

Публичное акционерное общество «Коршуновский горно-обогатительный комбинат»

**Учетная политика
для целей бухгалтерского учета
на 2021 год**

Оглавление

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ	5
2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	7
2.1. ОБЩИЕ ВОПРОСЫ.....	7
2.2. РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	8
2.3. ФОРМЫ ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ, ПРИМЕНЯЕМЫХ ДЛЯ ОФОРМЛЕНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	9
2.4. РЕГИСТРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	10
2.5. ПРАВИЛА И ПОРЯДОК ДОКУМЕНТООБОРОТА	11
2.6. ПОРЯДОК ВНЕСЕНИЯ ИСПРАВЛЕНИЙ В БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И БУХГАЛТЕРСКУЮ ОТЧЕТНОСТЬ	11
2.7. ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ И РАСКРЫТИЯ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ИЗМЕНЕНИЙ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ	14
2.8. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ	15
3. СОСТАВ, ФОРМЫ И ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	15
3.1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ	15
3.2. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ.....	17
4. СПОСОБЫ ОЦЕНКИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	20
4.1. УЧЕТ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	20
4.1.1. Общие положения.....	20
4.1.2. Учет затрат по строительству объектов у инвесторов/заказчиков	21
4.1.3. Учет доходов/расходов у подрядчиков, осуществляющих строительство по договорам строительного подр ..	23
4.1.4. Учет затрат на горно-капитальные работы	28
4.1.5. Учет оборудования, требующего монтажа	28
4.1.6. Учет затрат по приобретению основных средств	29
4.1.7. Определение инвентарной стоимости объектов основных средств	30
4.2. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА	31
4.2.1. Критерии отнесения объектов учета к основным средствам	31
4.2.1.1. Особенности определения группы, к которой относится объект основных средств	33
4.2.2. Лимит стоимости основных средств	37
4.2.3. Порядок определения срока полезного использования объектов основных средств	38
4.2.4. Порядок определения срока полезного использования объектов основных средств, бывших в эксплуатации ..	39
4.2.5. Определение единицы бухгалтерского учета основных средств	40
4.2.6. Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств.....	41
4.2.7. Особенности учета затрат на пусконаладочные работы	43
4.2.8. Порядок учета попутной продукции, полученной в процессе строительства объектов основных средств	44
4.2.9. Изменение первоначальной стоимости основных средств	44
4.2.10. Последующая оценка объектов основных средств	45
4.2.11. Переоценка земельных участков	45
4.2.12. Порядок начисления амортизации по основным средствам	45
4.2.13. Пересмотр ликвидационной стоимости и срока полезного использования объекта ОС.....	48
4.2.14. Порядок применения коэффициента ускоренной амортизации	49
4.2.15. Порядок учета расходов на ремонт основных средств.....	49
4.2.16. Порядок учета основных средств, переданных (полученных) в аренду	54
4.2.17. Порядок учета объектов основных средств, полученных в бессрочное пользование	55
4.2.18. Учет капитальных вложений в арендованное имущество	55
4.2.19. Порядок учета выбытия основных средств	57
4.3. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ	58
4.3.1. Критерии отнесения объектов учета к нематериальным активам	58
4.3.1.1. Лицензии на добычу полезных ископаемых (минеральные лицензии)	59
4.3.2. Порядок определения фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов.....	61
4.3.3. Последующая оценка нематериальных активов	62
4.3.4. Прекращение признания нематериальных активов	63
4.4. РАСХОДЫ НА НИОКР И ТР	63
4.4.1. Критерии применения норм ПБУ 17/02	63
4.4.2. Определение единицы бухгалтерского учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	64
4.4.3. Порядок признания в бухгалтерском учете расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.....	64
4.4.4. Состав и оценка расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические рабо ..	65

4.4.5.Порядок определения срока списания расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.....	66
4.4.6.Способ списания расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работ66	
4.4.7.Порядок отражения в учете прекращения использования результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работы в производстве	67
4.5.ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ	67
4.5.1.Критерии отнесения объектов учета к финансовым вложениям, их классификация	67
4.5.2.Порядок определения первоначальной стоимости финансовых вложений.....	69
4.5.2.1.Порядок отражения в учете и отчетности дополнительных инвестиций	72
4.5.3.Порядок проведения последующей оценки финансовых вложений	73
4.5.4.Обесценение финансовых вложений. Формирование резерва под обесценение финансовых вложений	73
4.5.5.Порядок учета выбытия финансовых вложений	76
4.5.6.Порядок признания доходов по финансовым вложениям	77
4.5.7. Порядок отражения имущества, переданного в оперативное управление	78
4.5.8. Порядок учета бездоходных векселей других организаций, беспроцентных выданных займов и задолженности, полученной по договору уступки права требования, по которой не ожидается получение экономических выгод	79
4.6.МАТЕРИАЛЬНО- ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ	79
4.6.1.Критерии отнесения объекта учета к материально-производственным запасам	79
4.6.2.Определение единицы учета материально-производственных запасов.....	81
4.6.3.Порядок оценки материально-производственных запасов при их поступлении	81
4.6.4.Порядок применения учетных цен при принятии к учету сырья и материалов	86
4.6.5.Оценка материально-производственных запасов при отпуске их в производство и ином выбытии	88
4.6.6.Порядок учета потерь при хранении и транспортировке МПЗ в пределах и сверх норм естественной убы	90
4.7.УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ	92
4.7.1.Критерии применения норм ПБУ 15/2008.....	92
4.7.2.Порядок учета расходов по полученным займам и кредитам	92
4.7.3.Классификация (группировка) задолженности по полученным займам и кредитам.....	93
4.7.4.Порядок осуществления перевода долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность	93
4.7.5.Порядок учета дополнительных расходов по займам.....	94
4.7.6.Порядок включения расходов по займам в стоимость инвестиционного актива.....	94
4.7.7.Порядок отражения процентов, дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям	96
4.8.ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	96
4.8.1.Классификация доходов и расходов Общества.....	96
4.8.2.Порядок признания выручки и расходов в бухгалтерском учете	98
4.8.3.Порядок учета компенсируемых расходов	101
4.8.4.Порядок признания выручки и расходов от выполнения работ (оказания услуг, продажи продукции) с длительным производственным циклом изготовления	102
4.8.5.Порядок признания расходов по взносам в саморегулируемую организацию	102
4.8.6.Порядок признания отдельных видов расходов	102
4.9.УЧЕТ ЗАТРАТ И ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ, ОКАЗАННЫХ УСЛУГ	103
4.9.1.Основы ведения затрат на производство	103
4.9.2.Вариант учета затрат.....	104
4.9.3.Классификация затрат в зависимости от целей и задач управления	105
4.9.4.Ведение аналитического учета затрат	105
4.9.5.Классификация расходов по местам возникновения затрат (МВЗ).....	106
4.9.6.Объекты учета затрат.....	108
4.9.7. Методы учета затрат и калькулирования продукции.....	108
4.9.8. КЛАССИФИКАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ПО СПОСОБУ ВКЛЮЧЕНИЯ В СЕБЕСТОИМОСТЬ И ИХ УЧЕТ	109
4.9.9. УЧЕТ ПРЯМЫХ ЗАТРАТ	110
4.9.10. УЧЕТ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ.....	113
4.9.11. Свод затрат	114
4.9.12.Порядок признания расходов по рекультивации нарушенных земель.....	117
4.9.13.УЧЕТ МАТЕМАТИЧЕСКОГО ОКРУГЛЕНИЯ ПРИ АВТОМАТИЗИРОВАННОМ СПОСОБЕ УЧЕТА ЗАТРАТ.....	117
4.9.14.УЧЕТ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РАСХОДОВ	117
4.9.15.УЧЕТ КОММЕРЧЕСКИХ РАСХОДОВ	118
4.9.16. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ЗАТРАТ	119
4.9.16.1.ЗАТРАТЫ НА РЕМОНТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ИНВЕНТАРЯ	119
4.9.16.2.УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА (НЗП).....	119
4.9.16.3.УЧЕТ ПОЛУФАБРИКАТОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА	122
4.9.16.4.УЧЕТ ПОТЕРЬ ОТ БРАКА	124
4.9.17.УЧЕТ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ ПОТЕРЬ	126
4.9.18.УЧЕТ ПОПУТНОЙ ПРОДУКЦИИ	127

4.9.19. УЧЕТ ОТХОДОВ ПРОИЗВОДСТВА	127
4.9.20. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С ДАВАЛЬЧЕСКИМ СЫРЬЕМ.....	128
4.9.21. ПОРЯДОК УЧЕТА И ОЦЕНКИ ВЫПУЩЕННОЙ ПРОДУКЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ, ОКАЗАННЫХ УСЛУГ	130
4.9.21.1. УЧЕТ ВЫПУЩЕННОЙ И ОТГРУЖЕННОЙ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ	130
4.9.21.2. УЧЕТ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ, ОКАЗАННЫХ УСЛУГ	131
4.10. УЧЕТ ГОРНЫХ РАБОТ, ПРОИЗВОДИМЫХ НА ГОРНОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ.....	132
4.10.1. Виды горных работ, производимых горнодобывающими Предприятиями	132
4.10.2. Работы, связанные с освоением природных ресурсов.....	133
4.10.2.1. Учет материальных и нематериальных поисковых активов	133
4.10.2.2. Прочие затраты, связанные с освоением природных ресурсов	136
4.10.2.3. Порядок отражения расходов, относящихся к нескольким участкам недр	136
4.10.2.4. Безрезультатные работы	136
4.10.2.5. Работы, связанные с освоением природных ресурсов, в отношении которых не применяются положения ПБУ 24/2011	137
4.10.3. Горно-подготовительные работы	138
4.10.3.1. Горно-капитальные работы.....	138
4.10.3.2. Порядок учета попутной продукции, получаемой в процессе строительства объектов основных средств	138
4.10.3.3. Эксплуатационные горно-подготовительные работы.....	139
4.10.4. Эксплуатационно-разведочные работы	140
4.10.5. Добычные работы	141
4.10.6. Работы по рекультивации нарушенных земель	141
4.11. УЧЕТ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВ И ХОЗЯЙСТВ.....	142
4.11.1. Структура обслуживающих производств и хозяйств	142
4.11.2. Классификация затрат, формирование себестоимости готовой продукции (работ, услуг) производимой обслуживающими производствами и хозяйствами.....	142
4.12. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ	143
4.13. ПРОЧИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ	144
4.13.1. Перечень прочих доходов и расходов в бухгалтерском учете.....	144
4.13.2. Порядок признания прочих доходов и расходов в бухгалтерском учете	149
4.14. ОЦЕНОЧНЫЕ РЕЗЕРВЫ, ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	151
4.14.1. Общие положения по отражению в учете оценочных резервов и оценочных обязательств	151
4.14.2. Порядок формирования оценочных резервов	151
4.14.2.1. РЕЗЕРВ ПО ОБЕСЦЕНЕНИЮ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	151
4.14.2.2. РЕЗЕРВ ПО СОМНИТЕЛЬНОМУ ДОЛГАМ И ПОД ОЖИДАЕМЫЕ УБЫТКИ ПО ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ.....	151
4.14.2.3. РЕЗЕРВ ПО СНИЖЕНИЮ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ	155
4.14.2.4. РЕЗЕРВ ПО ОБЕСЦЕНЕНИЮ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ОБОРУДОВАНИЯ К УСТАНОВКЕ И НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА.....	157
4.14.3. ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	158
4.14.3.1. ОБЩИЙ ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	158
4.14.3.2. Порядок отражения оценочных обязательств в отчетности.....	159
4.14.3.3. Оценочное обязательство на оплату отпусков	160
4.14.3.4. Оценочное обязательство на выплату вознаграждения по итогам работы за год	161
4.14.3.5. Оценочное обязательство по расходам на рекультивацию	163
4.14.3.5.1. Создание оценочного обязательства по расходам на рекультивацию при разработке месторожд	165
4.14.3.5.2. Создание оценочного обязательства по расходам на рекультивацию эксплуатируемых объектов захоронения либо особо длительного хранения отходов (полигоны, шламохранилища, хвостохранилища, иловые карты, золото - шлакоотвалы и т.п.).....	166
4.14.3.6. Оценочное налоговое обязательство	167
4.14.3.6.1. Определения:	167
4.14.3.6.2. Идентификация ННП.....	167
4.14.3.6.3. Оценка, признание и отражение в учете Оценочных налоговых обязательств.....	168
4.14.3.7. Порядок формирования оценочного обязательства по претензиям и	170
судебным искам	170
4.15. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	172
4.16. ПОРЯДОК УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОМОЩИ	174

1. Общие положения

Бухгалтерский учет ведется Обществом в соответствии с нормативными документами, определяющими методологические основы, а также порядок организации и ведения бухгалтерского учета:

- Федеральным Законом от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», утвержденным Приказом Минфина РФ от 29.07.1998г. № 34н;
- Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденным Приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. №94н;
- Действующими Положениями по бухгалтерскому учету (далее -ПБУ);
- Действующими Федеральными стандартами бухгалтерского учета (далее -ФСБУ):

Номер ПБУ/ ФСБУ	Наименование	Утверждено Приказом Минфина РФ
ПБУ 1/2008	«Учетная политика организации»	от 06.10.2008г. № 106н
ПБУ 2/2008	«Учет договоров строительного подряда»	от 24.10.2008г. № 116н
ПБУ 3/2006	«Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»	от 27.11.2006 г. №154н
ПБУ 4/99	«Бухгалтерская отчетность организации»	от 06.07.1999г. № 43н
ПБУ 6/01	«Учет основных средств»	от 30.03.2001г. № 26н
ПБУ 7/98	«События после отчетной даты»	от 25.11.1998г. № 56н
ПБУ 8/2010	«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	от 13.12.2010г. № 167н
ПБУ 9/99	«Доходы организации»	от 06.05.1999г. № 32н
ПБУ 10/99	«Расходы организации»	от 06.05.1999г. № 33н
ПБУ 11/2008	«Информация о связанных сторонах»	от 29.04.2008г. № 48н
ПБУ 12/2010	«Информация по сегментам»	от 08.11.2010г. № 143н
ПБУ 13/2000	«Учет государственной помощи»	от 16.10.2000г. № 92н
ПБУ 14/2007	«Учет нематериальных активов»	от 27.12.2007г. № 153н
ПБУ 15/2008	«Учет расходов по займам и кредитам»	от 06.10.2008г. № 107н
ПБУ 16/02	«Информация по прекращаемой деятельности»	от 02.07.2002г. № 66н
ПБУ 17/02	«Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»	от 19.11.2002г. № 115н

Номер ПБУ/ФСБУ	Наименование	Утверждено Приказом Минфина РФ
ПБУ 18/02	«Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»	от 19.11.2002г. № 114н
ПБУ 19/02	«Учет финансовых вложений»	от 10.12.2002г. № 126н
ПБУ 20/03	«Информация об участии в совместной деятельности»	от 24.11.2003г. № 105н
ПБУ 21/2008	«Изменения оценочных значений»	от 06.10.2008г. № 106н
ПБУ 22/2010	«Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»	от 28.06.2010 г. № 63н
ПБУ 23/2011	«Отчет о движении денежных средств»	от 02.02.2011г. № 11н
ПБУ 24/2011	«Учет затрат на освоение природных ресурсов»	от 06.10.2011 г. № 125н
ФСБУ 5/2019	«Запасы»	от 15.11.2019 г. № 180н

- Приказом Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010г. № 66н;
- Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденными приказами Минфина России от 28.12.2015 № 217н, от 27.06.2016 № 98н, 11.07.2016 № 111н;
- Другими нормативными документами, методическими указаниями и материалами по вопросам бухгалтерского учета с учетом последующих изменений и дополнений к ним.

Данная учетная политика сформирована на базе следующих **допущений**:

1. **Имущественной обособленности** - активы и обязательства Общества существуют обособленно от активов и обязательств собственников и активов и обязательств других организаций;
2. **Непрерывной деятельности** - Общество будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;
3. **Последовательности применения учетной политики** - принятая Обществом учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому;
4. **Временной определенности фактов хозяйственной деятельности** - факты хозяйственной деятельности Общества относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется на основе натуральных измерителей в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в аналитическом и синтетическом учете и **обеспечивает:**

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (**требование полноты**);

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

Объектами бухгалтерского учета Общества являются:

- 1) факты хозяйственной жизни - сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение Общества, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств;
- 2) активы;
- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования деятельности Общества;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

2. Организация бухгалтерского учета

2.1. Общие вопросы

Публичное акционерное общество «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» имеет следующие обособленные подразделения:

1) Обособленное подразделение ПАО «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» в г. Иркутске «Иркутское подразделение».

В соответствии с приказом управляющего директора Общества с 17.12.2020 создано обособленное подразделение Общества в г. Иркутске.

Место нахождения: РФ, г. Иркутск, ул. Ленина, д.6, офис №405.

Обособленное подразделение не имеет самостоятельного баланса, расчетного счета. Обязанность по уплате налогов возлагается на Общество. Имущество обособленного подразделения учитывается на балансе Общества.

2) Обособленное структурное подразделение «Рудногорский рудник» ПАО «Коршуновский ГОК».

Место нахождения: РФ, Иркутская область, Нижнеилимский район.

Обособленное подразделение не имеет самостоятельного баланса, расчетного счета. Обязанность по уплате налогов и сборов возлагается на Общество. Имущество обособленного подразделения учитывается на балансе ПАО «Коршуновский ГОК».

3) Обособленное подразделение «Дирекция по строительству Красноярского рудника» ПАО «Коршуновский ГОК».

Место нахождения: РФ, Иркутская область, г. Братск.

Обособленное структурное подразделение не имеет самостоятельного баланса, расчетного счета. Первичные учетные документы, оформленные обособленным структурным подразделением, передаются в бухгалтерию Общества. Обязанность по уплате налогов возлагается на Общество. Имущество обособленного подразделения учитывается на балансе Общества.

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем Общества.

Бухгалтерский учет в Обществе осуществляется Департаментом бухгалтерского и налогового учета Управления по экономике и финансам (далее по тексту - ДБиНУ), как самостоятельным структурным подразделением, возглавляемой Директором ДБиНУ-главным бухгалтером. Сотрудники ДБиНУ руководствуются в своей деятельности Положением о ДБиНУ, а также должностными инструкциями сотрудников ДБиНУ.

Директор ДБиНУ-главный бухгалтер Общества обеспечивает контроль и отражение на счетах всех фактов хозяйственной жизни Общества, представление оперативной и результативной информации в установленные сроки.

Директор ДБиНУ-Главный бухгалтер Общества не имеет право принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину.

Принятая Обществом учетная политика применяется последовательно из года в год.

Изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:

- 1) изменения требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- 2) разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- 3) существенном изменении условий деятельности Общества.

В целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте Российской Федерации.

Если иное не установлено законодательством Российской Федерации, стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту Российской Федерации.

2.2. Рабочий план счетов бухгалтерского учета

Обществом на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкции по его применению разработан и применяется рабочий план счетов бухгалтерского учета Общества (Приложение № 4 к Учетной политике).

2.3. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания.

Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются (ст.9 Закона № 402-ФЗ):

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование Общества, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Для оформления фактов хозяйственной жизни Общество применяет:

- формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации;

- формы первичных учетных документов, не содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, определяет руководитель Общества по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Такие формы должны содержать обязательные реквизиты, указанные выше.

При применении форм по передаче материальных ценностей (ТОРГ-12, М-15, ОС-1, товарный раздел ТТН) Общество может применять универсальный передаточный документ, рекомендованный ФНС России. Применение формы универсального передаточного документа не ограничивает права хозяйствующих субъектов на использование иных соответствующих условиям статьи 9 Закона № 402-ФЗ форм первичных учетных документов (из действовавших ранее альбомов или самостоятельно разработанных) и формы счета-фактуры, установленной непосредственно постановлением Правительства РФ от 26.12.2011г. № 1137.

Перечень форм первичных учетных документов, определенных руководителем Общества, закреплен в Приложении № 5 к Учетной политике.

Формы первичных учетных документов, не содержащиеся в Приложении №5 к Учетной политике Общества, в том числе согласованные при заключении договоров, считаются надлежаще оформленными при соответствии требованиям статьи 9 Закона № 402-ФЗ.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного

регулирования бухгалтерского учета. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В случае если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление первичного учетного документа другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, Общество обязано по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии первичного учетного документа, составленного в виде электронного документа.

В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы, составленные на иностранных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

2.4. Регистры бухгалтерского учета

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

Не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами.

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование Общества, составившего регистр;
- 3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- 5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- 6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- 7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель Общества по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа изготавливать за свой счет на бумажном носителе копии регистра бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа.

В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета

должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации изымаются регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в состав документов бухгалтерского учета.

Формы регистров бухгалтерского учета подлежат утверждению в составе учетной политики Общества и приведены в Приложении № 8 к Учетной политике Общества.

2.5. Правила и порядок документооборота

Порядок документооборота в Обществе регламентируется Графиком документооборота, схемой документооборота, которые являются приложением к учетной политике.

Схема документооборота (Приложение №1 к Учетной политике) определяет правила технологии обработки, последовательность передачи, систему контроля и хранения учетных документов, включая:

- порядок создания первичных документов;
- порядок проверки первичных документов;
- порядок и сроки их передачи для отражения в бухгалтерском учете;
- порядок передачи документов в архив.

Движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других предприятий, управлений, департаментов, отделов, структурных подразделений, принятие к учету, обработка, передача в архив - документооборот) регламентируется графиком документооборота, который является составной частью схемы документооборота (Приложение №2 к Учетной политике).

Первичные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность подлежат обязательному хранению в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Ответственность за обеспечение сохранности в период работы с ними и своевременную передачу их в архив несет Директор ДБиНУ-главный бухгалтер.

2.6. Порядок внесения исправлений в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность

В случаях выявления неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены.

Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности Общества, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна Обществу на момент отражения (не отражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

Ошибка признается существенной в случае превышения установленного на отчетный год уровня существенности.

Уровень существенности на отчетный год определяется на основании базовых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за предыдущий год.

Наименование базового показателя	Форма и строка отчетности	Значение базового показателя*, тыс. руб.	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб.
1	2	3	4	5
Внеоборотные активы	ББ, 1100		6%	
Оборотные активы	ББ, 1200		6%	
Капитал и резервы	ББ, 1300		8%	
Кредиторская задолженность	ББ, 1520		10%	
Выручка от продаж	ОФР, 2110		2%	
Себестоимость продаж	ОФР, 2120		4%	
Прочие затраты предприятия	ОФР, 2210 + 2220 + 2330 + 2350		2%	
Прибыль/убыток предприятия	ОФР, 2300		5%	

*Значение базового показателя заполняется без учета положительного/отрицательного значения (по модулю).

Уровень существенности определяется как сумма значений, применяемых для нахождения уровня существенности, деленная на количество данных показателей.

Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, исчисляется умножением значения базового показателя на долю.

Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой 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., исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность. Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то бухгалтерская отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (исправленная бухгалтерская отчетность), подлежит повторному представлению этим пользователям.

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная 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, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность. При этом в исправленной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления исправленной бухгалтерской отчетности. Исправленная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность.

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется:

1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

2) путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности Общества за текущий отчетный год, 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.

Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).

Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей, начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

В случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности, утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит исправлению и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности.

В случае если существенная ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, предшествующих отчетных периодов, корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов.

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.

В случае если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, Общество должно скорректировать вступительное сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из периодов, пересчет за который возможен.

Влияние существенной ошибки на предшествующий отчетный период определить невозможно, если требуются сложные и (или) многочисленные расчеты, при выполнении которых невозможно выделить информацию, свидетельствующую об обстоятельствах, существовавших на дату совершения ошибки, либо необходимо использовать информацию, полученную после даты утверждения бухгалтерской отчетности за такой предшествующий отчетный период.

2.7. Порядок признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности изменений оценочных значений

Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в Обществе, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

Оценочным значением является:

- величина резерва по сомнительным долгам и под ожидаемые убытки по дебиторской задолженности;
- величина резерва под обесценению запасов;
- величина резерва под обесценение финансовых вложений;
- величина резерва под обесценение объектов основных средств, оборудования к установке и незавершенного строительства;
- величина других оценочных резервов;
- сроки полезного использования основных средств;
- сроки полезного использования нематериальных активов и иных амортизируемых активов;
- оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.

Изменение способа оценки активов и обязательств не является изменением оценочного значения.

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, за исключением изменения, непосредственно влияющего на величину капитала Общества, подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы Общества (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 Общества, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение.

В пояснениях к бухгалтерской отчетности Общество должно раскрывать следующую информацию об изменении оценочного значения:

- содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за данный отчетный период;
- содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно. Факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.

2.8. Инвентаризация

Активы и обязательства подлежат инвентаризации. При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств Общества закреплен в Положении о порядке проведения инвентаризации на ПАО «Коршуновский ГОК».

Активы, не отраженные в бухгалтерском учете и выявленные в результате инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету по «нулевой» стоимости на дату инвентаризации.

3. Состав, формы и особенности составления бухгалтерской отчетности

3.1. Общие положения

Общество формирует годовую и промежуточную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее-БФО).

Годовая БФО включает в себя:

- 1) Бухгалтерский баланс;
- 2) Отчет о финансовых результатах;
- 3) Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- 4) Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Месячная и квартальная бухгалтерская (финансовая) отчетность является промежуточной и включает:

- 1) Бухгалтерский баланс;
- 2) Отчет о финансовых результатах.

Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности приведены в Приложении № 3 к учетной политике Общества.

Датой составления (отчетной датой) бухгалтерской (финансовой) отчетности считается последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность Общества представляется в налоговый орган по месту нахождения организации не позднее трех месяцев после окончания отчетного года (п.3,5 ст.18 Закона № 402-ФЗ).

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, которая подлежит обязательному аудиту, подлежит опубликованию вместе с аудиторским заключением.

Если бухгалтерская (финансовая) отчетность организации подлежит обязательному аудиту, то аудиторское заключение о ней представляется в налоговый орган вместе с такой отчетностью, либо не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом (п.1 ст.18. Закона № 402-ФЗ).

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в БФО обособленно в случае их существенности, и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения Общества или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах общей суммой, с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения Общества или финансовых результатов его деятельности (п.11 ПБУ 4/99).

Существенность означает, что нераскрытие в БФО существенного показателя об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а так же составляющих капитала может повлиять на экономические решения, принимаемые заинтересованным пользователем на основе отчетной информации.

Сумма признается существенной, если она превышает уровень существенности, рассчитанный в порядке, предусмотренном п.2.6 настоящей учетной политике.

Порядок раскрытия информации в БФО в части доходов и расходов, не имеющих самостоятельного значения

Прочие расходы показываются в отчете о финансовых результатах свернуто 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 значимыми для характеристики финансового положения Общества.

Порядок раскрытия информации в БФО по отложенным налоговым активам и отложенным налоговым обязательствам

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства показываются в БФО развернуто, в т.ч. и для Обществ, в которых выполняется требование:

- а) наличие в Обществе отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;
- б) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Порядок отражения в БФО расчетов по страховым взносам на обязательное социальное страхование

В БФО отражаются страховые взносы :

- на обязательное пенсионное страхование;
- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- на обязательное медицинское страхование.

Для отражения страховых взносов на обязательное социальное страхование Общество применяет счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

В бухгалтерском балансе Общество по строке «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами» отражает кредитовый остаток по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». В случае наличия дебиторской и кредиторской задолженностей по расчетам во внебюджетные фонды, указанная задолженность в БФО отражается развернуто.

Порядок отражения в БФО НДС с авансов выданных и полученных

В случае перечисления Обществом оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) дебиторская задолженность отражается в бухгалтерском балансе в оценке за минусом суммы НДС, подлежащей вычету (принятой к вычету) в соответствии с налоговым законодательством. Аналогично, при получении Обществом оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок Обществом товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) кредиторская задолженность отражается в бухгалтерском балансе в оценке за минусом суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет в соответствии с налоговым законодательством.

Порядок отражения в БФО процентов по полученным займам и кредитам

Проценты по займам и кредитам, причитающиеся на конец отчетного периода к уплате согласно условиям договоров, отражаются в Бухгалтерском балансе по строке 1410 «Заемные средства» в составе раздела IV. Долгосрочные обязательства и (или) по строке 1510 «Заемные средства» V. Краткосрочные обязательства, в зависимости от срока погашения задолженности по таким процентам.

Порядок отражения в БФО дебиторской и кредиторской задолженности дочерних и зависимых лиц:

В строках бухгалтерского баланса «задолженность дочерних обществ» и «задолженность зависимых обществ» в составе дебиторской и кредиторской задолженностей отражается задолженность, соответственно, дочерних и зависимых обществ (в том числе по авансам выданным/полученным, прочей задолженности и т.п.) по отношению непосредственно к Обществу. Следовательно, иные подстроки Дебиторской и Кредиторской задолженности должны быть «очищены» от задолженности дочерних и зависимых обществ.

3.2. Порядок формирования Отчета о движении денежных средств

п.5, 7, 8 ПБУ 23/2011

Отчет о движении денежных средств представляет собой обобщение данных о денежных потоках - денежных средствах, а также высоколиквидных финансовых вложениях, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (далее - денежные эквиваленты).

К денежным эквивалентам относятся:

- открытые в кредитных организациях депозиты до востребования;
- высоколиквидные беспроцентные простые банковские векселя, приобретенные (принятые в оплату) по номинальной стоимости для осуществления расчетов с контрагентами;
- финансовые вложения, приобретаемые с целью перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев).

Денежные потоки Общества подразделяются на денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций. Денежные потоки Общества классифицируются в зависимости от характера операций, с которыми они связаны, а также от того, каким образом информация о них используется для принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности Общества.

п.9 ПБУ 23/2011

Денежные потоки по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе – в течение 3-х месяцев, относятся к денежным потокам от текущих операций.

п.15 ПБУ 23/2011

Каждый существенный вид поступлений в Общество денежных средств и (или) денежных эквивалентов отражается в Отчете о движении денежных средств отдельно от платежей Общества.

Существенным считаются денежные потоки в том случае, если они превышают сумму, равную 5% от раздела «Поступило денежных потоков – всего» либо «Направлено денежных потоков – всего» соответствующего вида денежных потоков, в который входит данный вид поступлений либо платежей.

п.16, 17 ПБУ 23/2011

Денежные потоки отражаются в Отчете о движении денежных средств свернуто в случаях, когда они характеризуют не столько деятельность Общества, сколько деятельность ее контрагентов, и (или) когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам. Денежные потоки отражаются свернуто в следующих случаях:

- а) денежные потоки комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги);
- б) косвенные налоги в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее;
- в) поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях;
- г) оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента.

Кроме того, денежные потоки отражаются в Отчете о движении денежных средств свернуто в случаях, когда они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата. Такими случаями являются:

- а) взаимно обусловленные платежи и поступления по расчетам с использованием банковских карт;
- б) покупка и перепродажа финансовых вложений (в течение 3 месяцев);
- в) осуществление краткосрочных (до 3 месяцев) финансовых вложений за счет заемных средств.

п.18 ПБУ 23/2011

В случае если незамедлительно после поступления в иностранной валюте, в пределах 3-5 дней, Общество в рамках своей обычной деятельности меняет полученную сумму иностранной валюты на рубли, то денежный поток отражается в Отчете о движении денежных средств в сумме фактически полученных рублей без промежуточного пересчета иностранной валюты в рубли. В случае если незадолго до платежа в иностранной валюте, в пределах 3-5 дней, Общество в рамках своей обычной деятельности меняет рубли на необходимую сумму иностранной валюты, то денежный поток отражается в Отчете о движении денежных средств в сумме фактически уплаченных рублей без промежуточного пересчета иностранной валюты в рубли.

п.20 ПБУ 23/2011

Существенные денежные потоки Общества между ним и хозяйственными обществами или товариществами, являющимися по отношению к Обществу дочерними, зависимыми или

основными, отражаются отдельно от аналогичных денежных потоков между Обществом и другими лицами.

Существенным считаются денежные потоки в том случае, если они превышают сумму, равную 5% от раздела «Поступило денежных потоков – всего» либо «Направлено денежных потоков – всего» соответствующего вида денежных потоков, в который входит данный вид поступлений либо платежей.

п.24, 25 ПБУ 23/2011

Общество раскрывает имеющиеся по состоянию на отчетную дату возможности привлечь дополнительные денежные средства, в том числе:

- а) суммы открытых Обществу, но не использованных им кредитных линий с указанием всех установленных ограничений по использованию таких кредитных ресурсов (в том числе о суммах обязательных минимальных (неснижаемых) остатков);
- б) величину денежных средств, которые могут быть получены Обществом на условиях овердрафта;
- в) полученные Обществом поручительства третьих лиц, не использованные по состоянию на отчетную дату для получения кредита, с указанием суммы денежных средств, которые может привлечь Общество;
- г) суммы займов (кредитов), недополученных по состоянию на отчетную дату по заключенным договорам займа (кредитным договорам) с указанием причин такого недополучения.

Общество раскрывает с учетом существенности следующую информацию:

- а) имеющиеся существенные суммы денежных средств (или их эквивалентов), которые по состоянию на отчетную дату недоступны для использования Обществом (например, открытые в пользу других организаций аккредитивы по незавершенным на отчетную дату сделкам) с указанием причин данных ограничений;
- б) сумму денежных потоков, связанных с поддержанием деятельности Общества на уровне существующих объемов производства, отдельно от денежных потоков, связанных с расширением масштабов этой деятельности;
- в) денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций по каждому отчетному сегменту, определенному в соответствии с ПБУ "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010);
- г) средства в аккредитивах, открытых в пользу Общества, вместе с информацией о факте исполнения Обществом по состоянию на отчетную дату обязательств по договору с использованием аккредитива. В случае если обязательства по договору с использованием аккредитива Обществом исполнены, но средства аккредитива не зачислены на ее расчетный или иной счет, то раскрываются причины и суммы не зачисленных средств.

Порядок отражения оплаты труда работников в отчете о движении денежных средств:

При формировании отчета о движении денежных средств в разделе "Денежные потоки от текущих операций" платежи по оплате труда работников отражаются в сумме, включающей, среди прочего, подлежащие удержанию из оплаты труда работников суммы (например, суммы начисленного налога на доходы физических лиц, платежи по исполнительным листам) (Письмо Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01), суммы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (Письмо Минфина от 22.01.2016 № 07-04-09/2355).

4. Способы оценки активов и обязательств

4.1. Учет капитальных вложений

4.1.1 Общие положения

ст.1 Федерального Закона от 25.02.1999г. №39-ФЗ

Письмо Минфина РФ от 30.12.1993г. №160

Под капитальными вложениями понимают затраты на создание, увеличение, приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи.

Капитальные вложения в основные средства связаны с:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, модернизации, расширения и технического перевооружения (далее – строительство), монтажа основных средств;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- изготовление оснастки и нестандартного оборудования собственными силами;
- долгосрочными затратами на ремонт и масштабный технический осмотр основных средств.

Учет капитальных вложений ведется по фактическим расходам в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него.

Бухгалтерский учет капитальных вложений ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» на соответствующих субсчетах.

Порядок организации бухгалтерского учета капитальных вложений зависит от того, каким субъектом инвестиционной деятельности является Общество:

Субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений являются:

- инвесторы;
- заказчики;
- подрядчики;
- пользователи объектов капитальных вложений и другие лица.

Инвесторы осуществляют капитальные вложения на территории РФ с использованием собственных и (или) привлеченных средств в соответствии с законодательством РФ. Инвесторами могут быть физические и юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, государственные органы, органы местного самоуправления, а также иностранные субъекты предпринимательской деятельности (далее - иностранные инвесторы).

Заказчики - уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. При этом они не вмешиваются в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной

деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиками могут быть инвесторы.

Заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Подрядчики - физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному или муниципальному контракту, заключаемому с заказчиками в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Подрядчики обязаны иметь лицензию на осуществление ими тех видов деятельности, которые подлежат лицензированию в соответствии с федеральным законом.

Пользователи объектов капитальных вложений - физические и юридические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные государства, международные объединения и организации, для которых создаются указанные объекты. Пользователями объектов капитальных вложений могут быть инвесторы.

Субъект инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором и (или) государственным контрактом, заключаемыми между ними.

4.1.2. Учет затрат по строительству объектов у инвесторов/заказчиков

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость вводимых в эксплуатацию основных средств.

На субсчете «Строительство объектов основных средств» счета 08 учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования, другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется ли это строительство подрядным или хозяйственным способом).

При строительстве, осуществляемом собственным строительным подразделением, которое осуществляет строительство и ремонт основных фондов, затраты учитываются следующим образом:

- прямые затраты на строительство относятся к объектам незавершенного строительства на основании первичных документов; прямые затраты на ремонт объектов основных средств относятся к текущим расходам по статье затрат «Услуги по ремонту основных средств»;
- расходы вспомогательных производств, связанных с обслуживанием строительных подразделений Общества, относятся на увеличение капитальных вложений;
- расходы профильных подразделений Общества, участвующих в организации строительных работ (отделение ремонта зданий, сооружений и инфраструктуры Департамента ремонта и технического обслуживания (далее по тексту – ОРЗСиИ)), в процессе закупки основных средств и оборудования к установке (отдел закупок Управления коммерческой деятельности (далее по тексту – ОЗ УКД)) в части, относящейся к объектам капитального строительства, относятся на увеличение их стоимости. Общехозяйственные расходы профильных подразделений (ОРЗСиИ, ОЗ УКД) относятся на увеличение капитальных вложений только в том случае, если данные расходы, напрямую относятся к объектам капитального строительства. Такие расходы учитываются по отдельному шифру и в полной сумме относятся на увеличение

стоимости объектов капитального строительства. Распределение расходов отдела материально-технического обеспечения и отдел капитального ремонта и строительства на конкретные объекты производится пропорционально стоимости каждого объекта, накопленной в течение периода по каждому конкретному объекту.

До окончания работ по строительству объектов основных средств затраты по их возведению (подрядным или хозяйственным способом), учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08.3 «Строительство объектов основных средств», составляют незавершенное строительство.

В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией. Учет организуется по следующей структуре расходов:

- на строительные работы;
- на работы по монтажу оборудования;
- на приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- ПИР и геолого-разведывательные работы;
- проектные работы;
- на прочие капитальные затраты.

Законченные строительством здания, сооружения, установленное оборудование, законченные работы по реконструкции, достройке, дооборудованию, модернизации, техническому перевооружению объектов, увеличивающие их первоначальную стоимость, приемка в эксплуатацию которых оформлена в установленном порядке, зачисляются в состав основных средств (Д-т 01 «Основные средства» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы») или в состав доходных вложений (Д-т 03 «Доходные вложения в материальные ценности» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы») в зависимости от дальнейшего использования данного объекта.

Объекты основных средств принимаются к учету по фактической стоимости, сформированной на дату ввода их в эксплуатацию, без включения в стоимость этих объектов затрат (премии за ввод построенных объектов основных средств в эксплуатацию), фактическая величина которых будет определена в отчетных периодах, следующих за периодом ввода объектов в эксплуатацию. Премия за ввод относится на расходы текущего периода.

В случае продажи, безвозмездной передачи или другом выбытии объектов незавершенного строительства до окончания строительных работ, сумма расходов, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Имущество, не принадлежащее Обществу, находящееся в пользовании или распоряжении с целью использования при строительстве объектов основных средств (согласно условиям договора) до момента перехода права собственности отражается в учете Общества на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в оценке по договору или по согласованной с их собственником цене.

Дополнительные затраты, связанные с доставкой имущества, право собственности на которое перейдет к Обществу после оплаты или после выполнения прочих условий, оговоренных договором поставки, аккумулируются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и учитываются при формировании первоначальной стоимости строящегося объекта основных средств.

4.1.3. Учет доходов/расходов у подрядчиков, осуществляющих строительство по договорам строительного подряда

ПБУ 2/2008

Общества, выступающие в качестве подрядчиков либо в качестве субподрядчиков в договорах:

- строительного подряда, длительность выполнения которого составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которого приходятся на разные отчетные годы;
- оказания услуг в области архитектуры, инженерно-технического проектирования в строительстве и иных услуг, неразрывно связанных со строящимся объектом, на выполнение работ по реконструкции, модернизации, ремонту объектов основных средств, по ликвидации (разборке) их, включая связанное с ней восстановление окружающей среды, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы, организуют бухгалтерский учет в следующем порядке.

Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов ведется отдельно по каждому исполняемому договору.

В случае, когда одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении одновременно следующих условий:

- а) на строительство каждого объекта имеется техническая документация;
- б) по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.

Два и более договора, заключенные Обществом с одним или несколькими заказчиками, должны рассматриваться для целей бухгалтерского учета как один договор при соблюдении одновременно следующих условий:

- а) в силу взаимосвязи отдельные договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам;
- б) договоры исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим).

В случае, когда при исполнении договора в техническую документацию вносится дополнительный объект строительства (дополнительные работы), для целей бухгалтерского учета строительство дополнительного объекта (выполнение дополнительных работ) должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:

- а) дополнительный объект (дополнительные работы) по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам существенно отличается от объектов, предусмотренных договором;
- б) цена строительства дополнительного объекта (дополнительных работ) определена на основе согласованной сторонами дополнительной сметы.

Порядок определения доходов по договорам строительного подряда

п. 7, 8, 9 ПБУ 2/2008

Доходы по договору признаются Обществом доходами от обычных видов деятельности (далее - выручкой по договору) в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Величина выручки по договору определяется исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене, корректируемой в случаях и на условиях, предусмотренных договором, в связи с:

- возникающими в ходе исполнения договора согласованными сторонами изменениями стоимости работ по договору (далее - отклонения), которые обуславливаются либо использованием более качественных и дорогостоящих строительных материалов и конструкций, а также выполнением работ, более сложных по сравнению с предусмотренными в технической документации, или работ, не предусмотренных в технической документации (увеличение выручки по договору), либо неисполнением каких-либо работ, предусмотренных в технической документации (уменьшение выручки по договору);
- предъявляемыми Обществом к заказчикам и иным лицам, указанным в договоре, требованиями (далее - претензии): о возмещении затрат, не учтенных в смете, которые организация была вынуждена понести в связи с действиями (бездействием) указанных лиц; о возмещении разумных расходов, понесенных в связи с установлением и устранением дефектов в технической документации, предоставленной заказчиком или проектной организацией (например, в связи с обнаружением в ходе строительства подпочвенных вод), в связи с задержкой или остановкой работы из-за неоказания заказчиком организации содействия, предусмотренного условиями договора (например, по передаче организации в пользование необходимых для выполнения работ зданий и сооружений, обеспечению временной подводки сетей энергоснабжения, водопровода) и т.д. (увеличение выручки по договору);
- выплачиваемыми Обществом дополнительно сверх сметы по условиям договора суммами (далее - поощрительные платежи), например, за сокращение сроков строительства и др. (увеличение выручки по договору).

Выручка по договору корректируется на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей, если существует уверенность, что такие суммы будут признаны заказчиками или иными лицами, указанными в договоре, которым они предъявлены, и сумма их может быть достоверно определена.

Порядок определения расходов по договорам строительного подряда

п. 10 – 16 ПБУ 2/2008

Расходы по договору признаются Обществом расходами по обычным видам деятельности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.

Расходами по договору являются понесенные Обществом за период с начала исполнения договора до его завершения:

- прямые расходы по договору строительного подряда – расходы, связанные непосредственно с исполнением договора;
- косвенные расходы по договору строительного подряда – это часть общих расходов Общества на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор;
- прочие расходы по договору строительного подряда - расходы, не относящиеся к строительной деятельности Общества, но возмещаемые заказчиком по условиям договора.

В состав прямых расходов по договору строительного подряда, помимо фактически понесенных, включаются ожидаемые неизбежные расходы (далее - предвиденные расходы), возмещаемые заказчиком по условиям договора. Предвиденные расходы принимаются к учету

либо по мере их возникновения в процессе выполнения работ по строительству (по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, по разборке оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты и т.п.), либо путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов (на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт созданного объекта и т.п.).

Резерв на покрытие предвиденных расходов образуется при условии, что такие расходы могут быть достоверно определены.

Не связанные непосредственно с исполнением договора доходы Общества, полученные при исполнении других видов договоров, в выручку по договору не включаются и учитываются как прочие доходы либо относятся в уменьшение прямых расходов по договору. К таким доходам относятся, например:

- доходы по договору купли-продажи от продажи Обществом излишних строительных материалов и конструкций, приобретенных для исполнения договора;
- доходы в виде арендной платы за сданные в аренду другим лицам строительные машины и оборудование, которые временно не используются для исполнения договора.

Косвенные расходы по договору строительного подряда включаются в расходы по каждому договору путем распределения общих расходов Общества на исполнение договоров. В случае если косвенные расходы относятся к нескольким договорам, они подлежат распределению пропорционально договорной (сметной) стоимости договоров.

Прочие расходы по договору строительного подряда включают отдельные виды расходов на общее управление Обществом, на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, другие расходы, возмещение которых заказчиком специально предусмотрено в договоре.

Расходы, связанные непосредственно с подготовкой и подписанием договора (на разработку технико-экономического обоснования, подготовку договора страхования рисков строительных работ и т.п.), понесенные Обществом до даты его подписания, включаются в расходы по договору, если они могут быть достоверно определены, и, если в отчетном периоде, в котором они возникли, существует вероятность, что договор будет подписан. При несоблюдении данных условий указанные расходы признаются прочими расходами того периода, в котором они понесены.

Расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом расходы, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, - как расходы будущих периодов. По мере признания выручки по договору расходы по договору списываются для определения финансового результата отчетного периода в порядке, установленном ПБУ 2/2008.

Признание финансового результата

п.18,19 ПБУ 2/2008

Независимо от предусмотренного договором порядка определения цены, подлежащих выполнению работ, необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата исполнения договора являются:

- уверенность, что Общество получит экономические выгоды, связанные с договором;
- возможность идентификации и достоверного определения понесенных расходов по договору.

В случае, когда договор строительного подряда предусматривает уплату заказчиком твердой цены за выполнение всей обусловленной договором работы или цены, определяемой исходя из фиксированной в договоре расценки за каждую единицу выполняемой работы (конструкции,

вида работ и др.), в дополнение к указанным выше необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата исполнения договора являются:

- возможность достоверного определения общей суммы выручки по договору;
- возможность идентификации и достоверного определения расходов, необходимых для завершения работ по договору;
- возможность определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату;
- соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов.

Указанные правила применяются также в случае, когда договор предусматривает смешанный порядок определения цены подлежащих выполнению работ (например, как в договоре, предусматривающем возмещение заказчиком всех расходов, понесенных Обществом в связи с выполнением предусмотренных договором работ, а также уплату процента от этих расходов, одновременно с согласованной максимальной ценой подлежащей выполнению работы).

Признание выручки и расходов по договорам строительного подряда способом «по мере готовности»

п.17-22,25,26 ПБУ 2/2008

Указанный способ применяется, если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора строительного подряда на отчетную дату может быть достоверно определен.

Данный способ предусматривает, что выручка и расходы по договору строительного подряда определяются исходя из подтвержденной Обществом степени завершенности работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о финансовых результатах в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы, независимо от того, должны или не должны они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором).

Общество определяет степень завершенности работ по договору строительного подряда на отчетную дату следующим способом:

- по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору строительного подряда, путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении в общем объеме работ по договору.

Если на отчетную дату у Общества возникли сомнения в поступлении сумм, включенных в выручку по договору строительного подряда (отклонений, претензий, поощрительных платежей) и отраженных в отчете о финансовых результатах за предыдущие отчетные периоды, то суммы, в отношении поступления которых возникли сомнения, признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода. Корректировка выручки по договору, признанной в предыдущие отчетные периоды, на эти суммы не производится.

При применении способа «по мере готовности» в каждом отчетном периоде определение выручки и расходов по договору строительного подряда и финансового результата по договору производится с учетом выручки и расходов по договору строительного подряда, признанных в предыдущие отчетные периоды по указанному договору.

В бухгалтерском учете Общества выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка» с отражением на балансовом счете 46 субсчет 01 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка по договору, признанная способом «по мере готовности»».

В случае если в соответствии с договором Общество может в ходе исполнения договора выставлять заказчику промежуточные счета на оплату выполненных работ, начисленная

выручка по предъявленным к оплате работам списывается на дебиторскую задолженность по мере выставления промежуточных счетов заказчику.

Если договором предусмотрено, что часть суммы за выполненные работы не подлежит оплате до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы, то такая сумма должна быть выделена в промежуточном счете.

Не предъявленная к оплате начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность при выставлении заказчику счета на оплату завершённых работ по договору.

Определение выручки и расходов по договору строительного подряда, когда достоверное определение финансового результата «по мере готовности» невозможно

п.23 ПБУ 2/2008

При наличии признаков, указывающих на то, что достоверное определение финансового результата исполнения договора строительного подряда невозможно выручка по договору признается в отчете о финансовых результатах в величине, равной сумме понесенных в отчетном периоде расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению.

На наличие признаков, указывающих на то, что достоверное определение финансового результата исполнения договора строительного подряда невозможно указывают следующие обстоятельства:

- исполнение договора находится на начальном этапе (например, когда уточняются условия договора или ведутся переговоры с заказчиком);
- степень завершенности договора на отчетную дату составляет менее 15 процентов;
- иные признаки, позволяющие утверждать, что достоверное определение финансового результата невозможно, но существует вероятность, что расходы, понесенные при исполнении договора, будут возмещены.

Расходы, вероятность возмещения которых отсутствует (например, по договорам, которые могут быть признаны недействительными сделками или по которым стороны не могут выполнить свои договорные обязательства), признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода.

Если на отчетную дату существует неопределенность в возможности поступления всех предполагавшихся по договору отклонений, претензий, поощрительных платежей, то сумма, которая может быть не получена Обществом (ожидаемый убыток), признается расходами по обычным видам деятельности отчетного периода (без уменьшения суммы ранее признанной выручки по договору). При этом величина ожидаемого убытка признается независимо от того, на какой стадии исполнения договора возник ожидаемый убыток. При устранении неопределенности в достоверном определении финансового результата выручка по договору и расходы по договору признаются способом «по мере готовности» независимо от того, на какой стадии исполнения договора устранена неопределенность.

В случае если документально подтвержденные расходы по договору не возмещаются заказчиком, выявленная (ожидаемая) сумма превышения величины расходов по договору над величиной выручки по договору (ожидаемый убыток) признается в соответствующем отчетном периоде.

4.1.4. Учет затрат на горно-капитальные работы

Горно-капитальные работы – это работы по вскрытию месторождения или его части и устройство горнотехнических сооружений, обеспечивающих ввод в эксплуатацию первого пускового комплекса.

Затраты на проведение горно-капитальных работ учитываются в составе капитальных вложений на счете 08 субсчет «Строительство объектов основных средств». Учет ведется в разрезе отдельных объектов учета, определенных приказом руководителя о выделении соответствующего участка (на основании сметы, титульного листа, инвестиционного проекта и пр.) собираются следующие категории затрат:

- по материалам, использованным в процессе создания выработки (на основании лимитно-заборных карт, требований - накладных, отчетов начальников участков);
- по заработной плате и страховым взносам на обязательное социальное страхование рабочих проходческого участка (на основании наряд-заказов, рапортов по замерным работам, расшифровок по заработной плате, расчетно-платежных ведомостей);
- по амортизации оборудования, осуществляющего работы по прохождению выработки (на основании данных о местонахождении оборудования);
- по электроэнергии (на основании справки главного энергетика о распределении потребленной электроэнергии по объектам учета);
- по услугам сторонних организаций (на основании актов выполненных работ);
- по проектным работам;
- прочие затраты.

Общехозяйственные и прочие вспомогательные расходы, не относящиеся непосредственно к созданию данных объектов, не включаются в их первоначальную стоимость. Также расходы на ремонт оборудования, задействованного в процессе создания капитальной выработки, в составе ее первоначальной стоимости не учитываются.

В процессе строительства (модернизации, реконструкции, достройки, дооборудования, технического перевооружения) основных средств Общество может получать продукцию того же рода, что предполагается получать от строящегося основного средства по окончании строительства (например, попутная добыча железной руды).

Затраты, связанные с добычей (извлечением) попутной продукции, не включаются в первоначальную стоимость строящихся основных средств.

Объекты основных средств принимаются к учету по фактической стоимости, сформированной на дату ввода их в эксплуатацию.

4.1.5. Учет оборудования, требующего монтажа

Для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах в бухгалтерском учете используется счет 07 «Оборудование к установке».

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.

На счете 07 «Оборудование к установке» не учитывается оборудование, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно стоящие станки, строительные механизмы, производственный инструмент, измерительные и другие приборы, производственный инвентарь и др.

Единицей бухгалтерского учета оборудования к установке является номенклатурный номер (партия).

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отражаются непосредственно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08.4 «Приобретение объектов основных средств» по мере поступления их на склад или в другое место хранения.

Затраты, связанные с созданием нового оборудования, признаются в составе незавершенных капитальных вложений обособленно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 «Оборудование к установке» по фактической себестоимости приобретения, которая состоит из:

- покупной стоимости оборудования;
- расходы, связанные с транспортировкой оборудования;
- прочие расходы, связанные с приобретением оборудования.

Стоимость оборудования, сданного в монтаж, списывается со счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Монтаж оборудования фиксируется наличием расходов в справке об объемах выполненных работ по монтажу этого оборудования (или в акте инвентаризации), оформленной в установленном порядке.

В случае продажи, безвозмездной передачи и др. другом выбытии оборудования, требующего монтажа, его стоимость, учитываемая на счете 07 «Оборудование к установке», списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

4.1.6. Учет затрат по приобретению основных средств

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, не требующего монтажа, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретаемых Обществом отдельно от строительства объектов, отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08.4 «Приобретение объектов основных средств» на основании первичных документов, полученных от продавца.

Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных Обществом в собственность, отражается по дебету соответствующих субсчетов счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на основании первичных документов, полученных от продавца.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, готовых к эксплуатации и оформленных в установленном порядке, зачисляется в состав основных средств (Д-т 01 «Основные средства» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы») или в состав доходных вложений (Д-т 03 «Доходные вложения в материальные ценности» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы») в зависимости от дальнейшего использования данного объекта.

В случае продажи, безвозмездной передачи и др. другом выбытии объектов, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», их стоимость списывается в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

4.1.7. Определение инвентарной стоимости объектов основных средств

Инвентарная стоимость законченных строительством объектов определяется в следующем порядке:

1) Инвентарная стоимость зданий и сооружений складывается из затрат на строительные работы и приходящихся на них прочих капитальных затрат.

Прочие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость объектов по прямому назначению. В случае если они относятся к нескольким объектам, их стоимость распределяется пропорционально договорной (сметной) стоимости вводимых в действие объектов.

2) Инвентарная стоимость основного средства, полученного при проведении Обществом горно-капитальных работ, формируется по фактической стоимости.

3) Инвентарная стоимость оборудования, требующего монтажа, складывается из фактических затрат по приобретению оборудования, а также расходов на строительные и монтажные работы, прочие капитальные затраты, относимые на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению.

Если расходы на строительные и монтажные работы, а также прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, то их стоимость распределяется между отдельными видами оборудования пропорционально их договорной (сметной) стоимости.

4) Инвентарная стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, предназначенного для вводимых объектов в качестве первого комплекта, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, состоит из покупной стоимости на основании первичных документов, полученных от продавца, расходов по доставке до склада и других расходов, связанных с их приобретением.

Ввод в эксплуатацию перечисленного оборудования, инструмента и инвентаря (Д-т 01 К-т 08) производится одновременно с вводом в действие строящихся объектов или окончанием работ по расширению, реконструкции или техническому перевооружению действующих объектов, приемка которых в эксплуатацию оформлена в установленном порядке.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств определяется в следующем порядке:

1) Инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретенных отдельно от строительства объектов, складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

2) Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитываются отдельно от стоимости этих участков, и по завершении работ по строительству сооружений определяется их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

3) Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляются в размере инвентарной стоимости в состав основных средств при поступлении их в Общество и после окончания работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к

использованию в запланированных целях, на основании акта приемки - передачи основных средств.

4.2. Основные средства

4.2.1 Критерии отнесения объектов учета к основным средствам

п.п.6, 7,8 МСФО (IAS) 16

Основные средства – это материальные активы, которые:

- предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях; и
- предполагается использовать в течение более 12 месяцев.

Первоначальная стоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в том случае, если:

- существует вероятность того, что Общество получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- себестоимость данного объекта может быть надежно оценена.

Такие статьи, как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование признаются в отчетности в качестве основных средств в соответствии с МСФО, если они отвечают определению основных средств. В противном случае такие статьи классифицируются как запасы.

Общество признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты по отдельным элементам (компонентам), в случаях, если:

- элементы некоторых объектов основных средств требуют регулярной замены. Приобретение объектов основных средств осуществляется для того, чтобы увеличить интервалы между периодическими заменами;
- условием продолжения эксплуатации объекта основных средств является проведение регулярных масштабных технических осмотров на предмет наличия дефектов вне зависимости от того, производится ли при этом замена элементов объекта.

При этом балансовая стоимость заменяемых частей либо любая оставшаяся в балансовой стоимости сумма затрат на проведение предыдущего технического осмотра подлежит списанию.

Объекты социальной сферы признаются в составе объектов основных средств, если отвечают критериям признания основных средств:

- использование в течение периода более 12 месяцев;
- наличие контроля над объектом;
- использование в процессе производства / поставки товаров / оказании услуг / в решении управленческих задач с целью получения будущих экономических выгод.

Объекты социальной сферы, не удовлетворяющие указанным критериям, списываются в Дебет счета 91 «Прочие расходы».

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Для определения группировки видов основных фондов при принятии объектов основных средств на учет Общество использует Общероссийский классификатор основных фондов (ОК013-2014).

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учёту в два этапа – в качестве вложений во внеоборотные активы и в качестве основных средств. Затраты на приобретение, создание, подготовку к использованию основных средств принимаются к учёту в качестве вложений во внеоборотные активы в момент их осуществления.

Объект основных средств принимается к учёту в качестве основного средства в момент его полной готовности к эксплуатации, в том месте и в том виде, в котором Общество намерено и способно его использовать для извлечения дохода, при условии готовности других внеоборотных активов, в комплексе с которыми объект способен выполнять полезные функции.

При принятии к учету объекта в качестве основных средств необходимо, чтобы его первоначальная стоимость была сформирована. В первоначальную стоимость должны быть включены все затраты по доведению объекта до требуемого состояния. В момент, когда объект доведен до состояния, пригодного для использования, и у Общества есть право учесть объект в качестве основного средства, такой объект должен быть принят к учету как основное средство и переведен со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" на счет 01 «Основные средства» вне зависимости от того, введен ли объект в эксплуатацию или хранится на складе, т.е. основным требованием для принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств является его готовность к эксплуатации.

Затраты на приобретение, создание, подготовку к использованию основных средств, а также авансовые платежи, связанные с приобретением, созданием основных средств, в том числе авансовые платежи, связанные со строительством, отражаются в бухгалтерском балансе в составе строки «Основные средства» раздела «Внеоборотные активы» по статье «Незавершенные капитальные вложения».

Статья «Незавершенные капитальные вложения» дополнительно расшифровывается по следующим статьям:

- объекты незавершенного строительства;
 - оборудование к установке;
 - затраты на приобретение объектов основных средств;
 - авансовые платежи, связанные с приобретением и строительством объектов основных средств.
- Основные средства в зависимости от целевого использования подразделяются на основные средства производственного и непроизводственного назначения.

К производственным основным средствам относятся объекты, использование которых направлено на систематическое получение прибыли, как основной цели деятельности Общества, т.е. использование в процессе производства промышленной продукции, выполнении работ, оказании услуг, в строительстве, в торговле и в других видах деятельности.

К непроизводственным основным средствам относятся объекты, которые числятся на балансе Общества и не связаны с осуществлением ее уставной деятельности и функционируют в непроизводственной (социальной) сфере.

Объекты основных средств, требующие и не требующие монтажа, приобретенные целенаправленно для экстренной замены или временного замещения выбывших объектов ОС, в соответствии с технологическими требованиями, а также основные средства, бывшие в эксплуатации, но временно выведенные из производственного процесса и предназначенные для экстренного использования, могут учитываться в составе основных средств обособленно (счет 01 субсчет «Основные средства в запасе (резерве)»).

4.2.1.1. Особенности определения группы, к которой относится объект основных средств

Обществом применяется классификация основных средств по следующим группам:

- Земельные участки
- Здания в том числе жилые
- Сооружения,
- Машины и оборудование, в том числе:
 - Машины и оборудование для горнодобывающей промышленности
 - Транспортные средства
 - Информационное, компьютерное и телекоммуникационное оборудование
 - Инвентарь производственный, хозяйственный и принадлежности
 - Прочие машины и оборудование.
- Насаждения многолетние
- Прочие основные средства

При отнесении объекта основных средств к той или иной группе необходимо учитывать следующие особенности:

1) К группировке "ЖИЛИЩА" относятся жилые помещения и здания или определенные части зданий, которые используются полностью или главным образом как места проживания, а также любые взаимосвязанные пристройки и постройки и вся стационарная арматура и оборудование, устанавливаемые в жилых зданиях.

2) К группировке "ЗДАНИЯ (КРОМЕ ЖИЛЫХ)" относятся нежилые здания целиком или их части, не предназначенные для использования в качестве жилья и представляющие собой архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий (защита от атмосферных воздействий и пр.) для труда, социально-культурного обслуживания населения, хранения материальных ценностей и т.п.

В состав нежилых зданий и их частей включается также арматура, устройства и оборудование, которые являются их неотъемлемыми частями.

Нежилыми зданиями могут являться такие объекты, как склады, гаражи и промышленные здания, коммерческие (торговые) здания, здания для проведения развлекательных мероприятий, гостиницы и т.д.

Объектом классификации данного вида основных фондов является каждое отдельно стоящее здание. Если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое из них представляет собой самостоятельное конструктивное целое, они считаются отдельными объектами.

Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также надворные постройки (склады, гаражи, ограждения, сараи, заборы, колодцы и прочее) являются самостоятельными объектами.

В случаях, когда различные помещения одного и того же здания (включая помещения, встроенные в здания) имеют различных собственников (в том числе при приватизации квартир) или используются для различных видов деятельности, объектами классификации могут быть отдельные помещения.

В состав зданий входят коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, как-то: система отопления, включая котельную установку для отопления (если последняя находится в самом здании); внутренняя сеть водопровода, газопровода и водоотведения со всеми устройствами и оборудованием; внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной арматурой, внутренние телефонные и сигнализационные сети, вентиляционные устройства общесанитарного назначения, подъемники и лифты.

Встроенные в здания котельные установки (бойлерные, тепловые пункты), включая их оборудование по принадлежности, также относятся к зданиям. Основные фонды отдельно стоящих котельных учитываются в соответствующих группировках.

Водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства водоотведения включаются в состав зданий, начиная от вводного вентиля или тройника у зданий, или от ближайшего смотрового колодца, в зависимости от места присоединения подводящего трубопровода.

Проводка электрического освещения и внутренние телефонные и сигнализационные сети включаются в состав зданий, начиная от вводного ящика или кабельных концевых муфт (включая ящик и муфты) или проходных втулок (включая сами втулки).

Фундаменты под всякого рода объектами, такими как котлы, генераторы, станки, машины, аппараты и прочими, расположенными внутри зданий, не входят в состав здания, кроме фундаментов крупногабаритного оборудования. Фундаменты этих объектов входят в состав установленных на них объектов, фундаменты крупногабаритного оборудования, сооруженные одновременно со строительством здания, входят в состав здания. Они, как и ряд других специализированных инженерно-строительных сооружений, являются неотъемлемыми составными частями самих зданий.

Передвижные домики производственного назначения (мастерские, котельные, кухни, АТС и пр.) и непроизводственного назначения (жилые, бытовые, административные и прочие) относятся к зданиям, установленное в них оборудование относится соответственно к машинам и оборудованию или другим группировкам основных фондов.

3) К группировке "СООРУЖЕНИЯ" относятся инженерно-строительные объекты, возведенные с помощью строительно-монтажных работ.

Сооружение - результат строительства, представляющий собой объемную, плоскостную или линейную строительную систему, имеющую наземную, надземную и (или) подземную части, состоящую из несущих, а в отдельных случаях и ограждающих строительных конструкций и предназначенную для выполнения производственных процессов различного вида, хранения продукции, временного пребывания людей, перемещения людей и грузов.

Сооружения являются объектами, прочно связанными с землей. Фундаменты под ними входят в состав данных сооружений.

Такие объекты, как оборудование для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, связанных с изменением предмета труда, установленное на фундамент, не относятся к сооружениям и классифицируются в соответствующих группировках машин и оборудования. Фундамент, на котором установлены такие объекты, входит в состав данного оборудования.

Примерами сооружений могут служить такие объекты, как магистрали, улицы, автомобильные, железные дороги, взлетно-посадочные полосы аэродромов; мосты, эстакады, тоннели; водные магистрали, плотины и другие гидротехнические сооружения; магистральные трубопроводы, линии связи и электропередачи; местные трубопроводы, шахты и сооружения для отдыха, развлечений и проведения досуга.

Объектом, выступающим как сооружение, является каждое отдельное сооружение со всеми устройствами, составляющими с ним единое целое.

В частности, эстакада включает фундамент, опоры, пролетные строения, настил, пути по эстакаде, ограждения; мост включает пролетное строение, опоры, мостовое полотно; автомобильная дорога в установленных границах включает земляное полотно с укреплениями, верхнее покрытие и обстановку дороги (дорожные знаки и т.п.), другие относящиеся к дороге сооружения - ограждения, сходы, водосливы, кюветы, мосты длиной не более 10 м.

Оборудование, установленное на сооружении, не входит в состав сооружения и

классифицируется в соответствующих группировках машин и оборудования (например, оборудование связи (антенны, электрическое оборудование), установленное на вышках сотовой связи).

К данной группировке отнесены также резервуары, цистерны и аналогичные емкости из металлов, котлы паровые, бочки и аналогичные емкости из черных металлов, устанавливаемые на фундаментах, связанных с землей.

4) К подразделу "Машины и оборудование" относятся устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию. В зависимости от основного (преобладающего) назначения машины и оборудование делятся на энергетические (силовые), рабочие и информационные.

К энергетическому оборудованию (силовым машинам и оборудованию) относятся машины - генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию, и машины - двигатели, превращающие энергию любого вида (энергию воды, ветра, тепловую, электрическую и т.д.) в механическую.

- Объектом классификации энергетического оборудования является каждая отдельная машина (если она не является частью другого объекта), включая входящие в ее состав приспособления, принадлежности, приборы, индивидуальное ограждение, фундамент. Например, паровой котел включает в себя топку, обвязочный каркас и обмуровку, фундамент, лестницу и площадку, гарнитуру и арматуру, экономайзер (если он обслуживает только данный котел), паропровод до вентиля на магистрали, стационарные контрольно-измерительные приборы.
- К рабочим машинам и оборудованию относятся: машины, инструменты, аппараты и прочие виды оборудования, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предмет труда (обрабатываемый предмет), который может находиться в твердом, жидком или газообразном состоянии, с целью изменения его формы, свойств, состояния или положения. Таким образом, к рабочим машинам и оборудованию относятся все виды технологического оборудования, включая автоматические машины и оборудование, для производства промышленной продукции, оборудование сельскохозяйственное, транспортное, строительное, торговое, складское, водоснабжения и канализации, санитарно-гигиеническое и другие виды машин и оборудования, кроме энергетического и информационного.

Объектом классификации рабочих машин и оборудования является каждая отдельная машина, аппарат, агрегат, установка и т.п., включая входящие в их состав принадлежности, приборы, инструменты, электрооборудование, индивидуальное ограждение, фундамент.

- Информационное оборудование предназначено для преобразования и хранения информации. К информационному оборудованию отнесено оборудование систем связи, средства измерения и управления, средства вычислительной техники и оргтехники, средства визуального и акустического отображения информации, средства хранения информации, театральное - сценическое оборудование.

Объектом классификации вычислительной техники и оргтехники считается каждая машина, укомплектованная всеми приспособлениями и принадлежностями, необходимыми для выполнения возложенных на нее функций, и не являющаяся составной частью какой-либо другой машины.

5) В группировке "ТРАНСПОРТНЫЕ СРЕДСТВА" классифицируются средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов, железнодорожный подвижной состав (локомотивы, вагоны и др.); подвижной состав морского и водного транспорта; подвижной состав автомобильного транспорта (грузовые, легковые автомобили, автобусы, тракторы, прицепы и полуприцепы); подвижной состав воздушного транспорта; средства наземного производственного транспорта, а также прочие виды транспортных средств. К последним могут

быть отнесены транспортные средства со специализированными кузовами, назначением которых является транспортировка грузов и людей (например, автоцистерны, молоко-, цемента-, муковозы).

Автомобили и прицепы автомобильные и тракторные, вагоны железнодорожные специализированные и переоборудованные, основным назначением которых является выполнение производственных или хозяйственно-бытовых функций, а не перевозка грузов и людей (передвижные электростанции, передвижные установки трансформаторные, передвижные мастерские, вагоны-лаборатории, передвижные диагностические установки, вагоны-дома, передвижные кухни, душевые, конторы и т.п.), считаются передвижными предприятиями соответствующего назначения, а не транспортными средствами, и учитываются как здания (по аналогии с соответствующими стационарными предприятиями) и оборудование.

Объектом классификации является каждый отдельный объект со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему. Например, локомотивы включают: экипажную часть, двигатели, генераторы, электрооборудование, тормозное оборудование; вагон включает в себя систему отопления, проводку и арматуру освещения; автомобиль включает запасное колесо (с камерой и покрышкой) и комплект инструментов.

б) К группировке "ИНФОРМАЦИОННОЕ, КОМПЬЮТЕРНОЕ И ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННОЕ (ИКТ) ОБОРУДОВАНИЕ" относится информационное оборудование, комплектные машины и оборудование, предназначенные для преобразования и хранения информации, в состав которых могут входить устройства электронного управления, электронные и прочие компоненты, являющиеся частями этих машин и оборудования.

К оборудованию для ИКТ также относятся различного типа вычислительные машины, включая вычислительные сети, самостоятельные устройства ввода-вывода данных, а также оборудование систем связи - передающая и приемная аппаратура для радиосвязи, радиовещания и телевидения, аппаратура электросвязи.

К вычислительным машинам относятся аналоговые и аналого-цифровые машины для автоматической обработки данных, вычислительные электронные, электромеханические и механические комплексы и машины, устройства, предназначенные для автоматизации процессов хранения, поиска и обработки данных, связанных с решением различных задач.

К оборудованию систем связи относятся: оконечные аппараты (передающие и приемные), устройства коммутационных систем - станции, узлы, используемые для передачи любого вида информации (речевой, буквенно-цифровой, зрительной и т.д.) сигналами, распространяемыми по проводам, оптическим волокнам, или радиосигналами, т.е. оборудование телефонной, телеграфной, факсимильной, телекодовой связи, кабельного радио- и телевещания.

Объектом классификации машин и оборудования ИКТ считается каждая машина, укомплектованная всеми приспособлениями и принадлежностями, необходимыми для выполнения возложенных на нее функций.

7) К группировке "Инвентарь производственный, хозяйственный и принадлежности" относятся:
- производственный инвентарь, т.е. предметы технического назначения, которые участвуют в производственном процессе, но не могут быть отнесены ни к оборудованию, ни к сооружениям;
- хозяйственный инвентарь, т.е. предметы конторского и хозяйственного обзаведения, непосредственно не используемые в производственном процессе.

Объектами классификации подраздела "Инвентарь производственный и хозяйственный" могут быть только предметы, имеющие самостоятельное назначение и не являющиеся частью какого-либо другого объекта.

8) К группировке "Насаждения многолетние" относятся все виды искусственных многолетних насаждений независимо от их возраста, включая:

- плодово-ягодные насаждения всех видов (деревья и кустарники);
- озеленительные и декоративные насаждения на улицах, площадях, в парках, садах, скверах, на территории предприятий, во дворах жилых домов;
- живые изгороди, снего- и полезащитные полосы, насаждения, предназначенные для укрепления песков и берегов рек, овражно-балочные насаждения и т.п.;
- искусственные насаждения ботанических садов, других научно-исследовательских учреждений и учебных заведений для научно-исследовательских целей.

Объектами классификации данного подраздела являются зеленые насаждения каждого парка, сада, сквера, улицы, бульвара, двора, территории предприятия и т.п. в целом, независимо от количества, возраста и породы насаждений; зеленые насаждения вдоль улицы, дороги (в границах закрепленного участка), включая индивидуальные ограждения каждого насаждения; насаждения каждого участка (района) полезащитных полос.

При отнесении объектов ОС (зданий, сооружений, транспортных средств, оборудования и т.п.) к определенной группе ОС, необходимо учитывать, что все инвентарные объекты, входящие в состав этого ОС на основании положений п.4.2. настоящей учетной политики, учитываются предприятием в составе группы, к которой относится такой составной объект в целом.

4.2.2 Лимит стоимости основных средств

п.5 ПБУ 6/01

Активы, в отношении которых выполняются условия, перечисленные в п. 4.2.1. настоящей учетной политики, стоимостью в пределах не более 40 000 рублей за единицу и резко теряющие свои потребительские качества (быстроизнашивающиеся) (относящиеся к первой амортизационной группе в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации), отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе запасов.

Приобретение таких объектов отражается непосредственно на счёте 10 «Материалы» без использования калькуляционного счёта.

В тех случаях, когда подготовка к использованию указанных объектов требует продолжительного времени и существенных дополнительных затрат (помимо стоимости покупки), то Общество использует калькуляционный счёт для формирования первоначальной стоимости активов - счёт 08 «Вложения во внеоборотные активы». Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» используется до того момента, пока стоимость объекта не будет окончательно сформирована.

При отпуске в производство и ином выбытии такие активы оцениваются по фактической себестоимости каждой единицы. Для обеспечения сохранности при передаче таких объектов в эксплуатацию осуществляется их количественный учет в течение установленного срока службы.

В целях обеспечения сохранности данных активов в производстве или при их эксплуатации в Обществе организуется забалансовый учет такого имущества на забалансовом счете «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации», который позволяет осуществлять контроль за их движением.

Расходы на улучшение малоценных основных средств, списанных ранее при использовании их в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд Общества, списываются на расходы текущего периода.

4.2.3 Порядок определения срока полезного использования объектов основных средств

п. 57 МСФО (IAS) 16

Срок полезного использования объекта основных средств определяется Обществом при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) Обществу. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Срок полезного использования объекта основных средств устанавливается Обществом исходя из:

- предполагаемого срока использования этого объекта с учетом ожидаемой производительности или мощности (на основе технической документации по эксплуатации объектов ОС и другой аналогичной информации поставщика объекта);
- ожидаемого физического износа, зависящего от факторов эксплуатации актива (количество смен, в которых актив будет использоваться, план ремонта актива или технического обслуживания, условия содержания актива, в том числе агрессивные климатические условия, длительность простоя актива или его консервация);
- технического и морального устаревания в результате изменений или улучшений в производстве, или изменений в рыночном спросе на товары и услуги, производимые с использованием объекта ОС;
- нормативно-правовых, юридических или других аналогичных ограничений в отношении использования актива (например, срок аренды).

В целях бухгалтерского учета устанавливаются следующие сроки полезного использования для различных групп основных средств:

Группа основных средств	Срок полезного использования (лет)
Земельные участки	Неограниченный (не амортизируются)
Здания и Сооружения	5 - 85
Передаточные устройства, Машины и оборудование	2 – 30
Транспортные средства	2 – 25
Производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности	1 – 15
Прочие основные средства	1 – 15
Добывающие активы	СПИ не устанавливается (амортизируются исходя из объемов добычи)

Внутри каждого диапазона СПИ определяется исходя из технической спецификации, оценки техническими специалистами организации на основе опыта работы с аналогичными активами, бизнес-планами руководства и операционными оценками.

4.2.4 Порядок определения срока полезного использования объектов основных средств, бывших в эксплуатации

Срок полезного использования объектов основных средств, бывших в эксплуатации, определяется с учетом фактического периода их использования предыдущим собственником.

Период использования объектов основных средств предыдущим собственником подтверждается следующими документами:

1) при приобретении (поступлении) основного средства (кроме зданий сооружений) подтверждением служит акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме №ОС-1. Фактический срок эксплуатации указывается передающей стороной в акте №ОС-1 в разделе 1 «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи» в графе 4. Сведения о фактическом сроке эксплуатации основного средства у передающей стороны указываются по данным бухгалтерского и налогового учета.

В случае отсутствия акта по форме № ОС-1 при приобретении транспортного средства срок фактической эксплуатации такого основного средства может подтверждаться паспортом транспортного средства¹

2) при приобретении (поступлении) недвижимого имущества (зданий, сооружений) подтверждением служат:

- акт о приеме-передаче здания (сооружения) по форме N ОС-1а. Фактический срок эксплуатации указывается передающей стороной в акте № ОС-1а в разделе 1 «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи» в графе 6. Сведения о фактическом сроке эксплуатации основного средства у передающей стороны указываются по данным бухгалтерского и налогового учета;

- технический паспорт здания с указанием года постройки (его копия либо выписка из него с указанием года постройки)².

3) при приобретении (поступлении) групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) подтверждением служит акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме № ОС-1б Фактический срок эксплуатации указывается передающей стороной в акте № ОС-1б в разделе 1 «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи» в графе 9. Сведения о фактическом сроке эксплуатации основного средства у передающей стороны указываются по данным бухгалтерского и налогового учета.

Если срок фактической эксплуатации основного средства у предыдущего собственника документально не подтвержден, то срок его полезного использования определяется экспертной оценкой комиссии, состоящей из ответственных лиц организации, и утвержденной руководителем Общества.

При этом срок полезного использования объекта основных средств определяется с точки зрения его полезности для Общества, а не его срока жизни, аналогично порядку, изложенному в п.4.2.3 настоящей учетной политики.

При установлении срока полезного использования объектов основных средств, бывших в эксплуатации, необходимо учитывать, что срок полезного использования таких объектов не может быть установлен менее 12 месяцев.

¹ Письмо Минфина РФ от 03.08.2005 № 03-03-04/1/142

² Письмо УФНС по г. Москве от 28.10.2004 № 26-12/69723, Письмо УФНС по г. Москве РФ от 09.11.2004 № 26-12/72016

4.2.5 Определение единицы бухгалтерского учета основных средств

п. 9 МСФО (IAS) 16

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или компонент объекта ОС

Компонент ОС – часть (агрегат, узел, элемент) объекта ОС, срок полезного использования которого существенно отличается от срока полезного использования объекта ОС в целом.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Инвентарный объект определяется вне зависимости от возможности физического обособления объекта имущества.

Инвентарными объектами могут быть:

- а) физически обособленные объекты имущества;
- б) запчасти и другие элементы физически обособленных объектов имущества, подлежащие замене через продолжительные периоды;
- в) проводимые через продолжительные периоды плановые ремонты;
- г) проводимые через продолжительные периоды техосмотры и техобслуживания;
- д) иные объекты.

Компонентный учет по объекту ОС организуется при одновременном выполнении следующих условий:

- имеется возможность определить срок полезного использования (СПИ) отдельного компонента. При этом СПИ отдельного компонента должен существенно отличаться от общего СПИ составного объекта ОС.

Существенным отличием признается (**Критерий 1**):

для ОС, СПИ которых	Разница в СПИ
превышает 30 лет включительно	72 месяца и более
от 25 до 30 лет включительно	60 и более месяцев
от 20 до 25 лет включительно	48 и более месяцев
от 10 до 20 лет включительно	36 и более месяцев
от 5 до 10 лет включительно	24 и более месяцев
от 3 до 5 лет включительно	12 и более месяцев

- имеется возможность надежно определить стоимость отдельного компонента ОС и стоимость компонента составляет сумму более 10 млн. руб. либо более 10 % от общей стоимости объекта ОС (не менее 3 млн. руб.) (**Критерий 2**)

Запчасти стоимостью от 3 до 10 млн. руб., если стоимость каждой составляет менее 10% от общей стоимости объекта, допускается объединять в группы с одинаковым СПИ и выделять компонент по группе запчастей при условии соблюдения остальных критериев выделения компонента

- существует практика регулярной замены данного элемента/составной части элемента или ее капитальный ремонт в течение срока службы объекта (**Критерий 3**)

Компонентный учет не ведется по основным средствам, СПИ которых не превышает 3-х лет и/или первоначальная стоимость которых менее **10 млн. руб.**, а также по активам, классифицированным в качестве «добывающих».

Выделенные компоненты у одного объекта основного средства должны быть включены в ту же группу ОС, что и само основное средство. Классификацию инвентарных номеров необходимо проставлять таким образом, чтобы можно было легко выбрать все компоненты, относящиеся к одному объекту ОС.

4.2.6 Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств

п.7 ПБУ 6/01

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами на дату отражения в учете.

Когда отсрочка платежа за приобретенное основное средство превышает по длительности обычные сроки кредитования (до года), разница между эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами и суммой, подлежащей уплате, признается как процентный расход на протяжении всего периода отсрочки, кроме случаев, когда указанные проценты капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23³ (п.23 МСФО (IAS) 16).

Порядок определения себестоимости зависит от способа поступления объекта основных средств.

Определение первоначальной стоимости основных средств, приобретенных за плату

п.8 ПБУ 6/01

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

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление 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;

³ Общество должна капитализировать проценты, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству объекта основного средства, путем их включения в первоначальную стоимость этого актива (п.8 МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»)

- 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;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств:

- затраты на открытие нового производственного комплекса (например, расходы на регистрацию новой компании, затраты на рекламу, обучение персонала, расходы по поиску помещения/территории);
- затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);
- затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в местоположение и приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Таким образом, затраты понесенные в процессе использования или перемещения объекта, не включаются в балансовую стоимость этого объекта. В частности, не включаются в балансовую стоимость объекта основных средств:

- затраты, понесенные в течение периода, когда объект, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию или работает не с полной загрузкой;
- первоначальные операционные убытки, такие как операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи этого объекта; и
- затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности организации. (п.п. 19, 20 МСФО (IAS) 16).

Определение первоначальной стоимости основных средств, полученных в обмен на немонетарный актив

n.24 МСФО (IAS) 16

Первоначальная стоимость основных средств, полученных в обмен на немонетарный актив, например, в счет вклада в уставный (складочный) капитал, в качестве вклада в имущество без увеличения уставного капитала Общества, оценивается по справедливой стоимости⁴, кроме случаев, когда:

- операция обмена не имеет коммерческого содержания или

⁴ Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (п.6 МСФО (IAS) 16)

- ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддаются надежной оценке.

Определение первоначальной стоимости основных средств, полученных безвозмездно

п.24 МСФО (IAS) 16

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных Обществом на безвозмездной основе, признается их справедливая стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте

п.9,10 ПБУ 3/2006

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции, в результате которой эти активы принимаются к бухгалтерскому учету. Пересчет стоимости основных средств после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится.

Особенности учета процентов по кредитам и займам предназначенных для финансирования строительства объекта основных средств

Одним из видов затрат, капитализируемых в стоимости объектов основных средств, являются проценты по кредитам и займам, предназначенным для финансирования строительства основных средств. Подробное описание процесса капитализации процентов по кредитам и займам см. в разделе 4.7. «Учет расходов по займам и кредитам».

4.2.7 Особенности учета затрат на пусконаладочные работы

К пусконаладочным работам относится комплекс работ, выполняемых в период подготовки и проведения индивидуальных испытаний, а также в период комплексного опробования, запуска оборудования. Пусконаладочные работы являются завершающим звеном в создании новых производств, цехов и агрегатов.

Пусконаладочные работы проводятся в двух режимах: «вхолостую» и «под нагрузкой».

Расходы по пусконаладочным работам «вхолостую» включаются в сводную смету строительства объекта и связаны с доведением объекта основного средства до состояния, пригодного для его использования. Поэтому все затраты на выполнение пусконаладочных работ «вхолостую» включаются в первоначальную стоимость основного средства.

Расходы по пусконаладочным работам «под нагрузкой», не предусмотренные сметой строительства и проводимые с пробным выпуском продукции до момента ввода в эксплуатацию основного средства, не включаются в первоначальную стоимость основного средства и учитываются в следующем порядке.

Если расходы по пусконаладочным работам «под нагрузкой» и выпуск продукции (полуфабрикатов) на соответствующем оборудовании произведены в течение одного отчетного периода, расходы по пусконаладочным работам «под нагрузкой» относятся на расходы по обычным видам деятельности текущего периода (как расходы, связанных с освоением новых производств, не связанных с созданием объектов основных средств).

Если расходы по пусконаладочным работам «под нагрузкой» и выпуск продукции (полуфабрикатов) на соответствующем оборудовании произведены в разных отчетных периодах, расходы по пусконаладочным работам «под нагрузкой» отражаются:

- в составе незавершенного производства в сумме расходов, формирующих стоимость продукции, соответствующей установленным стандартам или техническим условиям при выпуске на опробуемом оборудовании. После начала выпуска продукции данные затраты списываются на расходы по обычным видам деятельности;
- в составе прочих расходов в сумме пусковых расходов, не формирующих стоимость продукции, соответствующей установленным стандартам или техническим условиям.

4.2.8 Порядок учета попутной продукции, полученной в процессе строительства объектов основных средств

В процессе строительства (модернизации, реконструкции, достройки, дооборудования, технического перевооружения) основных средств Общество может получать продукцию того же рода, что предполагается получать от строящегося основного средства по окончании строительства.

Попутно полученная продукция, годная к продаже или к использованию в других производствах Общества, отражается в составе запасов.

4.2.9 Изменение первоначальной стоимости основных средств

n.10 МСФО (IAS) 16

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации, технического перевооружения и последующего обслуживания.

Решение о капитализации затрат для целей бухгалтерского учета принимается на основании заключения технической службы Общества. Приемка-сдача отремонтированного, достроенного, дооборудованного, реконструированного или модернизированного объекта основных средств оформляется актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств по форме № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств».

Частичная ликвидация основного средства

В течение отчетного периода допускается уменьшение первоначальной стоимости основных средств в случае их частичной ликвидации. Уменьшение стоимости объекта основных средств производится в размере учетной стоимости выбывающей части. Если стоимость выбывающей части объекта неизвестна, то она определяется экспертным путем (комиссией, созданной в Обществе, состоящей из лиц, способных по образованию или по роду деятельности произвести достоверную оценку или независимым экспертом).

Сумма начисленной амортизации по ликвидируемой части основного средства, подлежащая списанию определяется следующим образом:

- оценивается стоимость ликвидируемой части основного средства;

- определяется коэффициент амортизации частично ликвидируемого основного средства (отношение начисленной амортизации к первоначальной (восстановительной) стоимости);
- исходя из стоимости ликвидируемой части основного средства и коэффициента амортизации, определяется начисленная амортизация по ликвидируемой части основного средства.

4.2.10 Последующая оценка объектов основных средств

Модель учета объектов основных средств

п.30 МСФО (IAS) 16

После признания объекта основных средств в качестве актива, он должен учитываться по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Переоценка объектов основных средств не производится, за исключением земельных участков

Учет основных средств при изменении их первоначальной стоимости

В случае изменения первоначальной стоимости объектов основных средств (например, при проведении модернизации, реконструкции) срок полезного использования подлежит пересмотру в обязательном порядке. Если ожидания относительно использования объекта основных средств отличаются от предыдущих оценок, то срок его полезного использования изменяется.

Расчет амортизации в случае увеличения первоначальной стоимости производится исходя из остаточной стоимости объекта, увеличенной на сумму последующих затрат. При этом амортизация начисляется исходя из оставшегося срока полезного использования объекта основных средств, равного разности нового срока полезного использования (или прежнего срока, если он не изменился) и уже прошедшего срока.

4.2.11. Переоценка земельных участков

п.15 ПБУ 6/01

Общество может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать земельные участки по текущей (восстановительной) стоимости.

При принятии решения о переоценке земельных участков в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость земельных участков, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

4.2.12. Порядок начисления амортизации по основным средствам

п.18, 21-22 ПБУ 6/01

п. п. 51, 55, 54, 59, 61 МСФО (IAS) 16

Амортизируемая стоимость (величина) объекта основных средств подлежит систематическому распределению на протяжении срока его полезного использования.

Амортизируемая стоимость (величина) объекта основного средства определяется за вычетом его ликвидационной стоимости.

Ликвидационная стоимость актива – расчетная сумма, которую Общество получило бы на текущий момент от выбытия актива (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, какие ожидаются по окончании срока его полезного использования.

Иными словами, ликвидационная стоимость объекта ОС на настоящий момент времени рассчитывается как цена, по которой актив может быть продан в настоящий момент времени, но допуская, что он находится в том состоянии, в котором он будет в конце срока своего полезного использования

Выделению ликвидационной стоимости подлежат все объекты ОС, первоначальная стоимость которых более 10 млн. рублей и остаточная стоимость которых более 100 тыс. рублей.

Если ликвидационная стоимость равна балансовой стоимости либо превышает ее, то амортизируемая стоимость (величина) признается равной нулю, если только и до тех пор, пока его ликвидационная стоимость впоследствии не станет ниже балансовой стоимости

Ликвидационная стоимость признается равной нулю, если:

- не ожидается поступлений от выбытия основного средства (в том числе от продажи остающихся от его выбытия материалов) в конце срока полезного использования;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия основного средства не является существенной;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия основного средства не может быть определена.

Амортизация объектов основных средств производится линейным способом.

По «добывающим» основным средствам используется метод начисления пропорционально объему добычи. Амортизация по добывающим объектам ОС рассчитывается пропорционально объему добычи, амортизация за месяц равна произведению остаточной стоимости объекта по состоянию на начало месяца и ставки истощения (добыча текущего месяца деленная на балансовые запасы месторождения на начало месяца) за текущий месяц. При отсутствии добычи в текущем месяце амортизация равна нулю.

Перечень «добывающих» основных средств закреплен в Приложении 19 к настоящей Учетной политике.

Справочно: «добывающие» основные средства – объекты ОС, которые участвуют и предназначены для эксплуатации в процессе добычи полезных ископаемых, при этом физически неотделимы от месторождения (или участка месторождения, если срок разработки участка закончится раньше срока всего месторождения и есть техническая возможность оценивать запасы и выработку по отдельному участку), будут использоваться до окончания разработки месторождения или его участка и не смогут быть использованы или реализованы после окончания разработки месторождения или его участка. Из определения следует, что к добывающим не может быть отнесено движимое имущество, а также объекты, СПИ которых заканчивается раньше срока разработки месторождения или его участка.

Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев, когда меняются ожидания в отношении особенностей потребления этих будущих экономических выгод.

В отношении износа объектов, полученных по договорам финансовой аренды, если существует обоснованная уверенность в том, что арендатор получит право собственности к концу срока аренды, период предполагаемого использования соответствует сроку полезного использования

актива. В противном случае на актив износ начисляется на протяжении более короткого из двух сроков - срока аренды или срока полезного использования.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения амортизируемой стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения амортизируемой стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Стоимость объекта основных средств, подлежит списанию в бухгалтерском учете в случаях:

- продажи ОС;
- ликвидации ОС в результате аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации;
- передачи ОС в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд;
- передачи ОС по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- списания ОС из-за прекращения их использования в производственной деятельности Общества вследствие его морального или физического износа;
- выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации;
- частичной ликвидации ОС при выполнении работ по реконструкции;
- разукрупнения, делении объекта ОС на компоненты;- передачи ОС в оперативное управление.

Начисление амортизационных отчислений по спецодежде/спецоснастке начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем ее передачи (отпуска) сотрудникам Общества, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности Общества в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Начисление амортизационных отчислений на объекты основных средств не приостанавливается в случае простоя актива или изъятия его из эксплуатации, например, во время ремонта и текущего обслуживания, нахождения на консервации, за исключением случаев, когда на актив полностью начислен износ.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям).

Если первоначальная стоимость земельного участка включает затраты на демонтаж, удаление объектов основных средств и восстановление на этом участке окружающей среды, то эта часть стоимости земельного актива амортизируется на протяжении периода получения выгод от таких затрат. В некоторых случаях сам земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования, и тогда он амортизируется с использованием такого метода, который отражает извлекаемые из него выгоды.

4.2.13. Пересмотр ликвидационной стоимости и срока полезного использования объекта ОС

п. 51 МСФО (IAS) 16

Ликвидационная стоимость и срок полезного использования актива как минимум по состоянию на дату окончания каждого отчетного года, должны анализироваться на предмет возможного пересмотра. Если ожидания относительно использования объекта основных средств отличаются от предыдущих оценочных значений, то ликвидационная стоимость и срок полезного использования актива должны быть изменены.

При пересмотре срока полезного использования объектов ОС применяются те же принципы, которые используются при определении срока полезного использования новых объектов ОС, при этом основой для принятия окончательного решения будет являться экспертное мнение технических специалистов.

Срок полезного использования объектов основных средств подлежит пересмотру в следующих случаях:

- объекты ОС с остаточной стоимостью 1/4 от первоначальной стоимости и менее, что составляет не менее 10 млн рублей. Пересмотр СПИ осуществляется по состоянию на конец отчетного года;
- объекты ОС, по которым проводятся капитальные ремонты, а также работы по восстановлению (модернизация, реконструкция и т.д.). Пересмотр СПИ осуществляется в момент завершения ремонтных работ и работ по восстановлению ОС на основе внутренней документации организации;
- изменения плана использования актива с остаточной стоимостью более 10 млн. рублей на начало отчетного года (простой в связи с закрытием производства, консервация, или наоборот, более активное использование актива). Анализ СПИ на предмет пересмотра осуществляется раз в год на конец отчетного периода;
- изменения юридических условий, связанных с активом. Пересмотр осуществляется в момент получения указанной информации.

Срок полезного использования объектов ОС, пересмотренный на конец отчетного периода, равно как и пересмотр способа начисления амортизации или амортизируемой стоимости (величины) в результате изменения ликвидационной стоимости, подлежит отражению в бухгалтерском учете и отчетности на начало периода, следующего за отчетным, в качестве изменения бухгалтерской оценки (в соответствии с IAS 8 – ПБУ 21/2008).

По всем объектам ОС, по которым был пересмотрен СПИ, должно быть обеспечено документальное оформление выводов.

Справочно: *Изменение в бухгалтерской оценке - это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в расчетных оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий и не являются корректировками ошибок.*

Перспективное применение признания влияния изменения в бухгалтерских оценках – это признание влияния изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых изменением.

Таким образом, изменение величины амортизации по объекту ОС с пересмотренным СПИ будет влиять на отчетность нового периода, и не будет затрагивать цифры, отраженные в отчетности за предыдущие отчетные периоды.

В случае изменения первоначальной стоимости объектов основных средств (например, при проведении модернизации, реконструкции) ликвидационная стоимость и срок полезного использования подлежат пересмотру в обязательном порядке.

4.2.14. Порядок применения коэффициента ускоренной амортизации

п.19 ПБУ 6/01

В бухгалтерском учете для основных средств коэффициент ускоренной амортизации **не применяется** (в т.ч. для основных средств, являющихся предметом лизинга).

4.2.15. Порядок учета расходов на ремонт основных средств

Учет расходов на ремонт основных средств зависит от вида ремонтных работ.

Текущие ремонты – представляют собой систематические и своевременно проводимые работы по предупреждению износа конструкций, отделки, инженерного оборудования, а также работы по устранению мелких повреждений и неисправностей, например, мелкий ремонт отдельных частей и агрегатов, замена быстроизнашивающихся деталей и расходных материалов, смена масла в емкостных системах, проверка крепления, замена гарнитуры и т.п.

Предупредительный (текущий) ремонт заключается в систематически и своевременно проводимых работах по предупреждению износа конструкций, отделки, инженерного оборудования, а также работах по устранению мелких повреждений и неисправностей.

В состав затрат на текущий ремонт объектов ОС включаются:

- стоимость запасных частей, материалов, фактически использованных при проведении ремонтных работ;
- затраты на оплату труда с учетом страховых взносов ремонтных рабочих, занятых на работах по текущему ремонту производственного оборудования, транспортных средств и т. д.;
- стоимость услуг ремонтных цехов и других вспомогательных производств, а также стоимость работ, выполненных сторонними организациями по текущему ремонту;
- прочие расходы на текущий ремонт ОС.

Техническое обслуживание (содержание) – работы по поддержанию рабочего состояния объекта, к которым относятся осмотры, смазка, регулировка, устранение незначительных дефектов и т.п.

Работы по поддержанию машин, оборудования в рабочем состоянии проводятся в соответствии с правилами технической эксплуатации объекта ОС.

В состав затрат на техническое содержание и обслуживание включаются:

- затраты на электроэнергию для освещения производства (цех, фабрика, прилегающие к ним площади, подсобные помещения и т.д.), а также затраты на замену электроламп, перестановку проводов, изоляторов, выключателей и тому подобные затраты;
- затраты по смазке, обтирке машин и оборудования, транспортных средств, набивке сальников, смене и проверке измерительных приборов, установок, регистрирующей аппаратуры, осмотру оборудования во время остановок, футеровке и сушке ковшей для чугуна, стали, шлака, перестилке плит в цеховых помещениях, замене рычагов, подхватов, плунжеров гидроприводов на установках непрерывной разливки, смене шлангов, горелок,

- колосников в топках, кожаных и резиновых клапанов, манжет, прокладок, смене и сшивке приводных ремней и транспортных лент, щеток металлических и угольных и т.д.;
- стоимость топлива, пара, воды, израсходованные для отопления производства, а также затраты по содержанию отопительных устройств, систем водоснабжения, дымоходов, внутрицеховой канализационной сети в рабочем состоянии;
 - затраты по уборке помещений и прилегающих к ним территорий, производственного оборудования, транспортных средств, а также затраты по очистке выгребных ям, колодцев, затраты на борьбу с насекомыми, грызунами и т.д.;
 - затраты на оплату труда с учетом страховых взносов рабочих, занятых на разных хозяйственных работах;
 - стоимость услуг сторонних организаций, оказывающих услуги по содержанию и обслуживанию объектов ОС и т.п.

Затраты на текущий ремонт и техническое обслуживание/содержание объектов ОС, компонента объекта ОС, осуществляемые с целью восстановления их полезных свойств и продления возможностей их эксплуатации в будущем, проводимые с периодичностью менее 12 месяцев (или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев), относятся на расходы текущего периода (в составе себестоимости производства по объектам ОС, используемых в производстве основной продукции, в составе прочих расходов по объектам ОС, относящимся к непроизводственным объектам ОС и т.д.).

Капитальные ремонты – комплекс значительных работ по улучшению состояния зданий и сооружений, инженерных коммуникаций, техники и оборудования, и т. д.

При этом капитальный ремонт не приводит к улучшению технико-экономических характеристик объекта ОС по сравнению с показателями, предусмотренными ранее проектной документацией. Как правило, капитальные ремонты имеют существенную стоимость и проводятся с периодичностью свыше 12 месяцев⁵.

Для зданий и сооружений – это ремонт, при котором возможна смена изношенных конструкций и деталей и замена на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий и сооружений, все виды стен зданий, трубы подземных сетей, опоры мостов и т.п.).

К капитальному ремонту механического, электрического энергетического оборудования относятся работы по восстановлению исправности и полного или близкого к полному восстановлению ресурса с заменой или восстановлением любых его частей.

В состав затрат на капитальный ремонт объектов ОС включаются:

- стоимость запасных частей, деталей и узлов, материалов фактически использованных при проведении ремонтных работ;
- затраты на оплату труда с учетом страховых взносов рабочих, занятых на работах по капитальному ремонту зданий, сооружений, производственного оборудования, транспортных средств и т. д.;
- стоимость услуг ремонтных цехов и других вспомогательных производств, а также стоимость работ, выполненных сторонними организациями по капитальному ремонту;
- прочие расходы по капитальному ремонту ОС.

⁵ Следует понимать, в случае проведения ремонтных работ, по сути являющихся текущими, в период свыше 12 месяцев, такие расходы капитализации не подлежат.

Например, если предыдущий текущий ремонт был проведен в мае 2017 года, а следующий аналогичный ремонт проведен в августе 2018 года, затраты на такой ремонт подлежат отражению в составе расходов текущего периода.

Существенные затраты на капитальный ремонт, удовлетворяющие критериям признания объекта ОС, проводимые с периодичностью свыше 12 месяцев (или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев), признаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе внеоборотных активов, в составе показателя, детализирующего строку «Основные средства», например, «Долгосрочные затраты на ремонт и масштабный технический осмотр основных средств».

Актив	Код	На 31 декабря 2021 г.	На 31 декабря 2020 г.	На 31 декабря 2019 г.
Наименование показателя		4	5	6
2	3	4	5	6
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Основные средства				
в том числе:				
объекты основных средств, в т. ч.				
земельные участки и объекты природопользования				
здания и сооружения				
машины и оборудование				
транспортные средства				
незавершенные капитальные вложения, в том числе				
объекты незавершенного строительства				
оборудование к установке				
приобретение объектов основных средств				
приобретение материалов для строительства				
авансовые платежи, связанные с приобретением и строительством основных средств				
долгосрочные затраты на ремонт и масштабный технический осмотр основных средств				

Важно! Капитальные ремонты по объектам концессионных соглашений не капитализируются и учитываются в составе текущих расходов.

Затраты на капитальные ремонты, учитываемые в состав внеоборотных активов, подразделяются на следующие группы:

1. Регулярный комплексный ремонт – капитальный ремонт, производящийся через регулярные равные промежутки времени (свыше 18 месяцев); периодичность такого ремонта будет служить сроком равномерного списания понесенных расходов.

Например, печь требует регулярной смены футеровки по истечению установленного количества часов использования, двигатели внутреннего сгорания требуют капитального ремонта по истечению установленного количества часов использования и т.д.

Количество часов использования переводится во временной период (месяцы) на основе экспертной оценки, основанной на предыдущем опыте.

Для капитализации подобных ремонтов должны выполняться следующие критерии:

- существуют технические нормативы проведения таких ремонтов, закрепленные отраслевыми и заводскими документами, с периодичностью свыше 18 месяцев, или
- существует практика регулярного проведения таких ремонтов с периодичностью свыше 18 месяцев;
- с момента последнего аналогичного капитализированного ремонта, проведенного на данном объекте ОС, прошло не менее 18 месяцев (если у объекта существует практика проведения регулярного комплексного ремонта различных частей, например, регулярный комплексный ремонт крыши раз в 1,5 года и регулярный комплексный ремонт стен раз в 5 лет одного и того же объекта основных средств, то это разные виды регулярного ремонта и сроки по каждому такому комплексному ремонту необходимо анализировать отдельно, т.е. капитализировать следующий комплексный ремонт крыши можно, если с момента предыдущего комплексного ремонта крыши прошло не менее полутора лет, независимо от того когда провели комплексный ремонт стен здания);
- стоимость ремонта каждого инвентарного объекта составляет не менее 3 млн. руб.

2. Замена части (компонента) объекта ОС – капитальный ремонт, в ходе которого капитально ремонтируется отдельный агрегат, узел, элемент объекта ОС. Для целей учета предполагается, что к моменту ремонта заменяемый компонент полностью амортизирован. Срок полезного использования замененного компонента после ремонта определяется на основе экспертной оценки, как период до следующей аналогичной замены.

Для капитализации подобных замен должны выполняться следующие критерии:

- замененный компонент представляет собой крупный, физически выделяемый элемент в составе объекта ОС;
- существует практика регулярной фактической замены данного компонента (составной части) в течение срока службы объекта ОС. В качестве регулярных рассматриваются замены, проводимые с периодичностью не чаще, чем один раз в полтора года на протяжении срока полезного использования объекта основных средств;
- стоимость замененного компонента может быть достоверно определена для объектов основных средств, введенных с 1 января 2016 года (стоимость компонентов основных средств, введенных до 2016 года, не определяется);
- стоимость замены компонента составляет не менее 3 млн. руб.;
- срок полезного использования замененного компонента может быть достоверно определен.

3. Полная замена объекта – разовый (нерегулярный) капитальный ремонт полностью или почти полностью (с долей накопленной амортизации от 80% и выше) амортизированного эксплуатируемого объекта ОС с целью продления срока службы объекта. Необходимо учитывать, что стоимость ремонта в данном случае всегда превышает остаточную стоимость объекта ОС. Срок полезного использования для полностью отремонтированного объекта ОС устанавливается на основе экспертной оценки как предполагаемый срок эксплуатации отремонтированного объекта.

Для капитализации подобных ремонтов должны выполняться следующие критерии:

- в результате проведения ремонта увеличивается срок полезного использования объекта ОС, что подтверждается заключениями технических экспертов;
- ремонт проводится на объекте ОС с накопленной амортизацией не ниже 80%;
- стоимость замены объекта составляет не менее 3 млн. руб.;
- с момента последнего аналогичного капитализированного ремонта, проведенного на данном объекте ОС, прошло не менее 3-х лет.

Затраты по капитальному ремонту необходимо документально оформлять в течение всего срока ремонтных работ. Аналитический учет таких затрат должен позволять соотнести проведенные

работы с каждым конкретным объектом ОС и (или) его компонентом, учитывающийся для целей РСБУ как отдельный инвентарный объект.

При капитальном ремонте может также производиться замена отдельного компонента объекта ОС. В случае наличия у объекта основных средств нескольких компонентов, учитывающихся как отдельные инвентарные объекты и имеющих разный срок полезного использования, замена каждой такой части при ремонте учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта. При этом балансовая стоимость заменяемых частей, либо любая оставшаяся в балансовой стоимости сумма затрат на проведение предыдущего капитализированного ремонта подлежит прекращению признания и списывается в расходы отчетного периода.

Аналогичный подход применяется при капитализации приведенных выше трех групп ремонтов.

Если ремонт относится к нескольким компонентам объекта ОС, по которым организован отдельный учет, то стоимость затрат по проведенному капитальному ремонту распределяется пропорционально остаточной стоимости компонентов ОС.

В случае, когда в ходе ремонта и обслуживания происходит замена частей (компонентов) объектов ОС, используется схема учета частичной ликвидации объекта основных средств. В частности, необходимо произвести уменьшение стоимости основного средства на сумму остаточной стоимости выбывающей части и увеличить стоимость основного средства на сумму затрат по приобретению новой части, а также на сумму иных связанных затрат (например, затраты на монтаж этой части). Затраты на замену частей основных средств включаются в стоимость объектов основных средств.

Затраты на ремонт капитализируются либо непосредственно на ремонтируемый объект ОС или его компонент, либо учитываются на счетах учета ОС/НЗС обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат.

Пересмотр стоимости объекта ОС (компонента) происходит по окончании ремонтных работ, в момент принятия их к бухгалтерскому учету по РСБУ. При увеличении первоначальной стоимости объекта ОС для целей РСБУ в результате капитального ремонта годовая сумма амортизационных отчислений пересчитывается исходя из остаточной стоимости объекта ОС, увеличенной на затраты по капитальному ремонту, и оставшегося срока полезного использования (с учетом его увеличения).

При проведении капитальных ремонтов остаточный срок полезного использования объекта ОС должен быть проанализирован на предмет изменения. Несмотря на отсутствие улучшения технико-экономических характеристик актива после проведенного ремонта, остаточный СПИ для целей РСБУ может быть увеличен в случаях:

- отремонтированный объект ОС (или компонент объекта ОС) до проведения ремонтных работ имел остаточную стоимость не более 80% от первоначальной стоимости;
- обязательный пересмотр СПИ происходит в случае, если до проведения ремонтных работ остаточная стоимость актива и его остаточный СПИ равны 0;
- полной замены компонента объекта ОС, учет которого ведется на отдельном инвентарном номере в системе GL (СПИ должен быть присвоен компоненту);
- другие случаи – должны быть обоснованы и задокументированы

Порядок пересмотра СПИ при проведении капитальных ремонтов объекта ОС:

- Решение о пересмотре СПИ отремонтированного объекта ОС принимает Экспертная комиссия (приемочная комиссия, рабочая группа и т.д.), назначаемая для этих целей внутренними приказами предприятия;
- В месяце окончания ремонтных работ определяется остаточный СПИ объекта ОС и (или) его компонента для целей РСБУ;

- Экспертная комиссия при рассмотрении вопроса об увеличении СПИ руководствуется технической документацией и другими документами;
- Принятое решение о пересмотре СПИ с указанием конкретного значения остаточного СПИ после завершения ремонтных работ фиксируется во внутренних документах предприятия (и при необходимости документация может быть предоставлена аудиторам отчетности Группы по РСБУ)

Затраты на капитальный ремонт и обслуживание в случае их незначительности по отдельности или в совокупности признаются текущими расходами периода, в котором они были понесены.

Запасные части (детали, узлы, агрегаты и т.п.), металлолом, полученные при ремонте основного средства, принимаются к учету по стоимости, определяемой в соответствии с п.4.6.3 настоящей учетной политики. Если выбывающая часть объекта полностью амортизирована, запчасти/металлолом приходятся по «нулевой» стоимости. В случае, когда при ремонте первоначальная стоимость объекта ОС в результате выбытия запасных частей (деталей, узлов, агрегатов и т.п.), металлолома не уменьшается, запчасти/ металлолом приходятся по «нулевой» стоимости.

В случае, если при восстановлении запасных частей (агрегатов, узлов), не определен объект основных средств, на который они будут установлены, то понесенные расходы Обществом не учитываются по статье «Затраты на ремонт».

4.2.16. Порядок учета основных средств, переданных (полученных) в аренду

При передаче основного средства арендатору по договору аренды оно продолжает учитываться на балансе арендодателя (за исключением договора лизинга см. *Примечание).

Арендодатель, передающий в аренду временно не используемое имущество, ведет обособленный учет такого имущества на счете 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства, переданные в аренду». Амортизация по объектам основных средств, переданным в аренду, начисляется арендодателем в общеустановленном порядке.

Аналитический учет по счету 01 «Основные средства» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств, по видам, местам нахождения, материально-ответственным лицам. Основные средства, предназначенные **исключительно** для предоставления Обществом за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Основные средства, предназначенные для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, которые ранее использовались Обществом для производства продукции, учитываются на счете 01 «Основные средства».

Аналитический учет по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» ведется по видам материальных ценностей, арендаторам и отдельным объектам материальных ценностей. Амортизация по объектам основных средств, переданным в аренду, начисляется арендодателем в общеустановленном порядке.

Арендатор, получающий в аренду имущество, ведет обособленный учет такого имущества на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договоре аренды.

Арендованные земельные участки при отсутствии договорной стоимости учитываются на счете 016 «Земельные участки, полученные в аренду и на праве бессрочного пользования» в кадастровой оценке.

Кадастровую стоимость по этим земельным участкам предоставляет Департамент по правовым вопросам.

Если по условиям договора аренды на арендатора возложена обязанность проведения капитального ремонта арендуемого объекта, то затраты на капитальные ремонты, соответствующие критериям, указанным в п. 4.2.15, подлежат учету у арендатора в порядке, изложенном в п.4.2.18.

4.2.17. Порядок учета объектов основных средств, полученных в бессрочное пользование.

Земельные участки, полученные в бессрочное пользование, учитываются на счете 016 «Земельные участки, полученные в аренду и на праве бессрочного пользования» в кадастровой оценке.

Аналитический учет по счету 016 «Земельные участки, полученные в аренду и постоянное (бессрочное) пользование» ведется по арендодателям, по каждому земельному участку (по кадастровым номерам).

*Примечание

В соответствии с условиями договора лизинга предмет лизинга, переданный лизингополучателю, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Амортизационные отчисления производит та сторона договора лизинга, на балансе которой находится предмет лизинга (Информационное сообщение Минфина России от 17.11.2014 г. "Обзор изменений, внесенных Федеральным законом от 04.11.2014 N 344-ФЗ в Федеральный закон "О бухгалтерском учете" и ряд других Федеральных законов, п. 8 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утв. Приказом Минфина России от 17.02.1997 N 15).

Если по условиям договора предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя, то учет лизингового имущества ведется:

- у лизингодателя на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»,
- у лизингополучателя на счете 001 «Арендованные основные средства».

Если по условиям договора предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, то учет лизингового имущества ведется:

- у лизингодателя на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду»,
- у лизингополучателя обособленно на счете 01 «Основные средства» субсчет «Имущество, полученное в лизинг».

4.2.18. Учет капитальных вложений в арендованное имущество

В течение срока аренды арендатор может производить улучшения арендованного имущества. Расходы, которые были понесены арендатором в связи с осуществлением подобных улучшений, учитываются им в составе капитальных вложений и отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Улучшения арендованного имущества подразделяются на улучшения, приводящие к изменению (повышению) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта, его технического уровня и появлению у него новых экономических характеристик, и не приводящие к улучшению технико-экономических характеристик объекта ОС по сравнению с показателями, предусмотренными ранее проектной документацией.

Существует два вида улучшений арендуемого имущества - неотделимые и делимые.

Отделимые улучшения

Отделимые улучшения - это улучшения, которые по истечении срока аренды можно отделить от арендованного имущества, не причинив ему вреда.

Произведенные арендатором отделимые улучшения объекта аренды являются его собственностью (если иное не предусмотрено договором аренды) и учитываются арендатором как отдельный инвентарный объект основных средств. По такому объекту в общеустановленном порядке начисляется амортизация.

В зависимости от условий договора аренды по окончании срока аренды отделимые улучшения могут оставаться в распоряжении арендатора, либо могут передаваться арендодателю.

Если по окончании срока аренды по соглашению сторон арендатор передаст арендодателю объект аренды вместе с произведенными улучшениями, то в бухгалтерском учете арендатора выбытие объекта основных средств (отделимых улучшений арендованного имущества) отражается в общеустановленном порядке с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Полученная арендодателем стоимость произведенных отделимых улучшений может быть отнесена на увеличение балансовой стоимости переданного в аренду имущества или может учитываться как отдельный объект основного средства.

Возместить стоимость произведенных улучшений арендодатель может:

- путем перечисления денежных средств на расчетный счет арендатора;
- зачетом стоимости улучшений в счет арендной платы;
- иным способом, предусмотренным в договоре.

Неотделимые улучшения

Неотделимые улучшения - это улучшения, которые по истечении срока аренды нельзя отделить от арендованного имущества, не причинив ему вреда.

Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, имеющие характер неотделимых улучшений учитываются арендатором как отдельный инвентарный объект основных средств, по которому в общеустановленном порядке начисляется амортизация в течение срока договора аренды.

Произведенные арендатором неотделимые улучшения объекта аренды, которые невозможно отделить от самого объекта аренды, являются собственностью арендодателя.

В бухгалтерском учете арендатора выбытие объекта основных средств (неотделимых улучшений арендованного имущества) отражается в общеустановленном порядке с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Полученная арендодателем стоимость произведенных неотделимых улучшений относится на увеличение балансовой стоимости переданного в аренду имущества.

Если неотделимые улучшения были произведены арендатором с согласия арендодателя, то арендатор имеет право на возмещение стоимости произведенных им улучшений.

Возместить стоимость произведенных улучшений арендодатель может:

- путем перечисления денежных средств на расчетный счет арендатора;
- зачетом стоимости улучшений в счет арендной платы;
- иным способом, предусмотренным в договоре.

Если неотделимые улучшения арендованного имущества передаются арендодателю, но их стоимость не возмещается арендатору, то в этом случае неотделимые улучшения являются безвозмездно полученными и принимаются к учету арендодателем по справедливой стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету, безвозмездно полученные неотделимые улучшения между внутригрупповыми компаниями принимаются к учету по себестоимости указанных улучшений.

Улучшения арендованного имущества, не приводящие к улучшению технико-экономических характеристик объекта ОС – капитальные ремонты, соответствующие критериям, указанным в п.4.2.15 (капитализируемые ремонты)

В случае, когда условиями договора аренды предусмотрено осуществление капитальных ремонтов за счет арендатора, капитализируемые ремонты арендованных объектов основных средств учитываются арендатором как отдельный инвентарный объект основных средств (компонент), по которому в общеустановленном порядке начисляется амортизация в течение срока его полезного использования (периодичность ремонта служит сроком равномерного списания понесенных расходов), но не более срока аренды.

В случае досрочного расторжения договора аренды и возврата арендованного имущества, остаточная стоимость компонента подлежит списанию в прочие расходы.

4.2.19 .Порядок учета выбытия основных средств

п.29-31 ПБУ 6/01;

п.79 Методических указаний по учету основных средств № 91н

Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета № 94н

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить Обществу 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 при выполнении работ по реконструкции;
- разукрупнения, делении объекта основных средств на компоненты;
- передача в оперативное пользование некоммерческим организациям;
- в иных случаях.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от выбытия объекта основных средств определяется как разница между суммой чистых поступлений от его выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью актива на дату выбытия.

Если при выбытии основных средств остаются материалы или запасные части, которые планируется продать или использовать в дальнейшем, они должны быть оценены и оприходованы как соответствующие виды запасов. Оценка таких запасов в этом случае производится в соответствии с п.4.6.3 настоящей учетной политики по наименьшей из следующих величин:

- стоимости, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла;
- сумме балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

Сумма поступлений от выбытия объекта основных средств увеличивается на стоимость полученных при его выбытии материалов и запасных частей и отражается в составе прочих доходов/расходов.

Доходы и расходы, связанные с выбытием объектов основных средств учитываются в составе прочих доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Неиспользуемые объекты основных средств, по которым нет планов использования в будущем, подлежат списанию с балансовых счетов и отражаются на забалансовых счетах до полного (физического) списания/ликвидации

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации и т.п.) к счету 01 «Основные средства» предусмотрен субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта основных средств, а в кредит сумма накопленной амортизации со счета 02 «Амортизация основных средств». Передача основных средств в оперативное управление некоммерческой организации, учрежденной Обществом, отражается в порядке, изложенном в пункте 4.5.7.

4.3. Нематериальные активы

4.3.1 Критерии отнесения объектов учета к нематериальным активам

п.п.8, 10, 12, 18, 21 МСФО (IAS) 38

Нематериальный актив – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы, используемый в производстве продукции, при выполнении услуг либо для управленческих нужд Общества в течение длительного срока (свыше 12 месяцев).

При этом актив, по определению, это ресурс:

- отвечающий критериям идентифицируемости;
- контролируемый Обществом в результате событий в прошлом;
- от которого ожидается получение экономических выгод в будущем.

Критерии идентифицируемости:

- актив является отделяемым, т.е. может быть отсоединен или отделен от Общества и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально, или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли Общество так поступить; или
- актив является результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от Общества или от других прав и обязательств

Контроль – Общество контролирует актив, если обладает правом на получение будущих экономических выгод, проистекающих от лежащего в его основе ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам. Способность Общества контролировать будущие экономические выгоды от нематериального актива обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке.

Общество признает нематериальные активы в составе активов тогда и только тогда, когда:

- существует вероятность того, что Общество получит ожидаемые будущие экономические выгоды, проистекающие из актива; и
- себестоимость активов поддается надежной оценке.

Учет лицензий на добычу полезных ископаемых (минеральных) рассматривается в разделе 4.3.1.1 настоящей учетной политики.

К нематериальным активам могут быть отнесены:

- права на использование интеллектуальной деятельности (в т. ч. исключительные и неисключительные), а именно: патенты, авторские права, произведения науки, литературы и искусства, клиентская база, права на обслуживание ипотеки;
- права на осуществление определенных действий, а именно: лицензии, импортные квоты, франшизы, доля рынка и права на сбыт;
- компьютерное программное обеспечение;
- другие активы, удовлетворяющие определению нематериального актива и условиям признания, приведенным выше.

Данный порядок отнесения активов к нематериальным распространяется и на активы, приобретаемые для последующей передачи по лицензионным/сублицензионным соглашениям, а также полученные по сублицензионным соглашениям от ПГ.

Затраты на приобретение исключительных и неисключительных прав со сроком полезного использования равным или менее 12 месяцев списываются единовременно на счета учета затрат.

Затраты на получение лицензий, попадающие под действие ПБУ 24/2011 подлежат отражению в составе нематериальных поисковых активов в соответствии с п. 4.10.2.1 настоящей учетной политики. В последующем нематериальные поисковые активы могут быть переведены в состав НМА, исходя из их соответствия критериям (условиям) признания, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету для данного вида активов.

В состав нематериальных активов не включаются:

- организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);
- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

4.3.1.1. Лицензии на добычу полезных ископаемых (минеральные лицензии)

n.n. 24, 27, 33, 97, 112 МСФО (IAS) 38

Лицензии на добычу полезных ископаемых – это особая категория активов, которая предоставляет права пользования, права на добычу полезных ископаемых и разработку минеральных ресурсов.

Минеральные лицензии оцениваются по себестоимости, которая включает в себя:

(а) цену покупки; и

(б) любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

Если лицензия приобретена в рамках сделки по объединению бизнеса, себестоимость этой лицензии равна ее справедливой стоимости на дату приобретения. Справедливая стоимость приобретенных минеральных лицензий основывается на проведенных независимыми горными инженерами оценках доказанных запасов в течение срока действия лицензии

Начисление амортизации минеральной лицензии производится ежемесячно, отдельно по каждой лицензии.

Амортизация, начисленная за каждый период, признается в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда отчисления на истощение включаются в балансовую стоимость других активов;

Минеральные лицензии амортизируются по ставке истощения – пропорционально объему добычи, для расчета которого используются доказанные вероятные запасы, - аналогично «добывающим» объектам ОС п.4.2.12 настоящей учетной политике.

Оценка доказанных и вероятных запасов производится силами собственных горных инженеров на ежегодной основе. Данная политика не изменяет подход к оценке доказанных и вероятных запасов по состоянию на дату их приобретения в рамках объединения предприятий, для проведения которой привлекаются независимые горные инженеры. Существенная часть допущений, на которых основана последующая оценка, проходит предварительную проверку и утверждение со стороны независимых горных инженеров.

Признание минеральных лицензий прекращается

- при их выбытии; или
- когда от их использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Действие лицензии на добычу полезных ископаемых может прекращаться в следующих случаях:

- по истечении установленного в лицензии срока ее действия;
- при отказе владельца лицензии от права пользования недрами;
- при возникновении определенного условия (если оно зафиксировано в лицензии), с наступлением которого прекращается право пользования недрами;
- в случае переоформления лицензии с нарушением условий, предусмотренных законодательством о недропользовании;

Право пользования недрами может быть досрочно прекращено, приостановлено или ограничено регулирующими органами, предоставившими лицензию, в случаях:

- возникновения непосредственной угрозы жизни или здоровью людей, работающих или проживающих в зоне влияния работ, связанных с использованием недрами;
- нарушения пользователем недр существенных условий лицензии;
- систематического нарушения пользователем недр установленных правил пользования недрами;
- возникновения чрезвычайных ситуаций (стихийные бедствия, военные действия и другие);
- если пользователь недр в течение установленного в лицензии срока не приступил к пользованию недрами в предусмотренных объемах;
- ликвидации предприятия;
- по инициативе владельца лицензии;
- непредставления пользователем недр отчетности, предусмотренной законодательством о недрах;

- по инициативе недропользователя по его заявлению.

4.3.2. Порядок определения фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов

п.п. 24, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 45, 47 МСФО (IAS) 38

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по себестоимости, формирование которой зависит от способа поступления нематериальных активов в Общество

Отдельное приобретение нематериальных активов за плату

Себестоимость приобретения нематериального актива включает:

- цену покупки нематериального актива, за вычетом торговых скидок и уступок;
- импортные пошлины;
- невозмещаемые налоги, связанные с покупкой актива;
- затраты на привлечение заемных средств, удовлетворяющие критериям капитализации;
- затраты, напрямую связанные с подготовкой актива к использованию по назначению.

К затратам, напрямую связанным с подготовкой актива к использованию по назначению, относятся:

- затраты, связанные с вознаграждениями работникам, имеющие непосредственное отношение к приведению актива в рабочее состояние;
- затраты на оплату профессиональных услуг, имеющие непосредственное отношение к приведению актива в рабочее состояние;
- затраты на проверку надлежащей работы актива.

Признание затрат в составе балансовой стоимости нематериального актива прекращается после того, как актив приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства Общества. Затраты, понесенные в то время, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не был введен в эксплуатацию, а также первоначальные операционные убытки не включаются в состав балансовой стоимости нематериального актива. Операции, которые не являются необходимыми для приведения актива в состояние, пригодное для его использования, признаются сразу же при их возникновении в составе расходов.

Приобретение в обмен на немонетарные активы

Себестоимость нематериального актива оценивается по справедливой стоимости, в случае полного или частичного обмена, кроме случаев, когда:

- операция обмена лишена коммерческого содержания, или
- ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного в обмен актива не поддается надежной оценке.

Приобретаемый актив оценивается в данном порядке, даже если Общество не может немедленно прекратить признание переданного актива.

Если приобретаемый актив не может быть оценен по справедливой стоимости, оценка его себестоимости производится на основе балансовой стоимости переданного актива.

Нематериальные активы, приобретенные в рамках объединения бизнеса

Если нематериальный актив приобретен в рамках сделки по объединению бизнеса, себестоимость этого нематериального актива равна его справедливой стоимости на дату приобретения.

Общество признает нематериальный актив приобретаемой компанией отдельно от гудвилла (деловой репутации), вне зависимости от того, признавался ли этот актив приобретаемой компанией до объединения бизнеса.

4.3.3. Последующая оценка нематериальных активов

n.p. 74, 88, 95, 97, 98, 104, 107-109, 117 МСФО (IAS) 38

После первоначального признания Общество учитывает нематериальные активы по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения.

Определение срока полезного использования в целях начисления амортизации

Общество оценивает, является ли срок полезного использования нематериального актива определенным или неопределенным и, в случае если срок определенный, продолжительность этого срока.

Общество рассматривает нематериальный актив как имеющий неопределенный срок полезного использования, если анализ всех значимых факторов указывает на отсутствие предсказуемых ограничений периода, в течение которого, как ожидается, актив будет создавать для Общества чистые денежные притоки.

Для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности приняты следующие сроки полезного использования в отношении различных групп нематериальных активов:

Группа нематериальных активов	Срок полезного использования (лет)
Гудвилл (деловая репутация)	Не применимо
Приобретенное программное обеспечение	от 1 – 10
Прочие приобретенные нематериальные активы	устанавливается индивидуально для каждого объекта

Срок полезного использования нематериальных активов подлежит пересмотру по мере необходимости, но не реже чем по состоянию на конец каждого отчетного года.

Если ожидания относительно использования актива отличаются от предыдущих оценок, то срок его полезного использования изменяется. Такие изменения должны учитываться как изменения в бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО (IAS) 8 / ПБУ 21/2008.

Амортизация нематериальных активов с определенным сроком полезного использования

Амортизируемая величина нематериального актива с определенным сроком полезного использования распределяется на систематической основе на протяжении срока полезного использования следующим образом:

- амортизация начисляется со следующего месяца, когда этот актив становится доступным для использования, т.е. когда его местоположение и состояние обеспечивают возможность его использования в соответствии с намерениями руководства;
- начисление амортизации нематериального актива производится ежемесячно отдельно по каждому объекту нематериального актива;
- амортизация, начисленная за каждый период, признается в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда амортизационные отчисления включаются в балансовую стоимость других активов;
- для начисления амортизации нематериальных активов Общество применяет линейный способ начисления амортизации;

- начисление амортизации нематериального актива с определенным сроком полезного использования не прекращается с прекращением использования актива, за исключением случаев, когда актив уже полностью самортизирован или классифицируется как предназначенный для продажи.

Последующая оценка нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования, в том числе гудвилл, не подлежат амортизации. Общество тестирует нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования на предмет обесценения в соответствии с порядком, описанным в п.4.14.2.4 настоящей учетной политики.

Возможный срок полезного использования нематериального актива, по которому не начисляется амортизация, должен анализироваться в каждом отчетном периоде для определения того, продолжают ли события и обстоятельства подтверждать, что срок полезного использования этого актива является неопределенным. Если они не подтверждают такую оценку, то изменение оценки срока полезного использования с неопределенного на определенный должно учитываться как изменение в расчетной оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 / ПБУ 21/2008.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

4.3.4. Прекращение признания нематериальных активов

п.п. 112, 113, 117 МСФО (IAS) 38 Признание нематериального актива прекращается при его выбытии (например, в случае реализации, безвозмездной передачи, передачи в качестве вклада в уставный капитал) или, когда Общество больше не ожидает от данного актива получения экономических выгод в будущем.

Начисление амортизации нематериального актива не прекращается с прекращением его использования, за исключением случаев, когда:

- актив уже полностью самортизирован, или
- классифицирован как предназначенный для продаж

Финансовый результат (прибыль или убыток), возникающий при прекращении признания нематериального актива, определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия актива и его балансовой стоимостью на дату прекращения признания, и отражается в составе прочих операционных доходов/расходов в Отчете о финансовых результатах.

4.4 Расходы на НИОКР и ТР

4.4.1 Критерии применения норм ПБУ 17/02

п.2, 3 ПБУ 17/02

Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР и ТР), по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства, а также результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, не являются объектами нематериальных активов, учитываются в соответствии с требованиями ПБУ 17/02 и положений настоящего раздела учетной политики.

ПБУ 17/02 применяется в отношении научно-исследовательских*, опытно-конструкторских и технологических работ:

- по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке;
- по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

*Для целей ПБУ 17/02 к научно-исследовательским работам относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ "О науке и государственной научно - технической политике".

Научная (научно-исследовательская) деятельность – это 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 – это 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 – это 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.

ПБУ 17/02 не применяется к незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, а также к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов.

4.4.2 Определение единицы бухгалтерского учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

п.6 ПБУ 17/02

Единицей бухгалтерского учета расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам является инвентарный объект.

Инвентарным объектом для целей ПБУ 17/02 считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд Общества.

4.4.3 Порядок признания в бухгалтерском учете расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

п.5, 7 ПБУ 17/02

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются в бухгалтерском учете при наличии 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.

Расходы Общества на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд Общества, учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» **обособленно** (субсчет 04.02 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»).

Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» в сумме фактических затрат, при этом дебетуется счет 04.02 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» в корреспонденции с кредитом счета 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы Общества, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, **признаются прочими расходами отчетного периода**. (Д-т 91.2 «Прочие расходы» К-т 08 субсчет 08-08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»).

Признаются прочими расходами отчетного периода также расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим **работам, которые не дали положительного результата**. (Д-т 91.2 «Прочие расходы» К-т 08 субсчет 08-08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»).

4.4.4 Состав и оценка расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

п.9 ПБУ 17/02

К расходам по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ.

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

- 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 на обязательное социальное страхование;
- 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;
- расходы на выплату авторских вознаграждений за использование рационализаторских предложений, как своим работникам, так и сторонним рационализаторам, которые используются при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;
- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний.

4.4.5 Порядок определения срока списания расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

п.11 ПБУ 17/02

Срок списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам определяется Обществом самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, в течение которого Общество может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет.

При этом указанный срок полезного использования не может превышать срок деятельности Общества.

Сроки списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам устанавливаются после окончания проведения данных работ и утверждаются руководителем Общества или уполномоченным лицом Общества.

4.4.6 Способ списания расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

п.10-12 ПБУ 17/02

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

Списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам линейным способом осуществляется равномерно в течение принятого срока.

Расходы по научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции, либо для управленческих нужд Общества.

При списании в установленном порядке расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд Общества, на расходы по обычным видам

деятельности кредитуется счет 04.02 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и т.д.).

4.4.7 Порядок отражения в учете прекращения использования результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работы в производстве

п.15 ПБУ 17/02

В случае прекращения использования результатов конкретной научно - исследовательской, опытно - конструкторской или технологической работы в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд Общества, 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 списанию на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы. (Д-т 91.2 «Прочие расходы» К-т 04.2 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»).

4.5 Финансовые вложения

4.5.1 Критерии отнесения объектов учета к финансовым вложениям, их классификация

п.2,3 ПБУ 19/02

К финансовым вложениям относятся активы, соответствующие требованиям Положения по бухгалтерскому учету финансовых вложений.

К финансовым вложениям относятся:

- инвестиции в ценные бумаги;
- дополнительные инвестиции;
- не оформленные ценными бумагами вложения в уставные (складочные) капиталы других организаций;
- банковские вклады (депозиты);
- задолженность, полученная по договору уступки права требования;
- предоставленные другим организациям и физическим лицам займы;
- прочее.

Наличие и право собственности на акции, ценные бумаги и прочие финансовые вложения должно быть подтверждено соответствующими документами, например, выпиской из реестра акционеров, депозитными сертификатами, выписками депозитария, договорами и т.д.

В случаях, когда задолженность за поставленные товары (работы, услуги) погашается покупателем векселем третьей организации, такие векселя принимаются к учету по дебету счета учета финансовых вложений в оценке, равной дебиторской задолженности за поставленную продукцию (работы, услуги). В состав финансовых вложений не включаются

векселя, полученные в погашение дебиторской задолженности за товары (работы, услуги), от организации-векселедателя.

Выданные займы, векселя других организаций, а также задолженность, полученная по договору уступки права требования, по которым не ожидается получение экономических выгод, подлежат отражению в отчетности в составе дебиторской задолженности, а не финансовых вложений.

Единицей бухгалтерского учета финансовых вложений является каждая ценная бумага, вложение в другую организацию, банковский вклад (депозит), предоставленный другой организации заем, задолженность, полученная по договору уступки права требования.

Финансовые вложения делятся на две условные группы – долевые (паи, акции) и долговые (займы, облигации и т.д.).

Долговые и прочие долевые вложения в зависимости от цели их приобретения подразделяются на:

- хранящиеся до срока погашения;
- готовые к реализации;
- специально приобретенные с целью продажи.

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения представляются с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

Долгосрочные финансовые вложения

Долгосрочные долевые вложения, приобретенные с целью владения ими в течение длительного срока и получения экономических выгод разделяются в зависимости от величины доли участия и возможности осуществления контроля либо влияния подразделяются на:

- вложения в дочерние компании;
- вложения в зависимые компании;
- прочие долевые вложения.

Краткосрочные финансовые вложения

К краткосрочным финансовым вложениям относятся финансовые вложения, которые являются финансовыми инвестициями (в отличие от стратегических, направленных на получение прав контроля и управления), обычно выраженными в виде:

- ценных бумаг долгового характера (векселя, облигации, и т.п.);
- свидетельств (депозитов, бумаг на предъявителя и т.п.) и прав требования на денежные средства;
- в виде акций и прочих долевого инструментов, которые в силу незначительного процента голосов или иных прав контроля и принятия решений не дают держателям таких значительных прав.

Срок погашения или планируемого обладания такими финансовыми инструментами не должен превышать 12 месяцев по состоянию на дату конца отчетного периода, иначе, они должны быть классифицированы как долгосрочные финансовые вложения (инвестиции).

Вложения в зависимые компании

Общество признается зависимым, если другое (преобладающее, или участвующее) Общество имеет более 20% голосующих акций (или уставного капитала) первого Общества. Финансовые вложения в зависимые организации классифицируются как долгосрочные (на основании того,

что Общество не собирается продавать свою долю совсем или до размера менее 20%, как минимум не ранее чем через 12 месяцев).

Если Общество собирается продать финансовые вложения в зависимые организации и может убедительно доказать данный факт, то при бухгалтерском учете таких финансовых вложений Общество использует следующие подходы:

- если финансовое вложение планируется продать в течение 12 месяцев после отчетной даты, то учет такого финансового вложения ведется как краткосрочного финансового вложения;
- если финансовое вложение планируется продать, более чем через 12 месяцев после отчетной даты, то оно классифицируется как прочее долгосрочное финансовое вложение;
- если предыдущие два варианта доказать не удастся, то используется общепринятый подход к учету вложений в зависимые компании.

Оценка финансовых вложений зависит от того, обращаются ли вложения на организованном рынке. Поэтому учет финансовых вложений ведется в разрезе их групп (видов):

- по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Квалификация финансовых вложений как вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, осуществляется в момент их приобретения, а также на 31 декабря отчетного года отделом, в компетенцию которого входит управление имуществом.

4.5.2 Порядок определения первоначальной стоимости финансовых вложений

п.8 ПБУ 19/02

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Определение первоначальной стоимости финансовых вложений приобретенных за плату

п.9, 10 ПБУ 19/02

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат Общества 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. В случае если Обществу оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и Общество не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;
- 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.

При приобретении финансовых вложений за счет заемных средств затраты по полученным кредитам и займам учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 и Положением по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" ПБУ 15/2008.

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

Определение первоначальной стоимости финансовых вложений, полученных в счет вклада в уставный (складочный) капитал

п.12 ПБУ 19/02

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал Общества, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) Общества, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Определение первоначальной стоимости финансовых вложений, полученных безвозмездно

п.13 ПБУ 19/02

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных Обществом безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается:

- их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Для целей ПБУ 19/02 под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;
- сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету, - для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

Определение первоначальной стоимости финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами

п.14 ПБУ 19/02

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

Порядок оценки полученного финансового вложения определяет в зависимости от бухгалтерской квалификации передаваемых активов в финансовой отчетности следующим образом.

Если финансовое вложение получено в обмен на имущество, отражаемое в отчетности как продукция или товары, либо в качестве оплаты за произведенные работы или оказанные услуги, и в отчетном периоде Общество имеет денежную выручку от продажи аналогичной продукции, товаров, работ, услуг, то такое финансовое вложение оценивается по сумме денежной выручки от реализации такого же количества аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) в том же отчетном периоде.

При передаче в обмен на финансовое вложение активов тех категорий, которые не являются источником получения выручки от обычных видов деятельности, финансовое вложение оценивается по балансовой стоимости переданного имущества, если не имеет место, указанное ниже.

Общество признает прибыль по сделке, если располагает надёжной информацией о рыночной стоимости полученного финансового вложения или о рыночной стоимости передаваемого имущества. В таком случае финансовое вложение принимается к учёту (в первую очередь) по своей рыночной стоимости либо (во вторую очередь) по рыночной стоимости переданного имущества.

Общество признает убыток по сделке, если рыночная стоимость полученного финансового вложения или рыночная стоимость передаваемого имущества может быть определена, и по значению ниже балансовой стоимости передаваемого имущества. В таком случае финансовое вложение принимается к учёту (в первую очередь) по своей рыночной стоимости либо (во вторую очередь) по рыночной стоимости переданного имущества.

Оценка стоимости ценных бумаг, не принадлежащих Обществу, но находящихся в ее пользовании или распоряжении

п.17 ПБУ 19/02

Ценные бумаги, не принадлежащие Обществу 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.

Порядок учета ценных бумаг, приобретенных по агентскому договору или по договору комиссии

Порядок учета ценных бумаг у агента (комиссионера)

Агент или комиссионер отражает приобретённые на своё имя ценные бумаги за балансом, если их приобретение осуществлено в соответствии с договором и конкретными поручениями в пользу принципала (комитента), и сам агент (комиссионер) рассматривает их как приобретённые в пользу принципала (комитента), а не в свою пользу. При получении доходов по таким ценным бумагам (процентов, дивидендов, выручки), агент (комиссионер) признаёт соответствующую кредиторскую задолженность перед принципалом (комитентом). После подписания принципалом (комитентом) соответствующих отчётов агента (комиссионера) последний признаёт дебиторскую задолженность по агентскому (комиссионному) вознаграждению, если его сумма может быть определена.

Порядок учета ценных бумаг у принципала (комитента)

Принципал (комитент) признаёт дебиторскую задолженность в размере переданных агенту (комиссионеру) денежных средств до получения отчёта агента (комиссионера), содержащего все необходимые идентификационные признаки приобретённых ценных бумаг. После получения и подписания отчёта принципал (комитент) признаёт на балансе финансовые вложения в ценные бумаги, указанные в отчёте, одновременно с признанием расхода по агентскому вознаграждению. Также признаются доходы, полученные агентом (комиссионером) по этим ценным бумагам, вместе с признанием расхода по агентскому вознаграждению, при условии, что эти доходы указаны в полученных и подписанных принципалом отчётах агента, и определён размер агентского вознаграждения. До тех пор, пока принципал не записан в депозитории в качестве владельца ценных бумаг, финансовые вложения учитываются по правилам, предусмотренным для финансовых вложений, по которым рыночная стоимость не определяется, вне зависимости от наличия по ним биржевых котировок. При проверке на необходимость создания резерва и расчёте размера резерва принимаются во внимание не только факторы, связанные с самими ценными бумагами, но и факторы, связанные с деятельностью агента – его платёжеспособность, надёжность взаимоотношений и т.п. В финансовой отчётности в обязательном порядке (при существенности) раскрывается информация об особенностях данного актива – об оформлении записи в депозитории на другое лицо, о повышении рыночной котировки, не признанной в балансе и т.п.

Если у принципала (комитента) есть веские основания сомневаться в добросовестном поведении агента (комиссионера), и ожидаются трудности с получением от него приобретённых ценных бумаг, а также доходов по ним, то принципал (комитент) не признаёт финансовые вложения, а отражает дебиторскую задолженность в размере переданных агенту (комиссионеру) денежных средств с созданием по ней необходимого резерва. Финансовое вложение в таком случае признаётся только при наличии записи в депозитарии на имя принципала (комитента), а доходы по финансовому вложению признаются только при их фактическом получении (перечислении на расчётный счёт).

4.5.2.1. Порядок отражения в учете и отчетности дополнительных инвестиций

Дополнительные инвестиции, осуществленные Акционерами (Участниками, Собственниками), отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в качестве финансовых вложений.

Под дополнительными инвестициями понимается:

- а) вклады в имущество Общества (ст. 32.2 ФЗ от 26.12.1995 № 208-ФЗ, ст. 27 ФЗ от 08.02.1998 № 14-ФЗ);
- б) безвозмездная финансовая помощь акционера (участника, собственника и т.п.) (решение акционера/соглашение сторон о предоставлении финансовой помощи);
- в) безвозмездная финансовая помощь акционера (участника, собственника и т.п.) в целях увеличения чистых активов (решение акционера/соглашение сторон о предоставлении финансовой помощи);
- г) прощение долга перед акционером (участником, собственником и т.п.) (решение акционера/соглашение сторон).

В случае если Акционер (Участник, Собственник) является не единственным Акционером (Участником, Собственником) общества, которому предоставляется дополнительная инвестиция, такая инвестиция относится на расходы текущего периода в той части, в которой она является фактическим перераспределением средств в пользу других акционеров (участников, собственников). При оценке такой части необходимо исходить из предположения, что перераспределения в пользу других акционеров не происходит, если все акционеры вносят средства пропорционально их долям без изменения долей, либо производится увеличение долей тех акционеров, которые внесли средства, пропорционально суммам внесённых средств*

**Например, материнская организация, единолично осуществляющая дополнительную инвестицию в дочернее общество при наличии других его акционеров, признаёт финансовым вложением только часть инвестиции, соответствующую своей доле в капитале дочернего общества, а оставшуюся часть, соответствующую доле миноритарных акционеров, признаёт расходами текущего периода.*

В случае, если Акционером (Участником, Собственником) ранее был признан резерв под обесценение финансового вложения в общество, которому предоставляется дополнительная инвестиция, Акционер (Участник, Собственник) относит такую инвестицию в состав финансовых вложений (не относит дополнительную инвестицию в уменьшение указанного резерва) с последующей оценкой необходимости тестирования указанного финансового вложения на наличие признаков обесценения с учетом дополнительных обстоятельств, оказывающих влияние на стоимость указанного финансового вложения в конкретном отчетном периоде.

В случае, если Акционер (Участник, Собственник) осуществляет переоценку по текущей рыночной стоимости финансовое вложение в общество, которому предоставляется дополнительная инвестиция, такая инвестиция в сумме передаваемых денежных средств, стоимости передаваемых неденежных активов, аннулируемых обязательств относится в состав финансовых вложений с последующим отражением доходов/расходов от изменения рыночной

стоимости финансового вложения в совокупности (признававшихся ранее до дополнительной инвестиции и признанного в связи с дополнительной инвестицией).

4.5.3 Порядок проведения последующей оценки финансовых вложений

п.19-21 ПБУ 19/02

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в отчетности по текущей рыночной стоимости. Переоценка стоимости данных финансовых вложений производится ежеквартально. Корректировка относится на финансовые результаты в составе прочих доходов и расходов в корреспонденции со счетом финансовых вложений.

Определение рыночной цены производится в соответствии со следующей методикой:

«Методика переоценки финансовых вложений, по которым определяется рыночная стоимость»:

1. Под текущей рыночной стоимостью финансовых вложений принимается рыночная цена (средневзвешенная при отсутствии рыночной), исчисленная организатором торговли на рынке ценных бумаг, на последнюю отчетную дату отчетного периода.

2. Для определения рыночной цены принимаются цены, публикуемые основными организаторами торговли: Московская биржа, Санкт-Петербургская биржа.

3. В случае опубликования рыночных (средневзвешенных) цен или информации о проведенных торгах всеми организаторами торговли для переоценки стоимости финансовых вложений на отчетную дату за основу для корректировки стоимости финансовых вложений принимаются информация, публикуемая одной из фондовых бирж в следующей очередности:

- Московская биржа;
- Санкт-Петербургская биржа.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости за исключением случаев, перечисленных выше.

4.5.4 Обесценение финансовых вложений. Формирование резерва под обесценение финансовых вложений

п.37-40 ПБУ 19/02

Устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым **не определяется** их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые Общество рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, **признается обесценением финансовых вложений.**

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

- появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности у Общества, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства либо объявление его банкротом;

- наличие информации об отзыве лицензии по основному виду деятельности у организации-эмитента;
- отрицательная величина чистых активов у организации-эмитента или невыполнение установленных законодательством требований в отношении чистых активов;
- существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение организации-эмитента, от нормальных (обычных) значений;
- значительные убытки от основной деятельности у организации эмитента;
- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.
- иные ситуации, приводящие к обесценению финансовых вложений.

В случае возникновения одной из выше перечисленных ситуаций, Общество осуществляет проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

Проверка условий устойчивого снижения производится **по всем** финансовым вложениям Общества, по которым наблюдаются признаки их обесценения, в том числе и в тех случаях, когда организация-эмитент является дочерней, зависимой или аффилированной компанией по отношению к отчитываемому Обществу.

Проверка наличия условий устойчивого снижения стоимости (обесценение) финансовых вложений, проводится Обществом ежеквартально.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату (на 31 марта, 30 июня, 30 сентября, 31 декабря отчетного года) и на предыдущую отчетную дату (на 31 марта, 30 июня, 30 сентября, 31 декабря предыдущего года) 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.

Существенным признается изменение расчетной стоимости финансовых вложений на 10% и более от их учетной стоимости.

Расчетная стоимость финансовых вложений определяется инвентаризационной комиссией в процессе проведения ежеквартально инвентаризации финансовых вложений Общества, на основании данных анализа отчетности и иной информации в отношении соответствующих объектов вложений за отчетный период, по сравнению с аналогичными данными на начало года.

Расчетная стоимость акций и долей в уставном капитале определяется по результатам независимой оценки, если по состоянию на отчетную дату независимым оценщиком была произведена оценка акций и долей в уставном капитале, принадлежащих Обществу, в соответствии с Федеральным законом от 29.07.1998 №135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

Если по состоянию на отчетную дату независимым оценщиком не производилась оценка акций и долей в уставном капитале, принадлежащих Обществу, тогда расчетная стоимость акций и долей в уставном капитале определяется исходя из стоимости чистых активов организации-эмитента, приходящейся на соответствующую акцию или долю в уставном капитале,

принадлежащих Обществу. При наличии отрицательных чистых активов в объекте, стоимость вложений уменьшается до нуля, но не может быть оценена как отрицательное вложение.

Стоимость чистых активов организации-эмитента определяется исходя из данных бухгалтерского баланса организации-эмитента на конец отчетного периода. Если получение бухгалтерского баланса организации-эмитента невозможно, а поступления от финансовых вложений в виде дивидендов отсутствуют в течение 2-х и более лет, то расчетная стоимость акций и долей в уставном капитале считается равной 50% (и менее) балансовой стоимости данных финансовых вложений в зависимости от возникшей ситуации у организации-эмитента.

Расчетная стоимость других финансовых вложений (например долговые ценные бумаги (векселя, облигации), банковские вклады (депозиты) определяется по следующей формуле:

$$A_{PC} = A_{UC} \times \frac{1}{(1 + r)^{T - T_0}},$$

где

A_{PC} – расчетная стоимость фин.вложений;

A_{UC} – учетная стоимость фин.вложений;

r – процентная ставка (проценты указываются в числовом выражении с 2-мя знаками после запятой, т.е. процентная ставка деленная на 100; порядок определения процентной ставки указан ниже);

T – количество лет, на которые Обществом были произведены финансовые вложения;

T_0 – количество лет, оставшихся до получения денежных средств по финансовому вложению.

Для определения расчетной стоимости финансовых вложений Общество использует процентную ставку, которая составляет средний процент по аналогичным финансовым вложениям, полученных Обществом в том же периоде (квартале) на сопоставимых условиях.

Под финансовыми вложениями, полученными на сопоставимых условиях, понимаются финансовые вложения, полученные в той же валюте, на одни и те же сроки, в сопоставимых объемах.

В случае если Общество не имеет аналогичных финансовых вложений полученных в одном и том же периоде (квартале) на сопоставимых условиях, то величина процентов для определения расчетной стоимости финансовых вложений, принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Порядок формирования резерва под обесценение финансовых вложений и его корректировка

Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, Общество образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений, который учитывается на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Резерв образуется за счет финансовых результатов Общества (в составе прочих расходов Д-т 91.2 К-т 59).

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

В том случае, когда объект финансовых вложений представляет собой дебиторскую задолженность, (например, по предоставленному займу, задолженность, полученную по договору уступки права требования дебиторской задолженности), формой резервирования обесценения финансовых вложений в отношении такого актива является резерв сомнительных долгов (Приложение к Письму Минфина России от 22.01.2016 № 07-04-09/2355, п. 2 Письма Минфина России от 03.06.2015 № 03-03-06/2/32037).

Учет резервов по сомнительным долгам, созданным по финансовым вложениям (например, в виде предоставленных займов, задолженности, полученной по договору уступки права требования дебиторской задолженности), рекомендуем организовать на счете 59, поскольку сами выданные организацией займы, задолженность по договору уступки права требования ДЗ, как правило, учитываются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-3 «Предоставленные займы».

Проверка наличия условий устойчивого снижения стоимости (обесценение) финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, и корректируется сумма созданного резерва под обесценение финансовых вложений, проводится Обществом ежеквартально.

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения и уменьшения финансового результата (в составе прочих расходов).

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата (в составе прочих доходов).

Если на основе имеющейся информации Общество делает вывод о том, что финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва под обесценение по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты (в составе прочих доходов) в конце года или того отчетного периода, когда произошло выбытие указанных финансовых вложений.

4.5.5 Порядок учета выбытия финансовых вложений

п.26-32 ПБУ 19/02

Ценные бумаги, по которым текущая рыночная стоимость не определяется (кроме векселей и депозитных сертификатов), отражаются в бухгалтерском учете при выбытии по первоначальной стоимости первых по времени приобретения (по способу ФИФО).

Иные финансовые вложения, в том числе векселя и депозитные сертификаты (кроме ценных бумаг, упомянутых выше), паи (доли) в уставных капиталах обществ, дебиторская задолженность третьих лиц, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, отражаются в бухгалтерском учете при их выбытии по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется Обществом исходя из последней оценки.

При выбытии векселей третьих лиц в связи с их продажей или в связи с оплатой ими кредиторской задолженности, а также в связи с предъявлением векселей к погашению, выбытие таких финансовых вложений и сумма средств к получению отражаются через счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В Отчете о финансовых результатах выбытие векселя третьего лица (*) отражается следующим образом:

1) Выбытие векселей третьих лиц в связи с их предъявлением к погашению в Отчете о финансовых результатах отражается свернуто, только как финансовый результат от выбытия векселей в составе прочих доходов или расходов (в связи с тем, что при предъявлении векселя к погашению Обществу-эмитенту не переходит права собственности на вексель).

Указанный порядок применяется также при предъявлении облигаций к погашению эмитенту без возможности их дальнейшего обращения.

При предъявлении векселя к погашению (и его погашении) происходит исполнение денежного обязательства, лежащего в его основании. Лицо, погасившее вексель, не приобретает никаких имущественных прав и не может осуществить дальнейшую передачу векселя. А погашенный вексель прекращает свое существование, поскольку прекращается удостоверяемое им имущественное право.

2) Выбытие векселей третьих лиц в связи с использованием их в расчетах с поставщиком товаров (работ, услуг) или в связи с их продажей третьим лицам отражается в Отчете о финансовых результатах развернуто по статье «прочие доходы» и «прочие расходы» (при осуществлении данных операций Общество передает права по ценной бумаге (векселю) третьим лицам).

Примечание

(*) Выбытие финансовых вложений Общества, которые были получены ранее по договору уступки права требования (договору цессии) отражается в Отчете о финансовых результатах также как и выбытие векселей третьих лиц.

4.5.6 Порядок признания доходов по финансовым вложениям

Доходы по финансовым вложениям признаются в составе доходов в соответствии со следующей классификацией:

- доходы в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций признаются на дату поступления сведений об их распределении (например, на дату принятого по этому вопросу решения собрания акционеров);
- доходы в виде процентов по долговым ценным бумагам (векселям, облигациям), включая проценты в виде дисконта по векселям, купонного дохода за время пребывания облигаций в собственности Общества, отражаются в бухгалтерском учете ежемесячно на наиболее раннюю из дат: конец отчетного месяца или дату предъявления к погашению;
- доходы в виде процентов по договору денежного займа признаются на наиболее раннюю из дат: дату осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенного договора займа, либо последний день отчетного периода, к которым относится данное начисление в соответствии с условиями договора.

Отражение дивидендов производится в полной сумме без вычета налога на прибыль. При этом если до окончания отчетного периода денежные средства не зачислены, в учете отражается начисление отложенных налоговых обязательств, исходя из суммы дивидендов, признанных в составе доходов и ставки налога в соответствии со ст.284 НК Российской Федерации.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разница между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно относится на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов), по мере причитающегося по ним дохода в соответствии с условиями выпуска ценных бумаг (п.22 ПБУ 19/02).

Начисление процентов по облигациям производится исходя из процентной ставки, определенной условиями эмиссии облигаций, и срока нахождения облигаций на балансе в текущем месяце.

Начисление процентов по процентным векселям производится исходя из указанного в векселе процента и срока нахождения векселя на балансе.

Начисление процентов по дисконтным векселям производится по формуле:

$\% = (N - ПЦ) / T \times D$, где

% – сумма процентов к начислению;

N – номинальная стоимость;

ПЦ – покупная стоимость;

T – количество дней от приобретения до погашения;

D – количество дней в отчетном периоде до момента начисления процентов.

Начисление процентов по векселям с оговоркой «по предъявлении» или «по предъявлении, но не ранее» производится в аналогичном порядке, при этом в качестве срока обращения используется предполагаемый срок обращения векселя, определяемый в соответствии с вексельным законодательством:

- для векселей с оговоркой «по предъявлении» -365 (366) дней.
- для векселей с оговоркой «по предъявлении, но не ранее» -365 (366) дней плюс срок от даты составления векселя до минимальной даты предъявления векселя к платежу.

Начисление процентов по процентным займам производится в конце каждого отчетного периода исходя из предусмотренной договором процентной ставки и фактического числа дней пользования займом.

Начисленные доходы отражаются обособленно по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В отчетности задолженность по процентам отражается в составе краткосрочной или долгосрочной дебиторской задолженности, в зависимости от срока погашения.

4.5.7. Порядок отражения имущества, переданного в оперативное управление

Действующие нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет, не содержат специальных указаний относительно порядка учета у организации-учредителя (собственника имущества) факта передачи основных средств некоммерческим организациям для ведения ими уставной деятельности на праве оперативного управления.

Руководствуясь п.7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 года № 106н) устанавливается следующий порядок:

- основные средства, переданные негосударственным некоммерческим учреждениям в оперативное управление, выбывают из состава основных средств Общества и учитываются в составе основных средств на балансе Учреждения;
- поскольку собственником данного имущества продолжает оставаться Общество, то зафиксированная на момент передачи в оперативное управление остаточная стоимость данных основных средств учитывается в бухгалтерском учете Общества на отдельном субсчете счета 58 «Финансовые вложения» (в случае, если актив отвечает условиям применительно к ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений») или субсчете «Расчеты по

выделенному имуществу» счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (в случае, если актив не отвечает условиям применительно к ПБУ 19/02).

4.5.8. Порядок учета бездоходных векселей других организаций, беспроцентных выданных займов и задолженности, полученной по договору уступки права требования, по которой не ожидается получение экономических выгод

Беспроцентные (недоходные) векселя других организаций, беспроцентные выданные займы и дебиторская задолженность, полученная по договору уступки права требования, по которой не ожидается получение экономических выгод, не отвечают условиям, установленным для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений, т.к. не способны приносить Обществу 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 Общества, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Указанные активы отражаются в бухгалтерском учете на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по субсчетам 76.16 «Бездоходные векселя, займы, дебиторская задолженность при уступке прав требования», 76.17 «Высоколиквидные беспроцентные простые банковские векселя, приобретенные (принятые в оплату) по номинальной стоимости для осуществления расчетов с контрагентами». Операции по выбытию (зачету, погашению, иному выбытию) активов отражаются в бухгалтерском учете Общества корреспонденцией по счетам 60, 76 и т.п. без применения бухгалтерского счета 91 «Прочие доходы» и «Прочие расходы».

В бухгалтерском балансе бездоходные векселя, выданные беспроцентные займы и задолженность, полученная по договору уступки права требования, по которой не ожидается получение экономических выгод, отражаются в составе дебиторской задолженности по строке 1232 «Краткосрочная дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев» или по строке 1231 «Долгосрочная дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более, чем через 12 месяцев».

4.6. Запасы

4.6.1. Критерии отнесения объекта учета к запасам

п. 3, 4, 5, 7, 8 ФСБУ 5/2019

Для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла Общества, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев.

Запасы признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией;
- определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина.

Запасами являются:

- сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, предназначенные для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг. В случае если основным видом деятельности не является торговля, и при приобретении материальных ценностей Общество не может достоверно определить предназначены ли приобретаемые материальные ценности для использования в производственном процессе либо для перепродажи, такие материальные ценности подлежат учету в составе сырья и материалов;
- инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, за исключением случаев, когда указанные объекты считаются для целей бухгалтерского учета основными средствами;
- готовая продукция (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством), предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности Общества;
- товары, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности Общества. Материальные ценности подлежат включению в эту категорию, если достоверно известно, что они предназначены для перепродажи;
- готовая продукция, товары, переданные другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи;
- затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи (далее вместе - незавершенное производство);
- объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности Общества;
- объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации.

Для целей бухгалтерского учета запасы подлежат классификации по видам исходя из их предназначения на каждом этапе операционного цикла организации.

Не признаются запасами:

- финансовые активы, включая предназначенные для продажи;
- материальные ценности других лиц, находящиеся у Общества в связи с оказанием ею этим лицам услуг по закупке, хранению, транспортировке, доработке, переработке, сервисному обслуживанию, продаже по агентским договорам, договорам комиссии, складского хранения, транспортной экспедиции, подряда, поставки.

Сырье, материалы и другие запасы, предназначенные для нужд капитального строительства, для модернизации, реконструкции, дооборудования, т.е. предназначенные для создания внеоборотных активов организации и не удовлетворяющие характеристикам запасов, приведенным в п.3 ФСБУ 5/2019 (не являются активами, потребляемыми или продаваемыми в рамках обычного операционного цикла организации либо используемыми в течение периода не более 12 месяцев), а также запасы, предназначенные для капитализируемого капитального ремонта, при наличии документов, подтверждающих намерения в их целевом использовании (например, планы, сметы, дефектные ведомости и т.п.), и отвечающие критериям признания

компонента ОС, то есть запасы, которые для целей налогового учета не могут быть учтены во внеоборотных активах и считаются запасами, при этом в бухгалтерском учете при установке на объект основных средств будут введены в эксплуатацию как отдельный компонент основных средств, учитываются на отдельном субсчете и отражаются в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов (Приложение к Письму Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01)

Возвратная тара у покупателя подлежит отражению на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Общество должно обеспечить надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета) наличия и движения следующих материальных ценностей:

- находящихся у Общества, но принадлежащих другим лицам;
- находящихся в эксплуатации инструментов, инвентаря, спецодежды, спецоснастки, тары.

4.6.2. Определение единицы учета запасов

п. 6 ФСБУ 5/2019

Единица учета запасов устанавливается Обществом *самостоятельно* таким образом, чтобы обеспечить в бухгалтерском учете формирование полной и достоверной информации о запасах, а также надлежащий контроль их наличия и движения.

В зависимости от вида запасов, характера и порядка приобретения (создания) и (или) потребления (продажи, использования) Общество устанавливает *единицей учета запасов номенклатурный номер, инвентарный номер, партию, однородную группу, отдельный объект или иную единицу*.

После признания запасов в бухгалтерском учете допускаются последующие изменения единиц их учета.

4.6.3. Порядок оценки запасов при признании

п. 9, ФСБУ 5/2019

Запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости.

Определение фактической себестоимости запасов, кроме незавершенного производства и готовой продукции

П.п. 10,11,12, 18 ФСБУ 5/2019

В фактическую себестоимость запасов, кроме незавершенного производства и готовой продукции, включаются фактические затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования.

Затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов.

Не считается затратами предварительная оплата поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления запасов, выполнения работ, оказания услуг.

В целях определения фактической себестоимости запасов к возникновению (увеличению) обязательств Общества приравнивается увеличение капитала организации вследствие выпуска собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличения уставного (складочного)

капитала, уставного (паевого) фонда), безвозмездного получения имущества от акционеров, собственников, участников, учредителей Общества.

В фактическую себестоимость запасов, в частности, включаются:

- уплаченные и (или) подлежащие уплате Обществом поставщику (продавцу, подрядчику) при приобретении (создании) запасов суммы (за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов и с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых Обществу, вне зависимости от формы их предоставления);
- затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления (продажи, использования);
- затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (затраты по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов);
- величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды. Оценочное обязательство по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды не формируется, если ожидаемые расходы на утилизацию/демонтаж/восстановление окружающей среды составляют менее 30% от себестоимости этих запасов и не превышают уровень существенности, установленный на отчетный год.
- связанные с приобретением (созданием) запасов проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;
- иные затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов.

В себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включаются:

- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов;
- расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов;
- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения (создания) запасов.

Фактическая себестоимость запасов (в части сырья и материалов) формируется с применением счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Фактическая себестоимость запасов, приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок

п.13 ФСБУ 5/2019

При приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в фактическую себестоимость запасов включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки), то есть на условиях немедленной оплаты, рассчитываемая по приведенной (дисконтированной) стоимости кредиторской задолженности.

Фактическая себестоимость запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами

n.14 ФСБУ 5/2019

При приобретении запасов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты неденежными средствами), считается справедливая стоимость* передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг.

**Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (п.9 МСФО (IFRS) 13).*

При невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается справедливая стоимость запасов. При невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг, приобретаемых запасов затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг.

Определение фактической себестоимости запасов, полученных в счет вклада в уставный (складочный) капитал

n.10 ФСБУ 5/2019

Фактическая себестоимость запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал Общества, определяется по справедливой стоимости.

Фактическая себестоимость запасов, полученных безвозмездно

n.15 ФСБУ 5/2019

Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, которые Общество получает безвозмездно, считается справедливая стоимость этих запасов

Фактическая себестоимость запасов от выбытия или ремонта основных средств

n.16 ФСБУ 5/2019

В случае если в качестве запасов признаются материальные ценности, остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов, затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин:

- стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) Обществом в рамках обычного операционного цикла;
- сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

Порядок учета неотфактурованных поставок

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в Общество, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, накладная по форме ТОРГ-12 или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но не оплаченные материальные запасы, на которые имеются расчетные документы. Такие материальные запасы принимаются и

приходятся Обществу в общеустановленном порядке с отнесением задолженности по их оплате на счета расчетов.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов (по форме № М-7). Акт о приемке материалов составляется не менее чем в двух экземплярах. Оприходование неотфактурованных поставок производится на основании первого экземпляра указанного акта. Второй экземпляр акта направляется поставщику.

Общество принимает меры по установлению поставщика (если он неизвестен) и получению от него расчетных документов.

Если расчетные документы на неотфактурованные поставки получены в том же месяце либо в следующем месяце, до составления в бухгалтерии соответствующих регистров по приходу материальных запасов, они учитываются в общеустановленном в данном Обществе порядке.

Неотфактурованные поставки приходятся на отдельном субсчете счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». При этом материальные запасы приходятся и учитываются в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете по ценам, указанным в договоре (в приложении к договору или в спецификации к договору). В случае отсутствия цен в договоре материалы приходятся по справедливой стоимости.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

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

- а) учетная стоимость материальных запасов не меняется;
- б) величина налога на добавленную стоимость принимается к бухгалтерскому учету в установленном порядке;
- в) уточняются расчеты с поставщиком, при этом суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью оприходованных материальных запасов и их фактической себестоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы:
 - уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счетов расчетов и кредиту счетов финансовых результатов (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);
 - увеличение стоимости материальных запасов отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счетов финансовых результатов (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).

Порядок учета запасов, принадлежащих Обществу, но находящихся в пути

п..22 ФСБУ 5/2019

Запасы, принадлежащие Обществу, но находящиеся в пути, оцениваются в бухгалтерском учете в сумме, предусмотренной в договоре, с последующим определением их фактической себестоимости.

Под запасами в пути понимаются запасы, которые еще не поступили на склад Общества, но право собственности на которые перешло к Обществу в соответствии с условиями договора.

Такие запасы, приходятся на отдельном субсчете счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» по стоимости, указанной в договоре, в корреспонденции со счетом расчетов с поставщиками без оприходования этих ценностей на склад.

После поступления в Общество запасов и расчетных документов по ним, производится их оприходование на склад. Фактическое поступление запасов в Общество отражается путем смены соответствующего субсчета на счетах учета запасов.

После получения расчетных документов учетная цена запасов в пути корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно с этим уточняются расчеты с поставщиком.

Определение формирования себестоимости незавершенного производства и готовой продукции

п.23, 24, 25, 26 ФСБУ 5/2019

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а именно:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты).

Классификация затрат на прямые и косвенные определена Обществом самостоятельно и закреплена в локальных нормативных актах Общества.

Косвенные затраты распределяются между конкретными видами продукции, работ, услуг. Способ распределения косвенных расходов закреплён в локальных нормативных актах Общества.

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не включаются:

- затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);
- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг;
- расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- расходы на рекламу и продвижение продукции;
- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Незавершенное основное производство и готовая продукция оцениваются по фактической себестоимости без учета общепроизводственных расходов и косвенных услуг, оказанных вспомогательных производствами.

Незавершенное вспомогательное производство продукции (единичное производство) оценивается по фактически произведенным затратам.

4.6.4. Порядок оценки запасов после признания

п. 28, 29 ФСБУ 5/2019

Запасы Общества оцениваются по состоянию на отчетную дату по наименьшей из следующих величин:

- фактической себестоимости запасов;
- чистой стоимости продажи запасов.

Чистая стоимость продажи запасов - это предполагаемая цена, по которой Общество может продать их в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи

За чистую стоимость продажи запасов (за исключением готовой продукции и товаров) принимается величина, равная приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой Общество может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются указанные запасы. В случае если определение названной величины является затруднительным, за чистую стоимость продажи запасов (за исключением готовой продукции и товаров) может быть принята цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату.

4.6.5. Порядок применения учетных цен при принятии к учету сырья и материалов

В бухгалтерском учете при формировании фактической себестоимости сырья и материалов применяются учетные цены.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов (в части сырья и материалов) формируется с применением счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Учетные цены

В качестве учетных цен устанавливаются договорные цены.

Стоимость материалов по договорным ценам представляет собой сумму оплаты, установленную соглашением сторон в возмездном договоре, непосредственно за материалы.

Если в договоре купли-продажи не обозначена цена в денежном выражении, значит, в договоре указан порядок ее определения. Таким образом, учетные цены формируются на основании договора, спецификаций, являющихся приложением к договору, и первичных документов, поступивших от поставщика (например, счет - фактура, товарно-транспортная накладная, товарная накладная по форме №ТОРГ-12 и иные документы).

Остальные расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов.

Перечень транспортно-заготовительных расходов

В состав транспортно - заготовительных расходов входят:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору, в том числе расходы по доставке материалов от станции назначения до складов Общества и расходы по разгрузке;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата Общества и специальных заготовительных пунктов (складов), организованных в местах заготовок (включая расходы на оплату труда работников Общества, непосредственно связанных с технологией подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или условиями приобретения (создания) запасов, доставкой приобретаемых материалов, отчисления по страховым взносам на обязательное социальное страхование указанных работников)*;

- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча), в пределах норм естественной убыли;
- расходы по дополнительным сборам, услугам (пользование вагонов, уборка вагонов, т.п.) транспортных организаций (кроме штрафов);
- расходы по плате за провоз тяжеловесных грузов при проезде по автомобильным дорогам общего пользования);
- таможенные и иные платежи, связанные с импортом материальных ценностей;
- расходы по таре и упаковке;
- расходы по страхованию, расходы по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик, приобретенных материалов, не связанные с производственным процессом;
- другие расходы.

(*) Примечание:

В случае незначительности расходов по содержанию заготовительно-складского аппарата Общества и специальных заготовительных пунктов (складов), организованных в местах заготовок, включая расходы на оплату труда работников Общества, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением, отпуском и доставкой приобретаемых материалов, суммы страховых взносов на обязательное социальное страхование указанных работников, по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу за материалы, приобретенные в текущем месяце, допускается отнесение подобных затрат непосредственно на затраты на производство по соответствующим калькуляционным статьям накладных расходов.

Вышеперечисленные расходы признаются незначительными, если их величина составляет не более 0,2% от стоимости материалов, приобретенных в текущем месяце.

Затраты на содержание заготовительно-складского аппарата Общества, не связанные непосредственно с технологией подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или условиями приобретения (создания) запасов, списываются на текущие расходы.

При использовании счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) Общества принимаются к учету на основании первичных документов следующим образом:

Транспортно - заготовительные расходы (ТЗР) Общества на основании первичных документов относятся на отдельный субсчет счета 15 «Заготовление и приобретение материалов».

При применении метода учета ТЗР путем присоединения указанных расходов к счету 15 "Заготовление и приобретение материалов" в состав отклонения в стоимости материалов (разницы между фактической себестоимостью приобретаемых материалов и их учетной ценой) входит сумма ТЗР и разница между стоимостью материала по договорной цене и его учетной ценой.

Сумма отклонений по окончании месяца (отчетного периода) в полном объеме списывается на счет 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей".

В остатке по счету 15 "Заготовление и приобретение материалов" у покупателя может числиться только стоимость материалов, указанная в расчетных документах поставщика (счет, счет - фактура, платежное требование-поручение, товарная накладная по форме ТОРГ-12 и т.п.), на которые от последнего к покупателю перешли права владения, пользования и распоряжения, но сами материалы еще не поступили.

Учет ТЗР ведется в целом по счету 15 «Заготовление и приобретение материалов» без распределения по группам (видам) материалов.

Порядок списания ТЗР или отклонений в стоимости материалов, которые относятся к материалам, отпущенным в производство

Транспортно-заготовительные расходы или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих материалов (на счета производства, обслуживающих производств и хозяйств и др.). списание части транспортно-заготовительных расходов или отклонения в стоимости материалов, приходящихся на стоимость реализованного контрагентам металлолома, отраженного по счету 90 «Продажи», Обществом не производится.

Порядок списания ТЗР или отклонений в стоимости материалов

1. Рассчитывается средний процент транспортных расходов или отклонений:

$$\text{СПтзр(о)} = [\text{ТЗРн (Он)} + \text{ТЗРп (Оп)}] \times 100\% : (\text{МПЗн} + \text{МПЗп}),$$

где

СПтзр(о) - средний процент транспортных расходов (отклонений), в %;

ТЗРн (Он) - сумма ТЗР (отклонений) на начало месяца, в руб.;

ТЗРп (Оп) - сумма ТЗР (отклонений), относящихся к поступившим в течение месяца материалам, в руб.;

МПЗн - остаток материалов на начало месяца, в руб.;

МПЗп - стоимость поступивших материалов в течение месяца, в руб.

2) Рассчитывается сумма транспортных расходов или отклонений, подлежащая списанию в текущем месяце:

$$\text{ССтзр(о)} = \text{СМр} \times \text{СПтзр} / 100\%,$$

где

ССтзр(о) - сумма списания ТЗР (отклонений), в руб.;

СМр - стоимость израсходованных материалов, в руб.;

СПтзр - средний процент ТЗР (отклонений), в %.

Порядок списания ТЗР по материалам, по которым выявлен брак

Транспортно-заготовительные расходы по материалам в доле, относящейся к некачественным материалам (брак), списываются на расчеты по претензиям (в Дт счета 76.2 «Расчеты по претензиям») или при отсутствии оснований для предъявления претензии поставщику - в состав прочих расходов Общества (Д-т 91.2 «Прочие расходы»). Доля таких транспортно-заготовительных расходов определяется путем умножения стоимости бракованных материалов на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к общей стоимости материалов (по продажным ценам поставщика) по данной поставке (без налога на добавленную стоимость).

4.6.6. Отпуск и списание запасов

п.36, 39, 40, 41,42, 43, 44 ФСБУ 5/2019

Запасы списываются в бухгалтерском учете:

- одновременно с признанием выручки от их продажи;
- при выбытии в случаях, отличных от продажи (истечение сроков хранения; морального устаревания иных случаев утраты потребительских свойств; выявления недостатков при инвентаризации; хищения или порчи запасов; порчи запасов при авариях, пожарах, стихийных бедствиях);
- при возникновении обстоятельств, в связи с которыми Общество не ожидает поступления экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов (некоммерческая организация не может использовать запасы в целях своей деятельности).

Операции, приводящие к изменению вида запасов (отпуск запасов в производство, выпуск продукции, отгрузка готовой продукции, товаров покупателю до признания выручки), не являются основанием прекращения признания запасов активами.

Балансовая стоимость списываемых запасов признается расходом периода:

- в котором признана выручка от продажи этих запасов;
- в котором данное выбытие (списание) произошло, в случаях, отличных от продажи запасов.

Расходы от списания запасов при продаже учитываются обособленно.

Расходы на приобретение спецодежды/спецодежды со сроком полезного использования равным или менее 12 месяцев списываются в месяце отпуска в производство/эксплуатацию одновременно на счета учета затрат (п.36, 38 ФСБУ 5/2019).

п.16, 17 ПБУ 5/01

Оценка материалов и сырья при их выбытии

При отпуске материалов и сырья в производство и ином выбытии их оценка производится **по средней себестоимости**.

Оценка фактической себестоимости запасов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, осуществляется:

- **методом средней скользящей оценки** - путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включается количество и стоимость материалов на начало периода (месяца) и все поступления до момента отпуска.

При списании (отпуске) сырья и материалов, оцениваемых Обществом по средней себестоимости, последняя определяется по виду запасов как частное от деления общей себестоимости вида запасов на их количество, складывающихся, соответственно, из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение этого месяца (п.39 ФСБУ 5/2019).

Контроль за фактическим использованием топлива, горючего и смазочных материалов осуществляет топливная комиссия, утвержденная приказом руководителя Общества. Ежемесячно ответственные лица в структурных подразделениях, департаментах Общества предоставляют в ДБиНУ отчет о расходе топлива и смазочных материалов, составленный на основании путевых листов и заправочных ведомостей.

Нормы расхода - топлива, горючих и смазочных материалов разрабатываются Обществом на основании распоряжения Минтранса России от 14.03.2008 г. № АМ-23-р (ред. от 14.07.2015 г.) «О введении в действие методических рекомендаций «Нормы расхода топлив и смазочных

материалов на автомобильном транспорте».

Оценка товаров при их выбытии

При реализации товаров (за исключением квартир) и ином их выбытии оценка товаров производится **по средней себестоимости**. Средняя себестоимость товаров определяется по методу средневзвешенной оценки.

В исключительных случаях допускается оценка по каждой единице учета.

Метод средневзвешенной оценки рассчитывается исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период).

При реализации квартир, учитываемых Обществом в составе счета 41 «Товары» или ином их выбытии оценка квартир производится по себестоимости каждой единицы учета.

При реализации (выбытии) товаров, оцениваемых Обществом по средней себестоимости, последняя определяется по каждому виду товаров как частное от деления общей себестоимости вида товаров на их количество, складывающихся, соответственно, из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступившим запасам в этом месяце (п. 39 ФСБУ 5/2019).

Оценка запасов, используемых Обществом в особом порядке

п.38. ФСБУ 5/2019

Себестоимость запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга, а также запасов, учитываемых Обществом в специальном порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни), рассчитывается в отношении каждой единицы учета запасов.

4.6.7. Порядок учета потерь при хранении и транспортировке запасов в пределах и сверх норм естественной убыли

Недостачи и порча, выявленные при приемке поступивших в Общество материалов, учитываются в следующем порядке:

а) **сумма недостач и порчи в пределах норм** естественной убыли определяется путем умножения количества недостающих и (или) испорченных материалов на договорную (продажную) цену поставщика. Другие суммы, в том числе транспортные расходы и налог на добавленную стоимость, относящиеся к ним, не учитываются. Сумма недостач и порчи списывается с кредита счета расчетов в корреспонденции с дебетом счета "Недостачи и потери от порчи ценностей". Одновременно недостающие и (или) испорченные материалы списываются со счета "Недостачи и потери от порчи ценностей" и относятся на транспортно - заготовительные расходы или на счета отклонений в стоимости материальных запасов.

Перечень нормативных документов, которыми установлены нормы естественной убыли:

N п/п	Наименование товара	Условия, при которых может произойти убыль	Нормативный акт, утвердивший нормы естественной убыли
----------	---------------------	--	---

1	Масса грузов металлургической промышленности (руда железная и марганцевая, сырье цветных металлов, сырье серное, кокс, агломерат, окатыши, глина огнеупорная, порошок магнезитовый, доломит шлаки гранулированные, огнеупоры, асбест и слюда, металлы черные, металлы цветные, шлаки металлургические для переплавки)	При перевозках железнодорожным транспортом	Приказ Минпромнауки РФ от 25.02.2004 N 55
2	Нефтепродукты	При приеме, хранении, отпуске и транспортировании	Постановление Госнаба СССР от 26.03.1986 N 40 (с изм. от 11.08.2011) "Об утверждении норм естественной убыли нефтепродуктов при приеме, хранении, отпуске и транспортировании" (до 01.07.2021г.)

Если испорченные материалы могут быть использованы Обществом или проданы (с уценкой), они приходятся по ценам возможной продажи. Одновременно на эту сумму уменьшается сумма потерь от порчи.

б) **недостачи и порча материалов сверх норм** естественной убыли учитываются по фактической себестоимости.

В фактическую себестоимость включаются:

- стоимость недостающих и испорченных материалов, определяемая путем умножения их количества на договорную (продажную) цену поставщика (без налога на добавленную стоимость). По подакцизным товарам в договорную (продажную) цену включаются акцизы. Если испорченные материалы могут быть использованы Обществом или проданы (с уценкой), они приходятся по ценам возможной продажи, с уменьшением на эту сумму потерь от порчи материалов;
- сумма транспортно - заготовительных расходов, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным материалам. Эта доля определяется путем умножения стоимости недостающих и испорченных материалов на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к общей стоимости материалов (по продажным ценам поставщика) по данной поставке (без налога на добавленную стоимость);
- сумма налога на добавленную стоимость, относящаяся к основной стоимости недостающих и испорченных материалов и к транспортным расходам, связанным с их приобретением.

На практике происходит разрыв во времени между фактом установления недостачи сверх норм естественной убыли и выставлением претензии поставщику. Поэтому, если при приемке материально-производственных ценностей, поступивших от поставщиков, Общество-покупатель выявляет недостачу или порчу, то вся сумма недостачи или порчи учитывается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (Д-т 94 К-т 60).

После установления суммы недостачи, которая превышает нормы естественной убыли и выставления претензии поставщику, в бухгалтерском учете отражается проводка Д-т 76.2 «Расчеты по претензиям» К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При оприходовании поступивших от поставщиков недостающих материалов, подлежащих оплате покупателем, соответственно, уменьшается стоимость материалов, транспортно - заготовительных расходов и налог на добавленную стоимость, включенные в фактическую себестоимость недостачи и порчи.

Аналогично учитываются претензии к поставщикам на суммы излишней оплаты, произведенные в связи с несоответствием цен, указанных в расчетных документах, ценам, предусмотренным в договоре (завышение цен), арифметических ошибок, допущенных в расчетных документах поставщика, и по другим подобным причинам.

Если к моменту обнаружения недостачи, порчи, завышения цен, других ошибок в расчетных документах поставщика расчеты не были произведены, то оплата производится за вычетом стоимости недостающих и испорченных по вине поставщика материалов, других завышений сумм расчетного документа, о чем покупатель письменно сообщает поставщику. В этом случае неоплаченные суммы на счете учета расчетов по претензиям не отражаются.

При отсутствии оснований для предъявления претензии и (или) иска, а также в случаях, когда иск покупателя к поставщику и (или) транспортной организации судом не удовлетворен (полностью или частично), такие суммы недостач и потерь от порчи списываются покупателем со счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Инструкция по применению плана счетов №94н

В случае поставки продукции, не соответствующей по своим качественным характеристикам стандартам, техническим условиям, заказам, договорам, такие материалы приходятся по пониженным ценам, согласованным с поставщиком, или принимаются на ответственное хранение на забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», до урегулирования претензий с поставщиком.

4.7. Учет расходов по займам и кредитам

4.7.1. Критерии применения норм ПБУ 15/2008

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам (в том числе товарным и коммерческим), организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

4.7.2. Порядок учета расходов по полученным займам и кредитам

п.3. ПБУ 15/2008

Расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (далее - расходы по займам), являются:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);
- дополнительные расходы по займам (кредитам).

п.п.2, 4, 5, 8 ПБУ 15/2008

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту).

Основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре.

Погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), могут включаться в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

п. 7 ПБУ 15/2008

Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива (см. п. 4.8.6 данной учетной политики).

4.7.3. Классификация (группировка) задолженности по полученным займам и кредитам

Задолженность Общества заемщика заимодавцу по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную.

Указанная краткосрочная и (или) долгосрочная задолженность может быть срочной и (или) просроченной.

Краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев.

Долгосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев.

4.7.4. Порядок осуществления перевода долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность

Долгосрочная задолженность по полученным займам, кредитам, срок погашения которых наступает меньше, чем через 12 месяцев на дату составления отчетности, переводится в состав краткосрочной задолженности.

Задолженность по полученным займам и кредитам должна отражаться на счетах бухгалтерского учета с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров. При этом должен быть организован обособленный учет долгосрочных кредитов и займов, по которым начисляемые проценты классифицируются как долгосрочные, от долгосрочных кредитов и займов, по которым начисляемые проценты классифицируются как краткосрочные.

Если проценты должны уплачиваться в срок, не превышающий 12 месяцев, то такие проценты должны квалифицироваться как краткосрочные вне зависимости от того, что основной долг является долгосрочным, и учитываться обособленно на том счете, на котором учитывается основная сумма долга.

Если проценты увеличивают основную сумму долга и подлежат уплате вместе с основной суммой, то они отражаются также, как отражается основная сумма – в составе долгосрочной либо краткосрочной задолженности и точно также отражается перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную при приближении срока платежа до 12 месяцев. Тогда начисление процентов зависит от того, как квалифицировалась задолженность в момент их начисления.

4.7.5. Порядок учета дополнительных расходов по займам

п.3, 8 ПБУ 15/2008

Дополнительными расходами, связанными с получением займов являются:

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
- иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Дополнительные расходы по займам в бухгалтерском учете учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов» и включаются равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

В бухгалтерской отчетности дополнительные расходы по займам отражаются с учетом срока погашения займа в составе:

- прочих внеоборотных активов, если срок погашения займа более 12 месяцев после отчетной даты;
- прочих оборотных активов, если срок погашения займа менее 12 месяцев после отчетной даты.

Расходы по обслуживанию кредитов и займов, произведенные после момента их получения, списываются единовременно на прочие расходы.

4.7.6. Порядок включения расходов по займам в стоимость инвестиционного актива

п.7,8,9,10,11,12,13,14 ПБУ 15/2008

Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

Под инвестиционным активом Общество понимает объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление.

К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

В целях классификации имущества как инвестиционного актива под длительным временем понимается период **более чем 3 месяца**, под существенными признаются расходы на приобретение, сооружение и/или изготовление объекта основных средств в размере **не менее 200 000 руб.**

В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

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

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

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), могут включаться в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (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.

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

В указанный период проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в состав прочих расходов Общества.

При возобновлении приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (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 технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

В случае если Общество начало использовать инвестиционный актив для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива, то проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива.

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 заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.

4.7.7. Порядок отражения процентов, дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям

п.15. ПБУ 15/2008

Проценты по причитающемуся к оплате векселю организацией-векселедателем отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

п. 16 ПБУ 15/2008

Проценты и (или) дисконт по причитающейся к оплате облигации организацией-эмитентом отражаются обособленно от номинальной стоимости облигации как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации отражаются организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

До момента возникновения требований о погашении (выплате) процентов и (или) дисконта по облигациям начисленные суммы отражаются в бухгалтерском учете по счету 97 «Расходы будущих периодов». На дату возникновения требований о погашении (выплате) начисленных процентов и (или) дисконта, такие проценты и (или) дисконт списываются в состав прочих расходов. В бухгалтерской отчетности начисленные проценты и (или) дисконт по облигации и учитываемые по счету 97 отражаются с учетом срока наступления срока их погашения в составе:

- прочих внеоборотных активов, если срок погашения требования по процентам и (или) дисконту более 12 месяцев после отчетной даты;
- прочих оборотных активов, если срок погашения требования по процентам и (или) дисконту менее 12 месяцев после отчетной даты.

4.8. Доходы и расходы по обычным видам деятельности

4.8.1. Классификация доходов и расходов Общества

Классификация доходов Общества

п.2, 4, 5 ПБУ 9/99

Доходами Общества признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этого Общества, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы признаются в отчете о финансовых результатах, когда возникшее увеличение в будущих экономических выгодах, связанных с соответствующим активом, или уменьшение в обязательствах может быть измерено с достаточной степенью надежности (п. 8.5 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России).

При этом, субсидии, предоставляемые Обществу в целях возмещения затрат/выпадающих доходов, связанных с применением государственных регулируемых цен на суммы льгот, предоставляемых отдельным категориям населения и возмещаемых из бюджета, учитываются следующим образом:

- при фактическом поступлении указанной выше субсидии, выпадающий доход отражается в составе прочих доходов (сч. 91);
- при поступлении субсидии посредством включения в тариф, выпадающие доходы учитываются в составе выручки по обычным видам деятельности (сч.90).

Доходы Общества в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности Общества подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями.

Для целей бухгалтерского учета Общество **самостоятельно** признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями, исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

При этом отнесение отдельных видов доходов, которые могут быть как доходами от обычных видов деятельности, так и прочими доходами, к той или иной группе определяется Обществом с учетом критерия существенности в размере 5% от суммы доходов от обычных видов деятельности.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Отнесение к доходам от обычных видов деятельности доходов от деятельности, не указанной в уставных документах осуществляется в случае, если величина полученного дохода составляет пять и более процентов от общей суммы доходов Общества за отчетный период.

Общество признает доходами от обычных видов деятельности следующие поступления от:

- реализации продукции собственного производства (Приложение 11);
- реализации выполненных работ и оказанных услуг (Приложение 12);
- реализации покупных товаров;
- реализации ломов черных/цветных металлов, товарно-материальных ценностей.

Классификация расходов Общества

п.2, 4, 5 ПБУ 10/99

Расходами Общества признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этого Общества, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

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

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

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

Расходами по обычным видам деятельности являются 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.

Расходы по обычным видам деятельности в Обществе формируют:

- расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции собственного производства; расходы, связанные с выполнением работ и оказанием услуг;
- расходы, связанные с приобретением и продажей товаров;
- расходы, связанные с продажей ломов черных/цветных металлов, товарно-материальных ценностей.

Расходы по обычным видам деятельности подразделяются на постоянные и переменные расходы.

Постоянные производственные накладные расходы - это производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства.

Перечень постоянных и переменных производственных накладных расходов закреплен в локальных нормативных актах Общества.

4.8.2. Порядок признания выручки и расходов в бухгалтерском учете

Порядок признания выручки

п.12, 14 ПБУ 9/99, п.п. 22, 31, 46, 47, 50, 51 МСФО (IFRS) 15

Общество **признает выручку**, когда (или по мере того, как) Общество выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т. е. актива) покупателю.

Актив передается, **когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль** над таким активом.

Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Контроль включает в себя способность препятствовать определению способа использования и получению выгод от актива другими организациями.

Передача контроля подтверждается следующими признаками:

- 1) Компания имеет действительное право на получение оплаты за актив
- 2) К покупателю перешло право собственности
- 3) Компания физически осуществила процесс поставки актива
- 4) Покупатель обладает рисками и выгодами, связанными с владением активом
- 5) Покупатель принял актив

Таким образом выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) Общество имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;

- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод Общества. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод Общества, имеется в случае, когда Общество получило в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- г) контроль над активом передан покупателю;
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

При определении цены сделки Общество должно анализировать условия договора и свою обычную деловую практику. Цена сделки - это сумма возмещения, право на которое Общество ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, некоторые налоги с продаж). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие.

Если возмещение, обещанное по договору, включает в себя переменную сумму, Общество должно оценить сумму возмещения, право на которое получит в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю. Сумма возмещения может варьироваться ввиду скидок, специальных скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, стимулов, бонусов за результаты, штрафов или других аналогичных статей. Обещанное возмещение также может варьироваться, если право организации на возмещение зависит от наступления или ненаступления будущего события. Например, сумма возмещения будет переменной, если продукция продавалась с правом на возврат либо если фиксированная сумма была обещана в качестве бонуса за результаты в случае завершения определенного этапа.

Общество должно оценивать сумму переменного возмещения, используя один из приведенных ниже методов, в зависимости от того, какой из них лучше прогнозирует сумму возмещения, право на которое получит организация:

- (а) Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Ожидаемая стоимость может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у Общества имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.
- (б) Наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т. е. единственный наиболее вероятный результат договора). Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только два возможных результата (например, Общество либо получает бонус за результат, либо нет).

Общество должно применять один метод последовательно в рамках договора при оценке влияния неопределенности на сумму переменного возмещения, право на которое получит организация. Кроме того, организация должна анализировать всю информацию (относящуюся к прошлым периодам, текущую и прогнозы), которая является обоснованно доступной для Общества, и применять суждение в отношении возможной суммы возмещения таким образом, чтобы в будущем при разрешении неопределенности в отношении сумм выручки не произошло существенного ее сторнирования.

Суммы корректировки выручки, связанные с переменным вознаграждением признаются как выручка или как уменьшение выручки в том периоде, в котором произошло изменение цены операции.

Выручка включает в себя все поступления (возмещения) от покупателя/заказчика, в том числе возмещение стоимости выявленного объема безучетного потребления электроэнергии.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных Обществом в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете Общества признается кредиторская задолженность (обязательство по договору), а не выручка.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, должны быть одновременно соблюдены условия, определенные в подпунктах "а", "б" и "в".

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены Обществу.

Корректировка выручки от реализации в связи с изменением цены и/или веса/количества, произведенная в отчетном году, учитывается как доходы отчетного периода, в случае корректировки выручки от реализации, относящейся к прошлым отчетным периодам, такая корректировка также отражается на 90 счете.

Применительно к операциям, связанным с реализацией продукции на экспорт, датой признания дохода и, следовательно, датой отражения выручки от реализации экспортной продукции в бухгалтерском учете, является дата перехода контроля на экспортируемую продукцию от экспортера к покупателю. Корректировка выручки от реализации в связи с изменением цены и веса, произведенная в отчетном году, учитывается как доходы отчетного периода. В случае корректировки выручки от реализации, относящейся к прошлым отчетным периодам, такая корректировка отражается на 90 счете.

Момент перехода права собственности и передачи контроля (на дату отгрузки со склада Поставщика), но до завершения транспортировки отражается в учете Общества:

- выручку от реализации товара в корреспонденции с дебиторской задолженностью (Дт 62 Кт 90)
- обязательство по доставке товара в корреспонденции с дебиторской задолженностью (Дт 62 Кт 76 "Торговое контрактное обязательство"-ТКО)

Порядок признания выручки на продукцию, на которую контроль перешел до завершения транспортировки, и выручки, приходящейся на транспортировку, завершающую в следующем отчетном периоде, для целей бухгалтерского учета применяется ежемесячно.

Порядок признания расходов

п.16 - 18 ПБУ 10/99

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод Общества. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод Общества, имеется в случае, когда Общество передало актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных Обществом, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете Общества признается дебиторская задолженность.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

4.8.3. Порядок учета компенсируемых расходов

В случае, если отношения сторон договора содержат элементы, позволяющие их квалифицировать, как отношения агента и принципала, то все затраты, понесенные в рамках этих отношений, следует учитывать так, как они учитываются при отражении посреднических договоров. Сторона, выступающая в роли посредника, не может признать возмещаемые затраты своими расходами, отражаемыми в отчете о финансовых результатах, поскольку они не приводят к оттоку экономических выгод. Соответственно, все полученные этой стороной возмещения затрат в рамках подобных взаимоотношений с контрагентом, не следует признавать её доходами, поскольку не происходит притока экономических выгод.

Поэтому, если условиями договора между покупателем и поставщиком (между арендатором и арендодателем) предусмотрено возмещение затрат, которые связаны с выполнением условий договора и при этом возмещаемые затраты осуществляются исключительно путем приобретения услуг у третьего лица, то сумма возмещаемая покупателем товаров (работ, услуг) продавцу не является выручкой от реализации. Расходы, возмещенные покупателем, учитываются продавцом обособлено на отдельном субсчете счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Примерами таких договоров могут служить следующие договоры:

- договор на реализацию товара (с условиями о компенсации продавцу расходов за железнодорожные перевозки (железнодорожный тариф));
- транспортно-экспедиционный договор на условиях агентирования, на оказание услуг, связанных с организацией перевозок грузов с использованием подвижного состава третьих лиц (с условиями о компенсации расходов на аренду вагонов у третьих лиц, железнодорожного тарифа и других расходов, осуществленных в интересах заказчика);
- договор на оказание услуг, связанных с организацией перевозок грузов с использованием собственных вагонов (с условиями о компенсации железнодорожного тарифа и других расходов, осуществленных в интересах заказчика);
- договор аренды (с условиями о компенсации арендодателю коммунальных расходов, расходов на электроснабжение, связи и др. расходов).

Покупатель возмещает расходы на основании отчета продавца, к которому прилагаются первичные документы, подтверждающие характер и размер понесенных им расходов, к таким документам относятся:

- договор с третьими лицами об оказании транспортных услуг, договор о предоставлении коммунальных услуг и др.;
- железнодорожные накладные, акты о выполненных работах (услугах) и др.;
- счета-фактуры;
- копии платежных поручений о фактическом перечислении денежных средств и другие документы.

4.8.4. Порядок признания выручки и расходов от выполнения работ (оказания услуг, продажи продукции) с длительным производственным циклом изготовления

п.13 ПБУ 9/99

Выручка от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления признается в бухгалтерском учете по завершению выполнения работ, оказания услуг, изготовлении продукции, в целом, если не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг).

4.8.5. Порядок признания расходов по взносам в саморегулируемую организацию

Взносы (вступительный взнос, взнос в компенсационный фонд и членские взносы), уплачиваемые в саморегулируемую организацию (СРО), осуществляются в целях получения допуска к выполнению работ, являющихся обычным видом деятельности для Общества.

Вступительный взнос и взнос в компенсационный фонд признаются в составе расходов одновременно по дате начала действия свидетельства, т.е. по дате вступления в СРО.

Регулярные членские взносы подлежат признанию в составе расходов одновременно в соответствии со сроками их уплаты, установленными СРО.

4.8.6. Порядок признания отдельных видов расходов

Списание следующих видов расходов осуществляется одновременно на счета учета затрат:

- затраты по обслуживанию временно неиспользуемого имущества (в т.ч. имущества в аренде или в лизинге), за исключением расходов, произведенных в межсезонье при сезонном выпуске продукции;
- затраты, связанные с обеспечением промышленной безопасности опасных производственных объектов, пожарной безопасности и безопасных условий труда, которые не приводят к созданию объектов ОС, в том числе затраты на проведение экспертиз промышленной безопасности, которые не приводят к созданию объектов ОС;
- затраты по освоению новых производств, оборудования, агрегатов, не связанные с созданием объектов ОС, включая затраты на технико-экономическую документацию, направленную на развитие Общества в целом и не связанную с созданием объектов ОС;
- затраты по обслуживанию основных средств и производственных процессов;
- затраты по приобретению исключительных и неисключительных прав со сроком полезного использования равным или менее 12 месяцев;
- затраты по приобретению лицензий для осуществления определенных видов деятельности (лицензии на недропользование учитываются отдельно согласно п. 4.10.2 «Работы, связанные с освоением природных ресурсов» настоящей Учетной политики);
- затраты по сертификации товаров, продукции, сырья;
- затраты природоохранного назначения, не связанные с проектами по рекультивации земель, а также обязательств организации в отношении охраны окружающей среды, включенные в стоимость поисковых активов;
- затраты экологические и иные аналогичные расходы;

- затраты по аренде земельного участка по месторождению до начала добычи;
- иные затраты, не влекущие получение будущих экономических выгод и не отвечающие критериям признания активов или расходов будущих периодов.

4.9. Учет затрат и формирование себестоимости продукции, выполненных работ, оказанных услуг

В целях организации и ведения бухгалтерского учета расходов, НЗП, себестоимости готовой продукции (работ, услуг) в Обществе утверждены следующие приложения к учетной политике:

- перечень структурных подразделений основного и вспомогательного производств (Приложение №9);
- перечень структурных подразделений, служб, затраты которых относятся к общепроизводственным расходам (Приложение № 10);
- перечень продукции собственного производства (готовая продукция) (Приложение №11);
- перечень оказываемых услуг (Приложение № 12);
- классификация затрат на производство (Приложение № 13);
- виды статей затрат основного (в разрезе переделов) и вспомогательного производств (Приложение № 14);
- последовательность закрытия счетов учета затрат вспомогательного производства (Приложение №15);
- схема формирования фактической себестоимости (Приложение № 16);
- общехозяйственные расходы (Приложение № 17);
- шифры производственных затрат по заработной плате по структурным подразделениям (ШПЗ) (Приложение № 7).

ШПЗ на капитальное строительство (в том числе, на достройку, модернизацию, реконструкцию ОС), текущий, аварийный и капитальный ремонты, техническое обслуживание основных средств по местам возникновения затрат и объектам учета утверждаются приказом руководителя Общества.

4.9.1. Основы ведения затрат на производство

Для учета затрат на производство и выпуск продукции применяются следующие счета бухгалтерского учета:

- сч.20 "Основное производство";
- сч.21 "Полуфабрикаты собственного производства";
- сч.23 "Вспомогательные производства";
- сч.25 "Общепроизводственные расходы";
- сч.26 "Общехозяйственные расходы";
- сч.28 " Брак в производстве";
- сч.29 " Обслуживающие производства и хозяйства";
- сч.43 «Готовая продукция»;

- сч.44 "Расходы на продажу".

Счет 40 "Выпуск продукции, работ, услуг" в бухгалтерском учете не применяется.

Настоящий раздел учетной политики по учету затрат основывается (в части не противоречащей действующему законодательству и положениям, принятым в других разделах данной учетной политики) на отраслевых "Методических рекомендациях по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса" (далее – Методические рекомендации), утвержденных 08.10.2004 г. Департаментом промышленности Министерства промышленности и энергетики РФ.

Наименование предприятия	Наименование переделов, входящих в структуру	Номер раздела к Методическим рекомендациям по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса"
ПАО "Коршуновский ГОК"	Добыча руд	Раздел 2 «Добыча руд полезных ископаемых»
	Обогащение руд	Раздел 4 «Обогащение руд полезных ископаемых»

4.9.2. Вариант учета затрат

В конце отчетного периода в расчет себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг включаются:

- прямые производственные затраты;
- косвенные производственные затраты.

Периодические затраты, собираемые на счете 26 "Общехозяйственные расходы", в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются, списание их происходит в конце отчетного периода на уменьшение выручки от продажи продукции.

Постоянные накладные расходы на производство в случае наличия снижения уровня производства отражаются в учете в зависимости от отклонения уровня производства от нормальной загрузки (см п. 4.9.8 УП БУ).

Нормальная загрузка – это тот объем производства (количество готовой продукции), который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием.

Показатель нормальной производительности производственных мощностей выражается в тоннах.

Производительность рассчитывается для каждого места возникновения затрат в отдельности (Коршуновский карьер, Рудногорский рудник, Обогажительная фабрика).

4.9.3. Классификация затрат в зависимости от целей и задач управления

Затраты на производство и реализацию продукции, выполнение работ, оказание услуг включают в себя:

- Производственные затраты (затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг). В состав производственных затрат входят расходы основных и вспомогательных производственных цехов, а также общепроизводственные расходы;
- Управленческие затраты (периодические затраты, непосредственно не связанные с производственным процессом, и общехозяйственные затраты, осуществляемые для нужд управления Обществом в целом, в том числе сумма вознаграждений членам совета директоров. (Приложение №17);
- Коммерческие затраты (затраты, связанные с реализацией продукции).

4.9.4. Ведение аналитического учета затрат

Аналитический учет затрат (Приложение №13) в Обществе ведется в разрезе следующих признаков:

- виды производств – основное, вспомогательное (Приложение № 9).
- Учет основного производства ведется на счете 20 «Основное производство» в разрезе аналитических шифров по следующим структурным подразделениям:
- Коршуновский карьер;
 - Рудногорский рудник (кроме участков, относящихся к вспомогательному производству);
 - Обогажительная фабрика (кроме участков, относящихся к вспомогательному производству).

Учет вспомогательного производства ведется на счете 23 «Вспомогательные производства» в разрезе аналитических шифров по следующим структурным подразделениям:- Обогажительная фабрика (Участок эксплуатации приточных и аспирационных систем);

- Обогажительная фабрика (Группа обслуживания гидроузлов №2, №3);
- Департамент по производству (Железнодорожный цех);
- Автотранспортная служба;
- Рудногорский рудник (Автоколонна хозяйственного транспорта);
- Рудногорский рудник (Автоколонна специализированной техники);
- Рудногорский рудник (Автоколонна технологического транспорта);
- Рудногорский рудник (Участок железнодорожного транспорта);
- Рудногорский рудник (Участок ремонта и технического обслуживания автотранспорта);
- Департамент ремонта и технического обслуживания (Энергетическое отделение (Участок теплоснабжения и водоотведения));
- Департамент ремонта и технического обслуживания (Энергетическое отделение (Кислородная группа));
- Департамент ремонта и технического обслуживания (Цех стационарного ремонта и производства ремонтной продукции);
- Департамент ремонта и технического обслуживания (Цех ремонта и технического обслуживания);
- Отдел по контролю качества (Участок технического контроля, Аналитический участок);
- Отдел по контролю качества (Группа неразрушающего контроля);

- Отделение ремонта зданий, сооружений и инфраструктуры (Строительно-монтажный участок);

- Отделение ремонта зданий, сооружений и инфраструктуры (Строительно-монтажная группа на Руднике);

- места возникновения затрат (МВЗ);
- виды деятельности;
- объекты учета;
- виды затрат (элементы затрат);
- статьи затрат.

Себестоимость реализованной продукции дополнительно группируется по географическим сегментам – внешнеэкономическая деятельность, внутренний рынок.

4.9.5. Классификация расходов по местам возникновения затрат (МВЗ)

Местом возникновения затрат (МВЗ) является часть организационной и/или технологической структуры Общества, являющаяся объектом планирования, учета и контроля затрат (цех, участок и т.д.) (Приложение №13).

В зависимости от отношения к производственному процессу МВЗ относятся к основному или вспомогательному, обслуживающему производству, а также к общепроизводственным, общехозяйственным (управленческим) или коммерческим МВЗ. МВЗ вспомогательного производства подразделяются на снабжающие, ремонтные, транспортные и прочие.

К МВЗ **основного производства** относятся (Приложение № 9):

- Коршуновский карьер;
- Рудногорский рудник (кроме участков, относящихся к вспомогательному производству);
- Обоганительная фабрика (кроме участков, относящихся к вспомогательному производству).

К МВЗ **вспомогательного** производства относятся (Приложение №9):

- **Снабжающие:**
 - Обоганительная фабрика (Группа обслуживания гидроузлов №2, №3);
 - Департамент ремонта и технического обслуживания (Энергетическое отделение (Участок теплоснабжения и водоотведения));
- **Ремонтные:**
 - Департамент ремонта и технического обслуживания (Цех стационарного ремонта и производства ремонтной продукции);
 - Департамент ремонта и технического обслуживания (Цех ремонта и технического обслуживания);
 - Отделение ремонта зданий, сооружений и инфраструктуры (Строительно-монтажный участок);
 - Отделение ремонта зданий, сооружений и инфраструктуры (Строительно-монтажная группа на Руднике);

- Рудногорский рудник (Участок ремонта и технического обслуживания автотранспорта).

• **Транспортные:**

- Департамент по производству (Железнодорожный цех);
- Автотранспортная служба;
- Рудногорский рудник (Автоколонна хозяйственного транспорта);
- Рудногорский рудник (Автоколонна специализированной техники);
- Рудногорский рудник (Автоколонна технологического транспорта);
- Рудногорский рудник (Участок железнодорожного транспорта).

• **Прочие:**

- Обогажительная фабрика (Участок эксплуатации приточных и аспирационных систем);
- Департамент ремонта и технического обслуживания (Энергетическое отделение (Кислородная группа));
- Отдел по контролю качества (Участок технического контроля, Аналитический участок);
- Отдел по контролю качества (Группа неразрушающего контроля);

Перечень МВЗ, относящихся к **общепроизводственным МВЗ** представлен в Приложении №10.

К общехозяйственным (управленческим) МВЗ относятся:

- 260800. Администрация (Управление по экономике и финансам; Департамент по правовым вопросам; Служба охраны труда, промышленной безопасности и производственного контроля; Группа по экологической безопасности; Департамент по работе с персоналом; Отдел пожарной безопасности, гражданской обороны и предупреждения чрезвычайных ситуаций; главный маркшейдер, главный геолог);
- 260830. Департамент корпоративной безопасности;
- 260849. Департамент административно-хозяйственного обеспечения (Отдел административного обеспечения);
- 260850. Департамент административно-хозяйственного обеспечения (Отдел хозяйственного обеспечения);
- 260851. Отдел по контролю качества (Группа метрологии);
- 260852. Департамент технического развития (Отдел по техническому сопровождению и анализу производства);
- 260853. Департамент технического развития (Отдел по маркшейдерскому сопровождению);
- 260854. Департамент по производству (Группа управления производством, Отдел автоматизированной системы диспетчеризации);
- 260855. Департамент ремонта и технического обслуживания (Энергетическое отделение, Отдел планирования и проведения ремонтов);
- 260856. Отделение ремонта зданий, сооружений и инфраструктуры (Проектно-конструкторский отдел, Группа планирования и надзора за эксплуатацией зданий, сооружений и инфраструктуры);
- 260804. Управление коммерческой деятельности (Отдел закупок);
- 260840. Управление коммерческой деятельности (Департамент логистики закупок);
- 260801. Департамент информационных технологий;
- 260803. Департамент технического развития (Отдел по геологическому сопровождению);
- 260844. Иркутское подразделение;
- 260845. Учебно-административный комплекс;

- 260846. Столовые;
- 260847. Группа внешних и внутренних коммуникаций.

К МВЗ обслуживающих производств и хозяйств относятся:

- 29.03. Департамент по работе с персоналом (Отдел подбора и развития персонала);
- 29.04. Помещение для командировочного персонала;
- 29.05. Департамент административно-хозяйственного обеспечения (Группа медицинского обеспечения).

К коммерческим МВЗ относятся:

- 44.00. Управление коммерческой деятельности (затраты отдела продаж, группы логистики готовой продукции в доле, приходящейся на внутренний рынок, затраты по отгрузке концентрата через ДЛЗ (в МКР));
- 44.01. Управление коммерческой деятельности (затраты отдела продаж, группы логистики готовой продукции в доле, приходящейся на внешний рынок);
- 44.02. Управление коммерческой деятельности (затраты отдела продаж, группы логистики готовой продукции в доле, приходящейся на реализацию руды товарной необогащенной).

4.9.6. Объекты учета затрат

Объектами учета затрат являются номенклатурные позиции и/или группы номенклатурных позиций выпускаемой продукции, виды выполняемых работ, оказываемых услуг и/или отдельные заказы на выполнение работ, оказание услуг. Для целей настоящего раздела под заказом понимается как отдельно взятая выполненная работа (оказанная услуга), так и совокупность однородных работ (услуг), выполненных для одного заказчика.

Порядок формирования затрат по объектам учета регулируется Положением по формированию и учету затрат структурных подразделений ПАО "Коршуновский ГОК", утвержденным приказом руководителя Общества.

Аналитический учет затрат на производство ведется по объектам калькулирования.

Объекты калькулирования по каждому МВЗ приведены в Приложении №13.

На каждую единицу (группу единиц) номенклатуры готовой продукции составляется самостоятельная калькуляция, для которой устанавливается перечень прямых и косвенных расходов, формирующих ее стоимость. Данный перечень (Приложение №14) определяется особенностями технологии производства данного вида продукции.

4.9.7. Методы учета затрат и калькулирования продукции

Под методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции понимают систему приемов отражения производственных затрат для определения фактической себестоимости продукции. Методы учета затрат и калькулирования зависят от организации и технологии производства.

Учет затрат на производство продукции основных МВЗ ведется попередельным полуфабрикатным методом.

Учет затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг вспомогательными МВЗ ведется по процессным, позаказным или «котловым» методом.

Методы учета затрат по объектам учета регулируются Положением по формированию и учету затрат структурных подразделений ПАО "Коршуновский ГОК", утвержденным приказом руководителя Общества.

4.9.8. Классификация производственных затрат по способу включения в себестоимость и их учет

По способу включения производственных затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) производственные затраты подразделяются на прямые и косвенные.

К **прямым** относятся затраты, связанные с производством и реализацией определенного вида продукции (выполнением определенных работ, оказанием отдельных услуг), которые могут быть непосредственно включены в себестоимость этой продукции (работ, услуг).

В состав **прямых** расходов включаются:

- технологические сырье, материалы;
- вспомогательные материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные полуфабрикаты;
- полуфабрикаты собственного производства;
- энергетические ресурсы;
- технологическое топливо;
- заработная плата технологических рабочих и суммы страховых взносов на обязательное социальное страхование;
- отчисления в оценочные обязательства на оплату отпусков, вознаграждения по итогам работы за год;
- услуги, работы производственного характера, оказываемые сторонними организациями, в том числе услуги по переработке давальческого сырья;
- амортизация технологического оборудования, учитываемого по МВЗ основного производства;
- арендная плата за технологическое оборудование, учитываемое по МВЗ основного производства;
- прочие затраты, непосредственно связанные с процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

К **косвенным** относятся все прочие производственные затраты. Они относятся на конкретный вид продукции методом распределения пропорционально принятому показателю.

Косвенные производственные затраты подразделяются на общецеховые и общепроизводственные затраты.

Косвенные производственные затраты (общецеховые, общепроизводственные) цехов основного и вспомогательного производства учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и распределяются на объекты учета структурного подразделения:

- пропорционально заработной плате основных производственных рабочих, в случае выпуска в одном структурном подразделении нескольких видов калькулированной продукции
- в случае выпуска одного вида калькулируемой продукции – затраты полностью относятся на данный вид продукции прямым способом.

Постоянные производственные накладные (косвенные) расходы на производство в случае наличия снижения уровня производства отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

- Если фактический уровень производства отличается в большую сторону или незначительно отличается в меньшую сторону от объема выпуска при нормальной загрузке производства, затраты на производство продукции распределяются на основе фактического уровня (пропорционально фактическому объему производства).

Если фактический уровень значительно ниже, чем нормальная загрузка, следует распределить затраты в пределах нормальной загрузки. Оставшаяся нераспределенная сумма относится на текущие затраты.

Уровень отклонения фактической загрузки мощности от нормальной, считающийся незначительным, закрепен в ЛНА Общества.

В случае, если фактическая загрузка существенно отличается от нормальной, то постоянные производственные накладные (косвенные) расходы включаются в себестоимость готовой продукции пропорционально коэффициенту, рассчитываемому как отношение показателя фактической загрузки производственных мощностей к показателю нормальной загрузки производственных мощностей.

Указанный коэффициент рассчитывается по формуле:

$$K_{фз} = \frac{ФЗ}{НЗ}, \text{ где}$$

$K_{фз}$ – коэффициент фактической загрузки производственных мощностей,

$ФЗ$ – показатель фактической загрузки производственных мощностей,

$НЗ$ – показатель нормальной загрузки производственных мощностей.

Порядок определения коэффициента фактической загрузки производственных мощностей, пропорционально которому постоянные производственные накладные (косвенные) затраты списываются на себестоимость единицы готовой продукции, зафиксирован в ЛНА Общества.

Постоянные производственные накладные (косвенные) затраты, завышающие себестоимость продукции при неполной загрузке производственных мощностей, отражаются в составе управленческих расходов на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а

Сумма постоянных производственных накладных (косвенных) расходов, понесенных в период неполной загрузки производственных мощностей, в бухгалтерской отчетности отражается по строке 2220 «Управленческие расходы».

4.9.9. Учет прямых затрат

Учет **прямых** затрат ведется для МВЗ основного производства на счете 20 «Основное производство».

Счет 20 «Основное производство» используется для учета затрат, связанных с основным производственным назначением цехов: добычей железной руды и производством железорудного концентрата.

По дебету счета 20 "Основное производство" отражаются:

- Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и услуги производственного характера;
- Полуфабрикаты собственного производства;
- Топливо и энергия производственного назначения;
- Вспомогательные материалы;
- Расходы на оплату труда персонала подразделения;
- Страховые взносы на обязательное социальное страхование;
- Отчисления в оценочные обязательства на оплату отпусков и вознаграждения по итогам работы за год;
- Амортизация основных средств;
- Услуги, работы производственного характера, оказываемые сторонними организациями, в том числе услуги, по переработке давальческого сырья;
- Прочие расходы подразделения, не относящиеся к административно-хозяйственным расходам.

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 90 «Продажи» и другие.

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. Остаток незавершенного производства по счету 20 «Основное производство» включает стоимость незавершенного производства по бурению (стоимость остатков пробуренных, но не взорванных скважин на конец отчетного периода), стоимость незавершенного производства по взрыванию (стоимость взорванной, но не вывезенной за контуры карьера горной массы), стоимость незавершенного производства по обогатительной фабрике (остатки железорудного концентрата, не прошедшего стадию сушки в зимний период, остатки дробленой руды в бункерах обогатительной фабрики).

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется:

- по структурным подразделениям;
- по объектам калькулирования;
- по элементам затрат;
- по калькуляционным статьям.

Распределение сумм затрат, собранных по дебету счета 20 «Основное производство», осуществляется по переделам в порядке, определяемом особенностями производства и регламентированном Методическими положениями по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса, утвержденными Министерством промышленности и энергетики РФ 08.10.2004г.

В состав затрат, учтенных по дебету счета 20 «Основное производство», входят следующие переделы:

- Передел Коршуновского карьера (добыча руды на Коршуновском карьере);
- Передел Рудногорского рудника (добыча руды на Рудногорском руднике);
- Фабричный передел (переработка руды на Обогажительной фабрике).

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» используется для учета продукции, полученной в отдельных производственных цехах, которая подлежит доработке в последующих производственных цехах, или в зависимости от нужд Общества может быть реализована сторонним контрагентом.

Остаток по счету 21 «Полуфабрикаты собственного производства» включает стоимость остатков полуфабрикатов собственного производства, переданных в производство для дальнейшей переработки, но не прошедших всех операций обработки, предусмотренных технологическим процессом (в том числе: железная руда, добытая и вывезенная за контуры карьеров, но не переработанная на обогатительной фабрике, находящаяся на хранении на складах карьеров или на прифабричном складе); дробленая руда, подлежащая передаче на стадию обогащения.

Счет 23 «Вспомогательные производства» используется для учета затрат производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства Общества, на котором учитываются затраты производств, обеспечивающих:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей, конструкций;
- оказание услуг по складированию, хранению, заготовлению ТМЦ для структурных подразделений Общества;
- возведение (временных) нетитульных сооружений;
- контрольно-исследовательские испытания для определения качественных показателей;

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются:

- Материалы, покупные полуфабрикаты и услуги производственного характера;
- Полуфабрикаты собственного производства;
- Топливо и энергия производственного назначения;
- Расходы на оплату труда персонала подразделения;
- Страховые взносы на обязательное социальное страхование;
- Отчисления в оценочные обязательства на оплату отпусков, вознаграждения по итогам работы за год;
- Амортизация основных средств;
- Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- Прочие расходы подразделения, не относящиеся к административно-хозяйственным расходам.

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Эти суммы списываются с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов:

- 10 «Материалы» - при производстве продукции для собственных нужд Общества;
- 20 «Основное производство» - при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;
- 23 «Вспомогательные производства» - при отпуске продукции (работ, услуг) другому вспомогательному производству;
- 25 «Общепроизводственные расходы» - при отпуске продукции (работ, услуг) административно-хозяйственным отделам подразделений основного и вспомогательных производств;
- 26 «Общехозяйственные расходы» - при отпуске продукции (работ, услуг) на общехозяйственные или управленческие нужды;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам;
- 43 «Готовая продукция» - при производстве готовой продукции;
- 44 «Расходы на продажу» - при оказании услуг (работ, услуг) подразделениям, связанным с реализацией продукции;
- 90 «Продажи» - при выполнении работ и услуг для сторонних организаций.

Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательные производства» ведется:

- по структурным подразделениям;
- по видам готовой продукции (работ, услуг);
- по статьям затрат.

Распределение затрат, собранных по дебету счета 23 «Вспомогательные производства», осуществляется по структурным подразделениям, в цехах основного производства по переделам добывающих карьеров и обогатительной фабрики.

Распределение расходов вспомогательных производств, между отдельными потребителями их услуг осуществляется на основании натуральных показателей (производится на основании показателей соответствующих контрольно-измерительных приборов) по отпуску пара, воды, электроэнергии, сжатого воздуха, природного газа и др. или по прямому назначению: транспортные услуги, услуги ремонтных служб и др.

Расходы отдельных вспомогательных производств, работы или услуги которых полностью потребляются подразделением основного или другого вспомогательного производства, учитываются на счетах вспомогательных производств и относятся непосредственно на расходы этого производства (Дт сч.20, 23, 25, 26, 29 и т.д. – Кт сч. 23).

При отпуске продукции (работ, услуг) одними вспомогательными подразделениями другим вспомогательным подразделениям («встречные» услуги) оценка данного вида продукции (работ, услуг) производится по планово-расчетной стоимости, утвержденной приказом руководителя Общества.

Отклонения фактической себестоимости от планово-расчетной стоимости продукции собственного производства, оказанных услуг, выполненных работ определяется по данным текущего месяца.

Разница между плановой себестоимостью и фактически сложившимися затратами на эти услуги, распределяется на затраты подразделений Общества в конце месяца как отклонение от плана пропорционально выполнению фактического объема услуг подразделениям Общества в плановых (расчетных) ценах.

Расходы вспомогательных производств включаются в фактическую себестоимость объектов учета, отражаемую на счетах 20, 23, 25, 26, 29 согласно предоставленным отчетам о фактически выполненных работах и услугах пропорционально объему выполненных видов работ, выраженному в плановых (расчетных) ценах.

Вид оценки работ, услуг для каждого вспомогательного подразделения регламентируется Положением по формированию и учету затрат структурных подразделений ПАО "Коршуновский ГОК".

Последовательность закрытия счетов по учету затрат вспомогательного производства приведена в Приложении № 15 к настоящей учетной политике.

4.9.10. Учет косвенных расходов

Классификация косвенных расходов приведена в п.4.9.8. «Классификация производственных затрат по способу включения в себестоимость и их учет» настоящей учетной политики

По дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» отражаются:

- Материалы и услуги, напрямую используемые административно-хозяйственными отделами подразделений основного, вспомогательного и обслуживающего производств;

- Топливо и энергия, напрямую относимые на расходы административно-хозяйственных отделов подразделений основного, вспомогательного и обслуживающего производств;
- Расходы на оплату труда персонала административно-хозяйственных отделов подразделений основного, вспомогательного и обслуживающего производств;
- Страховые взносы на обязательное социальное страхование;
- Отчисления в оценочные обязательства на оплату отпусков, вознаграждения по итогам работы за год персонала административно-хозяйственных отделов подразделений основного, вспомогательного и обслуживающего производств;
- Амортизация основных средств, используемых административно-хозяйственными отделами подразделений основного, вспомогательного и обслуживающего производств;
- Прочие расходы, относящиеся к административно-хозяйственным расходам подразделений основного, вспомогательного и обслуживающего производств.

Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», ежемесячно списываются в дебет счетов:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется:

- по статьям расходов;
- по подразделениям.

Затраты, учтенные по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», распределяются на затраты по участкам, процессам работ структурных подразделений (объекты учета структурных подразделений) пропорционально заработной плате основных производственных рабочих.

Общепроизводственные (общецеховые) расходы при формировании себестоимости по Коршуновскому карьере, Рудногорскому руднику относятся на добычу руды.

4.9.11. Свод затрат

Свод затрат для каждого вида производства и передела устанавливается в соответствии со спецификой данного производства и включает в себя как прямые, так и ряд косвенных видов затрат, формирующих себестоимость продукции подразделения (цеха).

В целях учета затрат основного производства выделены переделы:

- «Добывающие карьеры»;
- «Обогатительная фабрика».

Свод затрат для подразделений основного и вспомогательного производства приведен в Приложении №14 к настоящей учетной политике.

Расходы по каждому переделу (добыча руды, фабричный передел) учитываются в разбивке по производственным процессам. Одновременно ведется учет затрат по каждому производственному участку структурного подразделения в отдельной сводной форме.

Калькулирование затрат на производство ведется попередельным методом с расчетом себестоимости продукции (работ, услуг) согласно Методическим рекомендациям по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса от 08.10.2004 г.

Распределение расходов между объектами калькулирования производится пропорционально объему горной массы.

Для сводного учета затрат на производство продукции (работ, услуг) применяется полуфабрикатный вариант учета.

Сумма затрат по переделу «Добывающие карьеры» участвует в дальнейшем формировании затрат на производство железорудного концентрата и образует затраты:

- по незавершенному производству (Д-т 20);
- по полуфабрикатам собственного производства (Д-т 21 К-т 20);
- по оказанию услуг сторонним потребителям.

Затраты по переделу «Обогатительная фабрика» вместе с затратами на производство полуфабрикатов (Д20 К21) и транспортировку руды образуют затраты по производству железорудного концентрата (Д-т 43 К-т 20).

Эксплуатационные горно-подготовительные работы признаются и относятся на себестоимость добытого полезного ископаемого в том отчетном периоде, когда они фактически осуществлены.

Распределение затрат на добычные и эксплуатационные горно - подготовительные работы осуществляется пропорционально горной массе (в случае, если затраты нельзя отнести по прямому назначению).

- По статье "Материальные расходы» отражается стоимость сырья, полуфабрикатов, основных и вспомогательных материалов, израсходованных на технологические цели. Материалы, израсходованные на отдельные виды горных работ (или другие нужды), списываются на соответствующие счета (по местам и объектам расходов) по прямому назначению.

- По статье «Топливо на технологические цели» отражаются расходы всех видов топлива для работы машин и оборудования, используемых в основном производстве.

- По статье "Энергия на технологические цели" показывается расход всех видов энергии: сжатого воздуха для бурения, электроэнергии для работы электровозов, экскаваторов, вентиляции, водоотлива, а также пара и воды.

Стоимость затрат на электроэнергию (за вычетом стоимости потребленной электроэнергии вспомогательными и подсобными производствами) относится на отдельные виды горных работ и включается в статью калькуляции "Энергия на технологические цели". Учет энергетических затрат на соответствующие счета производится на основании фактического объема потребляемой электроэнергии подразделениями Общества, определяемого согласно показателям измерительных приборов или технических расчетов.

При невозможности учета энергетических затрат на технологические цели прямым способом на добычу руды и горно-подготовительные работы, энергетические затраты распределяются по видам горных работ пропорционально объемам горной массы.

- По статье "Расходы технологического характера на перевозку руды" отражается стоимость услуг железнодорожного, автомобильного, и других видов транспорта по перемещению добытого полезного ископаемого до отгрузочного склада.

При невозможности учета расходов по технологическим перевозкам прямым способом на добычу руды и горно-подготовительные работы, затраты на технологические перевозки распределяются по видам горных работ пропорционально объемам горной массы. Транспортные расходы по доставке добытой руды от складов Рудногорского карьера до Обогажительной фабрики в себестоимость добытой руды у отправителя (Рудногорского рудника) не включаются, а включаются в стоимость руды у получателя (Обогажительная фабрика).

- По статье «Расходы по обслуживанию производства» учитываются затраты по очистке территории в зоне ведения открытых горных работ, устройству и содержанию временных железнодорожных путей внутрикарьерного транспорта, контактных линий, линий

электропередачи, воздухопроводов, откаточных путей, автомобильных дорог в карьерах и на отвалах, расходы на оплату услуг горно-дорожных машин (бульдозеров, автогрейдеров, хозяйственных специальных машин, кранов и др. техники), расходы по вентиляции, водопонижению и водоотливу и др. виды аналогичных работ, расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов и окружающей среды.

Расходы, общие для очистных и подготовительных работ, относятся на себестоимость добытого полезного ископаемого.

- По статье "Расходы на подготовку и освоение производства» отражаются затраты на горно-подготовительные работы, затраты на освоение природных ресурсов и затраты на эксплуатационно-разведочные работы.

Указанные расходы признаются и относятся на себестоимость добычи в том отчетном периоде, к которому они относятся.

- По статье «Расходы на оплату труда производственного персонала» отражается заработная плата производственных рабочих (машинистов и помощников машинистов экскаваторов, машинистов бульдозеров, машинистов и помощников машинистов буровых установок и др.).

Затраты на оплату труда производственных рабочих распределяются по видам горных работ по прямому назначению.

При невозможности учета затрат на оплату труда производственных рабочих по прямому назначению, затраты распределяются по видам горных работ (добычные и горно-подготовительные) пропорционально объемам горной массы

Затраты на оплату труда персонала, занятого организацией производства и управления подразделения, отражаются по статье «Общепроизводственные (общецеховые расходы)».

- По статье «Страховые взносы на обязательное социальное страхование» учитываются начисленные на заработную плату производственного персонала страховые взносы на обязательное социальное страхование;

- По статье «Оценочные обязательства» отражаются суммы начисленных оценочных обязательств в соответствии с п.4.14 «Оценочные резервы, оценочные обязательства» настоящей Учетной политики.

- По статье "Амортизация" отражается сумма амортизационных отчислений, исчисляемая исходя из стоимости используемого в производстве амортизируемого имущества, применяемых методов начисления амортизации и установленных сроков службы основных фондов.

Основные средства Общества подразделяются на две части:

- 1) горно-капитальные выработки и горнотехнические здания и сооружения, непосредственно связанные с отработкой запасов полезных ископаемых, а также здания и сооружения, не связанные непосредственно с отработкой запасов, но которые после отработки запасов не могут быть использованы для других нужд, и, поэтому, выбывают после отработки месторождения (карьера, рудника), независимо от физического состояния и сроков службы;

- 2) все остальные средства (оборудование, производственный инвентарь, инструменты, транспортные средства и др.).

Сумма начисленной амортизации по основным средствам, перечисленным первым и вторым пунктах, распределяются на добычу руды и вскрыши пропорционально той базе распределения, в состав которых она входит.

- По статье «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» расходы распределяются между отдельными видами горных работ пропорционально объему горной массы.

- Расходы по статье «Общепроизводственные (общецеховые) расходы» относятся на себестоимость добытого полезного ископаемого.

- По статье «НДПИ» отражается: налог на добычу полезного ископаемого.

Порядок отражения налога на добычу полезных ископаемых в учете:

- с января по ноябрь отражается налог на добычу полезных ископаемых за предыдущий месяц;
- в декабре отражается налог на добычу полезных ископаемых за текущий месяц.

• По статье «Прочие расходы» учитываются расходы, включаемые в состав себестоимости добытого полезного ископаемого, но не нашедшие отражения в вышеперечисленных статьях. Затраты на эксплуатационные горно-подготовительные работы относятся в соответствии с п.4.11.3.3. «Эксплуатационные горно-подготовительные работы» настоящей Учетной политики.

4.9.12. Порядок признания расходов по рекультивации нарушенных земель

К расходам на рекультивацию нарушенных земель относятся:

- расходы на подготовку площадок для хранения плодородного слоя земли, снятия его, перевозку, складирование и хранение;
- расходы на последующую рекультивацию изъятых из сельскохозяйственного оборота земель, устройство водоемов, посадку зеленых насаждений и других работ по благоустройству нарушенных горными работами земель;
- другие природоохранные мероприятия.

Порядок учета расходов на рекультивацию нарушенных земель осуществляется в соответствии с п. 4.14.3.5. «Оценочное обязательство по расходам на рекультивацию» Учетной политики.

Информацию о начале и сроках осуществления работ по возвращению в хозяйственный оборот нарушенных горными работами земель предоставляет технический отдел Общества.

Расходы на снятие, перевозку, складирование плодородного слоя земли формируются аналогично порядку признания расходов на эксплуатационные горно-подготовительные работы.

4.9.13. Учет математического округления при автоматизированном способе учета затрат

При применении автоматизированных средств учета затрат и формирования себестоимости, полученные в процессе расчета себестоимости погрешности в виде математического округления, учитываются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" (Д-т 91 К-т 20,21, 23,25,26,28,29,43,44,45).

4.9.14. Учет управленческих расходов

Управленческими расходами признаются затраты, связанные с управлением Обществом в целом, а также хозяйственные затраты, не связанные непосредственно с производственным процессом.

Аналитический учет управленческих расходов по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется:

- по подразделениям, службам;
- по статьям затрат;
- по элементам затрат.

Аналитика к счету 26 «Общехозяйственные расходы» в разрезе статей затрат и ШПЗ представлена в приложении №17 к настоящей Учетной политике.

Управленческие расходы являются косвенными и подлежат ежемесячному списанию в дебет счета 90.7 «Управленческие расходы» в полном объеме, за исключением расходов профильных подразделений, участвующих в организации строительных работ и относящихся на стоимость объектов капитального строительства. Общехозяйственные расходы профильных подразделений (ОРЗСиИ, ОЗ УКД), при условии непосредственного участия в организации строительных работ, распределяются на стоимость объектов капитального строительства пропорционально размеру затрат на каждый объект строительства, произведенному хозяйственным способом в текущем месяце, к общей сумме затрат на производство строительно-монтажных работ, произведенных хозяйственным способом в текущем месяце.

К общехозяйственным расходам профильных подразделений (ОРЗСиИ, ОЗ УКД) относятся расходы, напрямую относящиеся к объектам капитального строительства. При списании общехозяйственные расходы за минусом доли, приходящейся на профильные подразделения, участвующих в организации строительных работ, распределяются на расходы, приходящиеся на экспортные товары, работы (услуги), и на расходы, приходящиеся на товары, работы (услуги), реализованные на внутренний рынок. Распределение производится пропорционально удельному весу выручки от реализации конкретного вида товаров, работ (услуг) в общем объеме выручки от реализации товаров, работ (услуг) (без НДС).

Общехозяйственные расходы не распределяются на следующие виды деятельности: реализация путевок, арендные операции, реализация неликвидов, прочие услуги, реализацию ТМЦ, металлолома если оборот по каждому из перечисленных видов хозяйственной деятельности не является существенным и не превышает 0,5 процента от общего объема продаж.

4.9.15. Учет коммерческих расходов

К коммерческим расходам относятся расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

Учет коммерческих расходов ведется на счете 44 «Расходы на продажу».

Коммерческие расходы Общества представляют собой расходы, связанные только с реализацией железорудного концентрата сторонним потребителям.

Коммерческие расходы могут включать в себя:

- затраты на погрузку (если такие затраты могут быть непосредственно отнесены к конкретной реализуемой партии (виду) продукции);
- затраты на доставку продукции в соответствии с условиями поставки;
- затраты на упаковку, маркировку;
- затраты на сертификацию;
- затраты на страхование;
- затраты на таможенное оформление;
- комиссионные сборы;
- затраты на хранение готовой продукции на складах сторонней организации;
- другие аналогичные расходы.

Коммерческие расходы ежемесячно относятся на балансовый счет 90.08 «Расходы на продажу» в полном объеме.

Базой для распределения коммерческих расходов на отдельные виды деятельности является выручка от реализации продукции (железорудного концентрата) (без НДС), исчисленная исходя из цен реализации.

4.9.16. Учет отдельных видов затрат

4.9.16.1. Затраты на ремонт основных средств и инвентаря

Затраты на ремонт основных средств и инвентаря учитываются в порядке, изложенном в п. 4.2.15 настоящей учетной политики.

4.9.16.2. Учет незавершенного производства (НЗП)

К незавершенному производству (НЗП) относится продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также прошедшая все стадии технологического производства, но не осмотренная участком технического контроля отдела по контролю качества (далее по тексту УТК), остатки невыполненных заказов вспомогательных производств.

К незавершенному производству (НЗП) основного и вспомогательного производства относятся:

1. затраты по добывающим карьерам:

- остатки взорванной горной массы независимо от срока экскавации (процесс взрывания);
- затраты по пробуренным, но не взорванным скважинам (процесс бурения).

2. затраты по обогатительной фабрике:

- остатки железорудного концентрата, не прошедшего стадию сушки в зимний период;
- остатки дробленой руды в бункерах обогатительной фабрики.

3. затраты ремонтных вспомогательных подразделений на ремонт основных средств, работы по которому не завершены на конец отчетного периода (заказ на ремонт не закрыт).

Оценка НЗП производится Обществом в соответствии с положениями п.4.6. настоящей учетной политики.

Оценка остатков незавершенного производства на конец предыдущего отчетного периода. включается в расходы на производство следующего периода и определяется как средневзвешенная стоимость незавершенного производства на начало периода и производственной себестоимости отчетного периода.

Общепроизводственные, общецеховые расходы, а также косвенные услуги, оказанные вспомогательными производствами, в стоимость незавершенного производства по основному производству не включаются.

В себестоимость незавершенного производства не включаются сверхнормативный расход сырья, материалов, потери от брака, потери от простоев, нарушений трудовой и технологической дисциплины.

Учет незавершенного производства по процессам бурения и взрывания добывающих карьеров (Д-т счета 20) осуществляется:

- на основании количественных данных, отраженных в справке об объемах взорванной горной массы и пробуренных скважин за отчетный месяц;
- по фактически произведенным затратам (без учета сумм расходов, списанных на прочие счета) на буровые и взрывные работы Коршуновского карьера и Рудногорского рудника.

Учет незавершенного производства железорудного концентрата, не прошедшего стадию сушки в зимний период (Д-т счета 20) осуществляется:

- на основании количественных данных, отраженных в маркшейдерской справке о результатах работы обогатительной фабрики;
- по фактически произведенным затратам на производство железорудного концентрата в зимний период. В стоимость незавершенного производства железорудного концентрата, не прошедшего стадию сушки в зимний период, не включаются затраты процесса сушки. Затраты процесса сушки включаются в стоимость готовой продукции.

Календарный период начала и завершения процесса сушки устанавливается приказом руководителя Общества.

В период, в течение которого производится процесс сушки железорудного концентрата, произведенный железорудный концентрат, не прошедший стадию сушки, считается незавершенным производством и не является готовой продукцией.

В остальные периоды отчетного года готовой продукцией считается:

- обесшламленный в магнитных дешламаторах и обезвоженный железорудный концентрат вакуум-фильтров;
- железорудный концентрат, прошедший стадию сушки, необходимость которой обусловлена производственной необходимостью.

В переходный период:

- с летнего на зимний период остатки незавершенного производства железорудного концентрата, не прошедшего стадию сушки в количественном и стоимостном выражении на начало периода принимаются равные нулю.
- с зимнего на летний период стоимость остатков незавершенного производства железорудного концентрата в количественном и стоимостном выражении на начало периода признается готовой продукцией.

В зимний период доля остатков незавершенного производства железорудного концентрата в исходном сырье определяется отношением остатка объема железорудного концентрата, не прошедшего стадию сушки на конец месяца, к сумме объема остатка железорудного концентрата, не прошедшего стадию сушки на начало месяца, и объема производства железорудного концентрата за текущий месяц.

$$K = \frac{\text{Объем ЖРК, не прошедший стадию сушки на конец месяца (количество)}}{(\text{Объем ЖРК, не прошедший стадию сушки на начало месяца} + \text{объем производства ЖРК за текущий месяц}) \text{ (количество)}}$$

где, К - доля остатков незавершенного производства железорудного концентрата в исходном сырье.

Количественные показатели для расчета стоимости незавершенного производства железорудного концентрата отражаются в маркшейдерской справке о результатах работы обогатительной фабрики за отчетный месяц.

Стоимость незавершенного производства железорудного концентрата на конец месяца определяется как произведение доли остатков незавершенного производства железорудного концентрата в исходном сырье и суммы стоимости остатков незавершенного производства

железородного концентрата на начало месяца и стоимости фактической производственной себестоимости обогатительной фабрики за минусом следующих затрат:

- процесса сушки;
- стоимости списания выпаренной в результате подсушивания влаги.

Количество влаги, выпаренной в результате подсушки концентрата в зимний период, при превышении установленного норматива потерь влаги, списывается на основании приказа руководителя Общества.

Остатки дробленой руды в бункерах фабрики являются незавершенным производством и рассчитываются по следующей формуле:

$$\begin{array}{r} \text{Остатки (руды) в} \\ \text{бункерах фабрики} \\ \text{на конец месяца} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Остатки (руды)} \\ \text{в бункерах фабрики} \\ \text{на начало месяца} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Подано руды} \\ \text{на фабрику} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Переработано} \\ \text{руды} \end{array}$$

Оценка остатков незавершенного производства на конец предыдущего отчетного периода является стоимостью незавершенного производства на начало следующего отчетного периода.

Учет незавершенного производства дробленой руды в бункерах обогатительной фабрики ведется:

- на основании количественных данных, отраженных в маркшейдерской справке о результатах работы обогатительной фабрики;
- по стоимости полуфабрикатов, поступивших с прифабричного склада, стоимости доставки от прифабричного склада до участка дробления и фактических расходов на дробление руды.

Оценка остатков руды в бункерах обогатительной фабрики на участке дробления осуществляется по средневзвешенным ценам, рассчитанным исходя из стоимости остатков руды в бункерах обогатительной фабрики на начало отчетного периода, стоимости полуфабрикатов, поступивших с прифабричного склада, фактических затрат по доставке и дроблению руды по участку дробления за отчетный месяц по следующей формуле:

$$\begin{array}{r} \text{Стоимость} \\ \text{остатков} \\ \text{руды в} \\ \text{бункерах} \\ \text{фабрики на} \\ \text{конец} \\ \text{отчетного} \\ \text{месяца} \end{array} = \frac{\begin{array}{r} \text{Стоимость остатков руды в бункерах фабрики на} \\ \text{начало отчетного периода} + \text{стоимость} \\ \text{полуфабрикатов, поступивших с прифабричного} \\ \text{склада} + \text{фактические затраты по доставке и} \\ \text{дроблению руды за отчетный месяц} \end{array}}{\begin{array}{r} \text{Остатки руды в бункерах фабрики на начало} \\ \text{отчетного периода} + \text{количество руды, поданной} \\ \text{на дробление} \end{array}} * \begin{array}{r} \text{Остатки} \\ \text{руды в} \\ \text{бункерах} \\ \text{фабрики на} \\ \text{конец} \\ \text{отчетного} \\ \text{месяца} \end{array}$$

К незавершенному производству (НЗП) вспомогательных производств относится продукция, не прошедшая всех стадий производства, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, не укомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, а также работы и услуги, не принятые заказчиком.

Незавершенное производство (НЗП) вспомогательных производств оценивается по фактическим производственным затратам.

В состав незавершенного вспомогательного производства входят фактические затраты ремонтных вспомогательных подразделений на ремонт основных средств, работы по которым не завершены на конец отчетного периода.

Оценка остатков незавершенного производства по ремонту основных средств, работы по которым не завершены на конец отчетного периода, осуществляется по каждому основному средству (заказ).

Общая сумма затрат складывается следующим образом:

- по прямому назначению относится сумма затрат на материалы и запчасти, заработную плату, страховые взносы на обязательное социальное страхование, оценочные обязательства на оплату отпусков, оценочные обязательства на выплату вознаграждения по итогам работы за год;
- косвенным путем распределяются прочие расходы, которые не могут быть отнесены по прямому назначению. Распределение осуществляется на основании документа "Реестр выполненных работ ДРиТО (Цех СРиПРП, ЦРиТО)", в котором отражена информация о трудозатратах и расценках, утвержденных приказом по Обществу на отчетный год.

Учет незавершенного производства вспомогательных производств ведется на балансовом счете 23 «Вспомогательные производства» в разрезе следующих признаков:

- места возникновения затрат (МВЗ);
- виды деятельности (ремонт);
- объекты учета;
- виды затрат (элементы затрат).

При наличии индивидуального и мелкосерийного характера производства, а также при единичном (позаказном) производстве оценка НЗП не производится. Стоимость его определяется фактически произведенными затратами.

4.9.16.3. Учет полуфабрикатов собственного производства

Продукция, завершенная процессом переработки на отдельных стадиях технологического цикла, предназначенная для дальнейшей переработки на других переделах (стадиях) Общества, а также изделия, не укомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, являются полуфабрикатами собственного производства.

К полуфабрикатам собственного производства относится продукция, полученная в отдельных производственных цехах, которая подлежит доработке в последующих производственных цехах, или в зависимости от нужд Общества может быть реализована сторонним контрагентам. Данная продукция учитывается на балансовом счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и в случае реализации ее сторонним контрагентам подлежит предварительному оприходованию на балансовый счет 43 «Готовая продукция» в момент отгрузки.

В Обществе к полуфабрикатам собственного производства относятся:

1. железная руда, добытая и вывезенная за контуры карьеров, но не переработанная на обогатительной фабрике, находящаяся на хранении на складах карьеров или на прифабричном складе;
2. дробленая руда, находящаяся на участке дробления и подлежащая передаче на участок обогащения для дальнейшей переработки.

Учет полуфабрикатов собственного производства ведется в разрезе объектов учета добывающих карьеров, обогатительной фабрики, мест хранения и переработки руды (территориального нахождения).

Учет полуфабрикатов собственного производства ведется на основании первичных документов, оформленных в соответствии с требованиями законодательства РФ по бухгалтерскому учету, и данных маркшейдерских справок о результатах работы карьеров и обогатительной фабрики за отчетный месяц, в которых указаны объемы добычи, переработки и остатки руды на складах на конец месяца.

В фактическую себестоимость не включаются сверхнормативный расход материалов и трудовых ресурсов, потери от простоев, брака.

Оценка полуфабрикатов собственного производства за текущий месяц производится:

1. по Коршуновскому карьере и Рудногорскому руднику по фактическим производственным расходам на добычу руды текущего месяца (Д-т 21 сч. К-т 20 сч.), включая транспортные расходы по доставке руды с Коршуновского карьера;

2. по Обогатительной фабрике:

2.1. на прифабричном складе по фактическим производственным расходам предыдущего периода (добычи руды) и расходам по транспортировке руды от складов Рудногорского карьера до обогатительной фабрики;

2.2. по дробленной руде, находящейся на участке дробления и подлежащей передаче на участок обогащения для дальнейшей переработки по фактически производственным расходам на дробление руды, включая стоимость полуфабрикатов, поступивших с прифабричного склада и стоимость доставки руды от прифабричного склада до участка дробления.

Оценка остатков полуфабрикатов (руды) собственного производства по Коршуновскому карьере и Рудногорскому руднику (Д-т 21сч.) на конец отчетного периода (месяц) осуществляется по средневзвешенным ценам, рассчитанным исходя из стоимости остатков руды на складах на начало отчетного периода и фактических затрат по добыче и подъему на поверхность руды за отчетный месяц по следующей формуле:

$$\begin{array}{l}
 \text{Стоимость} \\
 \text{остатков} \\
 \text{руды на} \\
 \text{складах на} \\
 \text{конец} \\
 \text{отчетного} \\
 \text{месяца}
 \end{array}
 =
 \frac{\begin{array}{l}
 \text{Стоимость остатков руды на складах на начало} \\
 \text{отчетного месяца + фактические затраты по} \\
 \text{добыче и подъему на поверхность руды}
 \end{array}}{\begin{array}{l}
 \text{Остатки руды на складах на начало отчетного} \\
 \text{месяца + количество добытой руды}
 \end{array}}
 *
 \begin{array}{l}
 \text{Остатки} \\
 \text{руды на} \\
 \text{складах на} \\
 \text{конец} \\
 \text{отчетного} \\
 \text{месяца}
 \end{array}$$

Оценка остатков полуфабрикатов (руды) собственного производства по обогатительной фабрике на прифабричном складе осуществляется по средневзвешенным ценам, рассчитанным исходя из стоимости остатков руды на складах на начало отчетного периода, стоимости полуфабрикатов, поступивших с Коршуновского карьера и Рудногорского рудника, фактических затрат по доставке руды с Рудногорского рудника за отчетный месяц по следующей формуле:

$$\begin{array}{l}
\text{Стоимость остатков руды на складе на конец отчетного месяца} \\
= \frac{\text{Стоимость остатков руды на складе на начало отчетного месяца + стоимость полуфабрикатов, поступивших с Коршуновского карьера и Рудногорского рудника + фактические затраты по доставке руды с Рудногорского рудника за отчетный месяц}}{\text{Остатки руды на складе на начало отчетного месяца + количество руды, оприходованной на прифабричном складе}} * \text{Остатки руды на складе на конец отчетного месяца}
\end{array}$$

Стоимость полуфабрикатов (руды), находящихся на участке дробления и подлежащих передаче на участок обогащения для дальнейшей переработки, определяется по следующей формуле:

$$\begin{array}{l}
\text{Стоимость полуфабрикатов, переданных в стадию обогащения} \\
= \frac{\text{Стоимость остатков руды в бункерах обогатительной фабрики на начало отчетного периода}}{\text{Стоимость полуфабрикатов, поступивших с прифабричного склада, фактические затраты по доставке и дроблению руды за отчетный месяц}} - \text{Стоимость остатков руды в бункерах обогатительной фабрики на конец отчетного месяца}
\end{array}$$

Расходы по изготовлению полуфабрикатов собственного производства, использованных в собственном производстве или реализованных другим Обществам в качестве материалов или комплектующих изделий, списываются в дебет счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства" с кредита счета 20 "Основное производство" или счета 23 «Вспомогательные производства». С кредита счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства" полуфабрикаты списывают в зависимости от направления их использования в дебет счета 20, 23, 25 (при использовании в собственном производстве), либо в дебет счета 43 "Готовая продукция" (при продаже), либо при выявлении брака – в дебет счета 28 "Брак в производстве".

Учет остатков полуфабрикатов производится в разрезе структурных подразделений и объектов калькулирования.

4.9.16.4. Учет потерь от брака

Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям, договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценки готовой продукции или полуфабрикатов, брак делят на:

- исправимый, при котором изделия, полуфабрикаты после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно;

- неисправимый (окончательный), при котором изделия и полуфабрикаты не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно и экономически нецелесообразно.

В зависимости от места обнаружения брак бывает:

- внутренним (когда брак обнаружен в Обществе до отправки покупателю);
- внешним (когда брак обнаружен после отгрузки покупателю).

Оценка внутреннего неисправимого брака производится по нормативной стоимости. Нормативы оценки устанавливаются планово-экономической службой и утверждаются руководителем Общества.

При расчете себестоимости внутреннего исправимого брака к стоимости забракованной продукции, оцениваемой по себестоимости продукции подразделения (цеха), добавляются расходы по исправлению брака. К таким расходам относятся:

- затраты на сырье, материалы и полуфабрикаты, израсходованные при исправлении дефектной продукции;

заработная плата производственных рабочих, начисленная за операции по исправлению брака

- страховые взносы на обязательное социальное страхование, начисленные по выплатам производственным рабочим за операции по исправлению брака;

- оценочные обязательства на оплату отпусков, вознаграждения по итогам работы за год;

- соответствующая доля расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и цеховых расходов.

В себестоимость внутреннего окончательного брака не включаются затраты по следующим статьям расходов: "Расходы на подготовку и освоение производства", "Общехозяйственные расходы", "Потери от брака", "Прочие производственные расходы".

Стоимость внешнего брака состоит из:

- фактической себестоимости продукции, отгруженной потребителям и забракованной ими, оцененной по себестоимости продукции подразделения (цеха), на дату ее реализации потребителю;

- возмещения покупателю затрат, понесенных им в связи с приобретением этой продукции;

- расходов на демонтаж забракованных изделий;

- транспортных расходов, вызванных заменой забракованной продукции;

- расходов на исправление забракованной продукции у потребителя, если она относится к исправимому браку.

Для определения потерь от внутреннего и внешнего брака, относимых на себестоимость продукции, к стоимости внутреннего и внешнего окончательного брака прибавляются затраты на исправление брака и вычитаются: стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования, суммы, фактически удержанные с виновников брака и суммы возмещения убытков, присужденные арбитражем или фактически взысканные с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов.

Потери от внутреннего брака отражаются в затратах того месяца, в котором выявлен брак, а потери от внешнего брака - в том месяце, в котором получены и признаны претензии (рекламации) покупателей (потребителей). Суммы потерь от брака продукции, произошедших по вине поставщиков сырья, материалов и полуфабрикатов, списываются в уменьшение потерь от брака после того, как брак признан поставщиком, или после удовлетворения иска арбитражным судом. Суммы, взыскиваемые в возмещение потерь от брака, относятся на уменьшение себестоимости реализации отчетного периода.

Сумма потерь от брака не включается в себестоимость незавершенного производства / готовой продукции и признается в качестве расходов в период возникновения.

4.9.17. Учет технологических потерь

Технологическими потерями признаются объективно-неизбежные потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья. Технологические потери бывают:

- в пределах утвержденного норматива;
- сверхнормативные.

Также технологические потери могут подразделяться на:

- *безвозвратные отходы;*
- *потери при хранении и транспортировке сырья;*
- инструментальная погрешность применяемых в технологии приборов, инструментов, оборудования, в т.ч. погрешность весового оборудования.

Нормативы (лимиты) технологических потерь разрабатываются и пересматриваются технической службой Общества. Норматив потерь при добыче руды закрепляется приказом руководителя Общества.

Порядок определения технологических потерь регламентирован Положением «О порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК», утвержденным приказом руководителя Общества.

Потери при переработке минерального сырья представляют собой ту часть количества, находящегося на учете Общества, и направленных на переработку полезных ископаемых и компонентов (железа), которая переходит из исходного сырья в отходы (хвосты), откуда эти полезные ископаемые не извлекаются при дальнейшей переработке.

Технологически обусловленными потерями являются потери, которые не могут быть извлечены в связи с отсутствием технических возможностей применяемой технологии.

Потери при переработке минерального сырья представляют собой количество металла, находящегося в отходах производства (хвостах). Норматив потерь при переработке минерального сырья представляет собой отношение металла в отходах к металлу в переработанной руде в процентном выражении.

Фактический процент потерь при переработке минерального сырья отражается в справке о результатах работы обогатительной фабрики, утвержденной директором Управления по операционной деятельности.

Соблюдение норматива потерь при переработке минерального сырья контролируется техническими специалистами Общества на основании данных справки о результатах работы обогатительной фабрики.

Технологические потери при переработке минерального сырья учитываются вместе с образующим их сырьем в качестве расходов по обычным видам деятельности (п.5 Положения о бухгалтерском учете "Расходы организации" ПБУ № 10/99).

4.9.18. Учет попутной продукции

К попутной (побочной) продукции (полуфабрикатам) относится продукция, получаемая при выработке основной продукции, отвечающая по качеству установленным стандартам или техническим условиям, принятая отделом технического контроля и предназначенная для дальнейшей переработки или отпуска на сторону.

Не относится к попутной продукции, а снимается с расходов по переделу как возврат стоимости тепла отходящих газов, горячей воды от системы испарительного охлаждения и т.п.

Стоимость попутной продукции, направляемой на другой технологический процесс (производство), передел или установку для последующей обработки, показывается в фактической калькуляции по статье "Полуфабрикаты собственного производства".

При обогащении железной руды, согласно п.108 «Методических указаний по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях черной металлургии» Обществом могут быть получены следующие виды попутной продукции: порода классифицированная, отсев.

4.9.19. Учет отходов производства

К отходам производства относятся остатки, возникающие в процессе превращения исходного сырья, материала в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские качества исходного сырья, материала (химические или физические свойства).

Отходы в учете классифицируют на:

- возвратные (используемые);
- безвозвратные (неиспользуемые).

Возвратными отходами производства считаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и, в силу этого, используемые с повышенными затратами (пониженным выходом продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

Перечень возвратных отходов приведен в Приложении № 6 к настоящей учетной политике.

Не относятся к возвратным отходам остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции (работ, услуг), а также попутная (побочная) продукция.

Для целей бухгалтерского учета возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода);

- по цене реализации, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

Возвратные отходы принимаются к учету по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» (а также прочих счетов накопления расходов, при осуществлении которых образовались отходы). В целях обеспечения контроля за объемом и стоимостью возвратных отходов их учет организовывается на отдельном субсчете счета 10 «Материалы».

Отходы, не используемые в Обществе, но реализуемые на сторону, отражаются в фактической калькуляции себестоимости по количеству и стоимости в оценке, обозначенной в п.4.6.5. «Оценка материально-производственных запасов при отпуске их в производство и ином выбытии» Учетной политики.

Такие отходы исключаются по количеству и сумме из итога заданных в переработку исходных материалов.

К безвозвратным отходам относятся технологические потери и отходы, которые в данных производственных условиях Общества (отсутствие необходимого оборудования, производства, процесса и т.д.) не могут быть использованы самим Обществом или реализованы на сторону из-за отсутствия спроса на рынке.

Безвозвратные отходы оцениваются по нулевой стоимости и их учет отражается только количественно в производственной отчетности.

В случае возникновения необходимости вторичной переработки безвозвратных отходов с целью дополнительного извлечения из них полезных компонентов оценка их формируется из затрат на выемку из отвалов и транспортировку.

В случае обогащения исходного сырья (руды) с безвозвратными отходами все затраты включаются в общую калькуляцию передела (цеха), где используется данный вид сырья.

При производстве породы классифицированной возвратные отходы, используемые в дальнейшей производственной деятельности приходятся по стоимости, утверждённой приказом руководителя Общества на счете 10 «Материалы».

4.9.20. Учет операций с давальческим сырьем

Учет у переработчика.

Учет операций, связанных с договором на переработку давальческих материалов у переработчика, ведется на забалансовом счете 003 "Материалы, принятые в переработку" без применения двойной записи до момента принятия работ далальца (передачи готовой продукции). Для учета материалов на складе и материалов, переданных в производство, открываются субсчета:

- "Материалы на складе";
- "Материалы в производстве".

Аналитический учет сырья и материалов на счете 003 производится в разрезе заказчиков, по видам ценностей и в оценке, предусмотренной в договорах (п.156 Методических указаний по

учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина РФ от 28. 12. 2001 г №119н).

Если наряду с переработкой давальческого сырья Общество осуществляет производство продукции из собственного сырья и ее реализацию, то производится отдельный учет этих операций. В случае переработки собственного сырья формируется себестоимость готовой продукции, в случае переработки давальческого сырья Общество-переработчик формирует себестоимость услуги по переработке сырья либо выработке готовой продукции из давальческого сырья (в зависимости от предмета договора). В случае оказания услуги по переработке сырья, объектом учета является 1 т давальческого сырья, направленного в переработку, в случае оказания услуги по выработке готовой продукции, объектом учета является 1 т готовой продукции, выработанной из давальческого сырья)

Затраты переработчика по переработке давальческого сырья учитываются на счетах учета затрат на производство (сч. 20,23).

Отходы, полученные в процессе переработки давальческого сырья и остающиеся у переработчика по условиям договора (за исключением случаев отнесения их стоимости в счет частичной оплаты за выполненные работы), квалифицируются как безвозмездно полученные (п.1.ст. 572 ГК РФ) и приходуются в дебет счета 10/субсчет 1 "Прочие материалы" с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Если отходы, полученные от переработки материалов давальца, остаются у переработчика в счет частичной оплаты за выполненные им работы, то принимаются к учету в качестве вспомогательных материалов на счет 10 «Материалы», субсчет 1 «Прочие материалы» с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Передача переработанных материалов давальцу производится по накладной формы № М-15. Возврат неиспользованных материалов осуществляется по накладной формы № М-15.

Учет у давальца

Сырье, переданное давальцем на переработку, подлежит учету на счете 10, субсчет 7 "Материалы в переработке".

В случае передачи материалов переработчику с целью их доработки, доведения до состояния, в котором они могут быть использованы при производстве продукции у давальца, после их доработки материалы возвращаются собственнику-давальному и учитываются на счете 10 "Материалы", стоимость работ, выполненных переработчиком, относится на увеличение их стоимости.

В случае передачи сырья переработчику для получения готовой продукции, реализуемой на сторону, стоимость сырья списывается на счета учета затрат (сч.20,23) в момент получения готовой продукции от переработчика. Стоимость работ по переработке также относится на счета учета затрат (сч.20,23) и участвует в формировании себестоимости продукции.

Передача материалов переработчику производится по накладной формы № М-15.

Порядок передачи материалов подрядчику

В случае передачи Обществом материалов подрядчику (переработчику) для выполнения работ по содержанию, ремонтам, строительству, реконструкции, модернизации объектов основных

средств, стоимость переданных материалов списывается на счет 10, субсчет 07 «Материалы в переработке» (основание накладная формы М-15).

В момент фактического использования подрядчиком (переработчиком) стоимость материалов списывается Обществом на соответствующие счета учета затрат (Дт 08, 20, 23, 25 Кт 10.07).

Списание материалов, израсходованных подрядчиком на проведение работ по содержанию, ремонту, строительству, реконструкции, модернизации объектов основных средств, производится на основании актов, отчетов на израсходование материалов по формам первичных документов, предусмотренных в Приложении № 5 настоящей Учетной политики. Стоимость работ подрядчика (подрядчика) также списывается на соответствующие счета учета затрат.

4.9.21. Порядок учета и оценки выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг

4.9.21.1. Учет выпущенной и отгруженной готовой продукции

Под готовой продукцией (ГП) понимается продукция, законченная производством, предназначенная для реализации сторонним контрагентам, прошедшая нужные испытания, соответствующая действующим стандартам или утвержденным техническим условиям (снабженной сертификатом качества), принятая службой технического контроля (ОТК), переданная на склад или непосредственно передаваемая покупателю, используемая в производстве на собственные нужды, а также отпускаемая своему капитальному строительству и непромышленным хозяйствам.

Перечень продукции собственного производства (готовой продукции) приведен в Приложении №11 к настоящей учетной политике.

Оценка готовой продукции производится Обществом в соответствии с положениями п.4.6. настоящей учетной политики.

Учет выпущенной готовой продукции ведется на балансовом счете 43 «Готовая продукция» без использования счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)».

Аналитический учет по балансовому счету 43 «Готовая продукция» ведется в разрезе:

- рынков сбыта (внутренний рынок, страны дальнего зарубежья, страны СНГ, Беларусь);
- мест хранения (складов готовой продукции);
- объектов учета (номенклатурных позиций и/или групп номенклатурных позиций); цехов-изготовителей продукции.

Порода классифицированная, изготовленная на участке дробления обогатительной фабрики и Рудногорском руднике, используемая в собственном производстве, приходится по стоимости, утвержденной приказом руководителя Общества по счету 10 «Материалы» (без отражения на счете 43 «Готовая продукция») или по счету 43 «Готовая продукция» при реализации сторонним лицам.

На счете 45 «Товары отгруженные» учитывается отгруженная с территории Общества продукция, по которой момент перехода права собственности не перешел к покупателю.

Учет готовой продукции и товаров на балансовом счете 45 «Товары отгруженные» ведется в разрезе покупателей (грузополучателей), отгруженных видов продукции (товаров),

номенклатурных позиций и/или групп номенклатурных позиций отгруженной продукции (товаров).

Оприходование отгруженной продукции (товаров) на счет 45 «Товары отгруженные» осуществляется в момент отгрузки продукции (товаров) из мест хранения в следующей оценке:

- для готовой продукции – по средней (средневзвешенной) фактической производственной себестоимости;
- для товаров – по средней (средневзвешенной) себестоимости.

Списание продукции (товаров) со счета 45 «Товары отгруженные» производится исходя из оценки номенклатурной позиции и/или группы номенклатурных позиций в рамках одного вида продукции (товаров), определенной в момент отгрузки.

Учет движения готовой продукции, товаров отгруженных ведется на основании первичных документов, оформленных в соответствии с требованиями законодательства РФ по бухгалтерскому учету, и данных производственного учета.

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет ведется в единицах измерения, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь и т.д.).

Оценка остатков готовой продукции (концентрат железорудный) на складе на конец текущего месяца производится на основании маркшейдерской справки о результатах работы обогатительной фабрики и суммы расходов на производство готовой продукции, осуществленных в текущем месяце. В справке о результатах работы обогатительной фабрики отражается движение и остатки готовой продукции (железорудного концентрата) на складе (в количественном выражении).

Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная первичным учетным документом по приемке (сдаточная, акт и др.), остается в составе незавершенного производства и на счете 43 "Готовая продукция" не учитывается.

Материалы и/или сырье, а так же иные ресурсы, собственного производства, используемые в производстве готовой продукции, приходятся по дебету счета 10 «Материалы», счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» с кредита счета 20 «Основное производство».

Произведенная готовая продукция (концентрат железорудный - ЖРК), оценивается по фактической производственной себестоимости.

Готовая продукция (ЖРК) при отпуске из мест хранения оценивается по средней производственной себестоимости.

Готовая продукция (кроме ЖРК), а также выполненные работы (услуги) сторонним контрагентам оцениваются, согласно утвержденной Методике «Формирования стоимости работ (услуг), изготовления готовой продукции (кроме ЖРК) и материально-производственных запасов».

Под производственной себестоимостью для целей настоящего положения понимается сумма прямых и косвенных производственных затрат по данному объекту учета (все расходы, учитываемые на счетах 20,23,25).

4.9.21.2. Учет выполненных работ, оказанных услуг

Работы (услуги) выполненные (оказанные) для нужд структурных подразделений Общества оцениваются в следующем порядке:

- Услуги **снабжающих** вспомогательных подразделений оцениваются по фактической производственной себестоимости и включаются в затраты цехов-потребителей исходя из фактических объемов услуг, потребленных данными цехами.

Услуги снабжающих вспомогательных подразделений, потребленные внутри самих подразделений или другими снабжающими вспомогательными подразделениями, оцениваются по фактической себестоимости.

- Работы (услуги) **ремонтных** вспомогательных подразделений оцениваются по фактической производственной себестоимости и включаются в затраты цехов-потребителей исходя из фактических объемов работ (услуг), потребленных данными цехами.
- Работы (услуги) **прочих** вспомогательных подразделений оцениваются по фактической производственной себестоимости и включаются в затраты цехов-потребителей исходя из фактических объемов работ (услуг), потребленных данными цехами.

Порядок определения фактически потребленных объемов регулируется Положением «По формированию и учету затрат структурных подразделений ПАО «Коршуновский ГОК», утвержденным приказом руководителя Общества.

Расходы на создание объектов внеоборотных активов собственными силами (цехами вспомогательных производств) подлежат дальнейшему отражению на балансовом счете 08 и могут оцениваться по сметной стоимости либо по фактической производственной себестоимости.

Переработка лома черных и цветных металлов, полученных от уничтожения имущества или в качестве отходов в различных технологических процессах, осуществляется подразделениями Общества.

Лом, полученный в качестве отходов в различных технологических процессах приходится на счет 10 «Материалы» по «нулевой» стоимости.

Лом, полученный в результате ремонта, ликвидации имущества приходится на счет 10 «Материалы» по стоимости, не превышающей остаточную стоимость выбывающей части актива. Если выбывающая часть объекта полностью амортизирована, металлолом приходится по «нулевой» стоимости.

Возвратные отходы оцениваются в соответствии с п.4.9.19. «Учет отходов производства» настоящей Учетной политики.

4.10. Учет горных работ, производимых на горнодобывающих Предприятиях

4.10.1. Виды горных работ, производимых горнодобывающими Предприятиями

Горные работы, производимые на горнодобывающих Предприятиях, в зависимости от их назначения, сроков службы, источников финансирования и методов погашения затрат на них подразделяются на:

- 1) работы, связанные с освоением природных ресурсов;
- 2) горно-подготовительные работы (капитальные и эксплуатационные);
- 3) эксплуатационно-разведочные работы;
- 4) добычные работы;
- 5) работы по рекультивации нарушенных земель (природо - восстановительные работы).

4.10.2. Работы, связанные с освоением природных ресурсов

4.10.2.1. Учет материальных и нематериальных поисковых активов

Признание поисковых активов

п.п. 6, 7, 8, 13 ПБУ 24/2011

В качестве **материальных поисковых активов (МПА)** признаются поисковые затраты, относящиеся к приобретению (созданию) объекта, имеющего материально-вещественную форму. К материальным поисковым активам относятся используемые в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых:

- а) сооружения;
- б) оборудование;
- в) транспортные средства.

К **нематериальным поисковым активам (НМПА)** относятся:

- а) право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии;
- б) информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований;
- в) результаты разведочного бурения;
- г) результаты отбора образцов;
- д) иная геологическая информация о недрах;
- е) оценка коммерческой целесообразности добычи.

Единица бухгалтерского учета материальных и нематериальных поисковых активов определяется в отдельности по каждому участку недр. Расходы, непосредственно связанные с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, но относящиеся к нескольким участкам недр распределяются между объектами в соответствии с п.4.10.2.3 «Порядок отражения расходов, относящихся к нескольким участкам недр» настоящей Учетной политики.

Оценка поисковых активов при признании

п.п. 13,14 ПБУ 24/2011

В фактические затраты на приобретение (создание) поисковых активов включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за выполнение работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен поисковый актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением поискового актива, в том числе в связи с оформлением документов для получения лицензии;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые суммы налогов, государственные и патентные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением поискового актива, в том числе уплачиваемые за участие в конкурсе или аукционе, за выдачу лицензий, разовые платежи за пользование недрами;
- амортизация иных внеоборотных активов (включая поисковые активы), использованных непосредственно при создании поискового актива;
- вознаграждения работникам, непосредственно занятым при создании поискового актива;
- обязательства организации в отношении охраны окружающей среды, рекультивации земель, ликвидации зданий, сооружений, оборудования, возникающие в связи с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, связанные с признаваемыми поисковыми активами;
- иные затраты, непосредственно связанные с получением лицензии, дающей право на выполнение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением поискового актива и обеспечением условий для его использования в запланированных целях.

Общество может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать поисковые активы по текущей рыночной стоимости.

Перевод поисковых активов в состав основных средств и нематериальных активов

п. 23, 24, 25, 26 ПБУ 24/2011

При наличии документального подтверждения коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых на участке недр Обществу необходимо осуществить следующие последовательные действия:

- провести проверку признанных поисковых активов на обесценение и в случае его подтверждения признать их обесценение;
- перевести поисковые активы в состав основных средств, нематериальных или иных активов по остаточной стоимости (фактическим затратам с учетом осуществленных переоценок за вычетом накопленных амортизации и обесценения);
- прекратить признание последующих затрат на данном участке недр в качестве поисковых активов.

Перевод поисковых активов в состав основных средств, нематериальных и иных активов производится исходя из их соответствия критериям (условиям) признания, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету для данного вида активов.

Документом, подтверждающим коммерческую целесообразность добычи, является прошедшее государственную экспертизу технико-экономическое обоснование (ТЭО) постоянных разведочных кондиций, а моментом документального подтверждения коммерческой целесообразности добычи будет дата заключения по результатам государственной экспертизы.

В случае признания добычи полезных ископаемых бесперспективной на данном участке недр (при наличии документального подтверждения) поисковые активы, относящиеся к данному участку недр, списываются, за исключением случаев, когда они продолжают использоваться в деятельности Общества. В последнем случае такие поисковые активы переводятся в состав основных средств, нематериальных активов и иных активов.

Стоимость поисковых активов выбывающих или не способных приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Одновременно подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим поисковым

активам. Доходы и расходы от списания поисковых активов относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов.

Расходы от списания поисковых активов, относящихся к участку недр, на котором добыча полезных ископаемых признана организацией бесперспективной, раскрываются в отчете о финансовых результатах обособленно от поисковых затрат, признаваемых расходами по обычным видам деятельности (с учетом существенности).

Порядок определения срока полезного использования поисковых активов

Срок полезного использования материального поискового актива / нематериального поискового актива определяется с учетом соответствующих положений п.4.2.3. «Порядок определения срока полезного использования объектов основных средств». и п.4.3.3. «Последующая оценка нематериальных активов» настоящей Учетной политики с учетом дальнейшей перспективы перевода данного актива в состав основных средств / нематериальных активов. Нематериальные поисковые активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными поисковыми активами с неопределенным сроком полезного использования.

Порядок начисления амортизации по поисковым активам

п. 17, 18, 26 ПБУ 24/2011

Начисление амортизации по поисковым активам производится аналогично порядку начисления амортизации по объектам основных средств и нематериальным активам (см. раздел 4.2.12. «Порядок начисления амортизации по основным средствам», п.4.3.3. «Последующая оценка нематериальных активов» настоящей учетной политики. Амортизационные отчисления включаются в состав затрат по соответствующим участкам недр.

Амортизационные отчисления по поисковым активам отражаются путем накопления соответствующих сумм на отдельных субсчетах к счету 02 «Амортизация ОС» и к счету 05 «Амортизация нематериальных активов» и включаются в состав расходов по обычным видам деятельности. При использовании поискового актива для создания другого поискового актива соответствующие амортизационные отчисления включаются в состав затрат на его создание.

Нематериальный поисковый актив в виде лицензии, дающей наряду с правом на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых право на добычу полезных ископаемых, не подлежит амортизации до подтверждения коммерческой целесообразности добычи.

Обесценение поисковых активов

п. 19, 20 ПБУ 24/2011

Общество проводит на каждую отчетную дату анализ наличия обстоятельств, указывающих на возможное обесценение поисковых активов (далее - признаки обесценения). При этом подлежат рассмотрению, как минимум следующие признаки обесценения:

а) окончание в течение 12 месяцев после отчетной даты срока, на который Общество получило лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых на определенном участке, при отсутствии намерений и (или) возможности продления соответствующих прав;

б) существенные затраты, необходимые для выполнения работ по дальнейшему поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых на определенном участке, не учтены в планах Общества. Существенными признаются затраты, ожидаемый размер которых составляет в совокупности более 5 % от суммы произведенных затрат и стоимости поисковых активов по данному участку недр;

в) принятие решения о прекращении деятельности, связанной с поиском, оценкой месторождений полезных ископаемых и разведкой полезных ископаемых на определенном участке, вследствие того, что поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых на данном участке не привели к обнаружению промышленно значимых полезных ископаемых;

г) наличие признаков того, что при продолжении поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых на определенном участке стоимость поисковых активов с учетом накопленных амортизации и обесценения, вероятно, не будет возмещена в полной мере при добыче полезных ископаемых или переходе права пользования участком недр другим лицам.

При наличии признаков обесценения Общество оценивает возмещаемую стоимость актива. Если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения и признается в расходах текущего периода. Если поисковый актив ранее переоценивался, то убыток от обесценения ранее переоцениваемого актива уменьшает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива.

Для целей проверки поисковых активов на обесценение такие активы распределяются между отдельными участками месторождений.

4.10.2.2. Прочие затраты, связанные с освоением природных ресурсов

Поисковые затраты, понесенные Обществом до момента, когда в отношении участка недр, на котором осуществляется поиск, оценка месторождений ПИ и разведка ПИ, установлена и документально подтверждена коммерческая целесообразность добычи, за исключением поисковых затрат, признаваемых внеоборотными активами и учитываемых в соответствии с п. 4.10.2.1 «Учет материальных и нематериальных поисковых активов» настоящей Учетной политики, признаются расходами по обычным видам деятельности.

Поисковые затраты, признанные расходами по обычным видам деятельности, отражаются на отдельных субсчетах 20-х счетов со списанием в дебет счета 90 «Выручка» по мере реализации продукции. В отчете о финансовых результатах поисковые затраты, признанные расходами по обычным видам деятельности, отражаются в составе затрат на продажу.

4.10.2.3. Порядок отражения расходов, относящихся к нескольким участкам недр

При осуществлении расходов на освоение природных ресурсов, относящихся к нескольким участкам недр, указанные расходы учитываются отдельно по каждому участку недр в доле, определяемой Обществом, следующим образом:

общие расходы, относящиеся к осваиваемому месторождению в целом, распределяются между отдельными частями разрабатываемых участков пропорционально площади каждого участка.

4.10.2.4. Безрезультатные работы

Если работы, связанные с поиском и предварительной оценкой месторождений (в т.ч. аудит запасов месторождения), не признаваемые внеоборотными поисковыми активами, оказались безрезультатными, установлена коммерческая нецелесообразность добычи и принимается

решение о прекращении дальнейших работ, то такие расходы списываются единовременно в состав прочих расходов (Д-т 91.2 «Прочие расходы»).

При этом, поисковые расходы, признанные расходами по обычным видам деятельности в предшествующие отчетному году периоды, не переклассифицируются в Отчете о финансовых результатах и в Пояснениях к бухгалтерскому балансу в прочие расходы.

4.10.2.5. Работы, связанные с освоением природных ресурсов, в отношении которых не применяются положения ПБУ 24/2011

Все прочие работы, связанные с освоением природных ресурсов, но не подпадающие под действие ПБУ 24/2011, в зависимости от их характера и условий осуществления признаются расходами по обычным видам деятельности или включаются в состав прочих расходов.

Если по результатам работ, проведенных на поисково-оценочном этапе, Общество получает лицензию на пользование недрами, то данные расходы включаются в стоимость приобретенной лицензии. При подтверждении коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых, затраты на получение лицензии на пользование недрами учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» (субсчет «Лицензия на пользование недрами»). До момента установления коммерческой целесообразности добычи расходы, формирующие стоимость лицензии на пользование недрами, отражаются в составе капитальных вложений (вложения во внеоборотные активы).

В стоимость лицензии на пользование недрами включаются следующие расходы Общества:

- работы, связанные с поиском и предварительной оценкой месторождения;
- работы, связанные с проведением аудита запасов месторождения;
- разработка технико-экономического обоснования проекта освоения месторождения;
- расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе государственных органов;
- сбор за участие в конкурсе (аукционе) (ст.42 Закон РФ «О недрах» от 21.02.1992г. №2395-1);
- сбор за выдачу лицензий (ст.42 Закон РФ «О недрах» от 21.02.1992г. №2395-1);
- разовые платежи за пользование недрами, уплачиваемые пользователями недр при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии (ст.40 Закон РФ «О недрах» от 21.02.1992г. №2395-1);
- другие расходы, связанные с получением лицензии.

Списание стоимости лицензии на пользование недрами осуществляется Обществом равномерно ежемесячно в течение установленного срока действия лицензии путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 05 «Амортизация нематериальных активов». При этом до наступления момента получения доходов по этим видам деятельности расходы списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы», а начиная с момента получения доходов – на расходы по обычным видам деятельности. Обоснование распределения списания расходов между отчетными периодами приводится в Пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

Затраты на получение лицензии на пользование недрами, не подпадающие под действие ПБУ 24/2011, учитываются в соответствии с правилами отражения нематериальных активов, предусмотренными в разделе 4.3 «Нематериальные активы» настоящей Учетной политики.

4.10.3. Горно-подготовительные работы

Горно-подготовительные работы делятся на капитальные и эксплуатационные.

4.10.3.1. Горно-капитальные работы

К горно-капитальным работам относятся работы по вскрытию месторождения или его части и устройство горнотехнических сооружений, обеспечивающих ввод в эксплуатацию первого пускового комплекса.

Подземные горно-капитальные работы по своему назначению делятся на следующие виды:

- горно-капитальные работы, имеющие своей целью вскрытие всего месторождения или его части.

К таким работам относятся: сооружение клетьевых, скиповых и вентиляционных стволов, штолен и квершлагов, рудничных дворов, подземных камер (насосных, трансформаторных и др.), капитальных штреков, устройство подъемных, вентиляционных и других сооружений с длительными сроками эксплуатации;

- горно-капитальные работы, имеющие целью подготовить к эксплуатации определенную часть месторождения (горизонт).

К таким работам относятся: углубка стволов, проходка дополнительных штолен, квершлагов, капитальных штреков и тому подобные работы по подготовке к эксплуатации новых участков месторождений и горизонтов.

При разработке месторождения открытым способом к горно-капитальным работам относятся: проходка траншей, капитальных съездов, устройство транспортных путей, тоннелей, подъемных сооружений, дренажных выработок, первичные объемы вскрышных работ по вскрытию месторождения (горно-капитальная вскрыша).

При отнесении объектов к горно-капитальным работам Общество руководствуется сроком эксплуатации данных объектов предусмотренных проектом.

Выполненные горно-капитальные работы учитываются в составе капитальных вложений (счет 08.03 «Строительство объектов основных средств»), а после ввода в эксплуатацию включаются в состав основных средств (счет 01 «Основные средства») Общества по стоимости произведенных затрат. При этом стоимость попутно добытой руды учитывается отдельно и не включается в состав капитальных вложений.

4.10.3.2. Порядок учета попутной продукции, получаемой в процессе строительства объектов основных средств

В процессе строительства основных средств Общество может получать продукцию того же рода, что предполагается получать от строящегося основного средства по окончании строительства.

Попутно полученная продукция, годная к продаже или к использованию в других производствах Общества, отражается в составе материально-производственных запасов.

Попутная продукция, полученная в процессе строительства объектов основных средств, оценивается по сумме расходов, связанных с добычей (извлечением) попутной продукции.

4.10.3.3. Эксплуатационные горно-подготовительные работы

Работы по вскрытию и подготовке к добыче отдельных участков месторождения относятся к категории горно-подготовительных работ эксплуатационного характера, в случае, если данные работы не приводят к созданию объекта основных средств.

К эксплуатационным горно-подготовительным работам при открытой добыче относятся: вскрышные работы по разноске и погашению бортов карьера, проходка разрезных траншей, съездов временного характера, водоотливных канав и другие работы по выполнению текущей вскрыши и подготовке к добычным работам.

Учет затрат на горно-подготовительные работы по производству вскрыши ведутся по каждому добывающему карьере, руднику. В затраты на горно-подготовительные работы включаются все расходы, непосредственно относящиеся к соответствующим горно-подготовительным работам. Если какие-либо затраты нельзя напрямую отнести к определенному виду горно-подготовительных работ, то эти затраты распределяются по видам горных работ пропорционально объемам горной массы.

Эксплуатационные горно-подготовительные работы при открытой добыче включают в себя следующие основные производственные процессы: бурение скважин, взрывание, погрузка в забое, транспортировка на внутрикарьерный склад, перегрузка, транспортировка на отвал, складирование вскрышных пород на отвале.

При работе по рыхлым породам и незначительной глубине карьеров процессы бурения, взрывания и перегрузки на внутрикарьерных складах могут отсутствовать.

Затраты на производство горно-подготовительных работ учитываются как сумма затрат по производственным процессам.

Для планирования, учета и калькулирования себестоимости эксплуатационных горно-подготовительных работ единицей измерения является один куб. метр горной массы.

Объем горной массы, подлежащей извлечению при производстве горно-подготовительных работ, принимают в соответствии с планом горных работ.

Объем фактически извлеченной массы определяется на основе маркшейдерских замеров выработанного пространства. При наличии внутрикарьерных складов вскрышных пород данные маркшейдерских замеров корректируются на изменение остатков вскрыши на указанных складах.

В качестве основных статей калькуляции себестоимости эксплуатационных горно-подготовительных работ принимаются следующие:

- 1) вспомогательные материалы на технологические цели, в т.ч. по основным видам;
- 2) энергия на технологические цели, в т.ч. по основным видам;
- 3) расходы на оплату труда производственного персонала;
- 4) страховые взносы на обязательное социальное страхование;
- 5) отчисления в оценочные обязательства на оплату отпусков и вознаграждений по итогам работы за год;
- 6) амортизация основных средств;
- 7) затраты на технологические перевозки горной массы, в т.ч. по видам транспорта (для открытых работ);
- 8) услуги вспомогательных производств;

9) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии.

ИТОГО карьерная себестоимость.

Примечание: По выше указанным статьям калькуляции отражаются затраты, производимые непосредственно при выполнении горно-подготовительных работ.

10) Попутная добыча (-);

ИТОГО производственная себестоимость.

Примечание: По статье «Попутная добыча» отражается стоимость кондиционных полезных ископаемых, извлекаемых из недр, в процессе производства горно-подготовительных работ.

Безрезультатные горно-подготовительные работы эксплуатационного характера

Если горно-подготовительные работы эксплуатационного характера (работы по вскрытию и подготовке отдельных участков месторождений) оказались безрезультатными и принимается решение о прекращении дальнейших работ по данному участку месторождений, то такие расходы списываются единовременно в состав прочих расходов в Д-т 91.2 «Прочие расходы».

Особенности учета горно-подготовительных работ эксплуатационного характера при открытой добыче

Эксплуатационные горно-подготовительные работы при открытом способе добычи относятся на себестоимость добытого полезного ископаемого в том отчетном периоде, когда они были фактически осуществлены (вне зависимости от сезонности добычи (выпуска)).

При отсутствии добычи полезного ископаемого затраты на вскрышу списываются единовременно в состав прочих расходов.

При осуществлении работ по добыче и эксплуатационным горно-подготовительным работам при открытом способе добычи на одном оборудовании и одними и теми же сотрудниками распределение расходов осуществляется пропорционально объемам горной массы (полезного ископаемого и породы). Справка о выполненных объемах горно-подготовительных работ предоставляется техническим отделом Общества.

4.10.4. Эксплуатационно-разведочные работы

К эксплуатационно-разведочным работам относятся работы, выполненные на участке недр, на котором начата добыча полезных ископаемых, или в отношении которого установлена коммерческая целесообразность добычи. Такие работы включают работы по проходке разведочных выработок и бурению скважин для уточнения контуров залегания рудных тел, направлений ведения горных работ, уточнения количества и качества подготовленных и готовых к выемке запасов полезного ископаемого.

Эксплуатационно-разведочные расходы относятся на себестоимость добытого полезного ископаемого в том отчетном периоде, когда они были фактически осуществлены по данному участку недр. При отсутствии добычи полезного ископаемого данные затраты списываются единовременно в состав прочих расходов.

При осуществлении работ по добыче и эксплуатационным горно-подготовительным работам при открытом способе добычи на одном оборудовании и одними и теми же сотрудниками распределение расходов осуществляется пропорционально объемам горной массы (полезного ископаемого и породы).

В некоторых случаях дальнейшая разработка месторождения может быть сопряжена со вскрышными работами в размере, сопоставимом с объемом работ, выполненных на этапе

разработки месторождения. В подобных случаях затраты на вскрышные работы, понесенные на этапе добычи, капитализируются по аналогии с затратами, понесенными на этапе разработки месторождения.

Затраты на вскрышные работы, понесенные на этапе добычи, капитализируются при соблюдении всех критериев в соответствии с КРМФО 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения», изложенных ниже:

- (а) существует вероятность получения компанией будущих экономических выгод, связанных с проведением вскрышных работ;
- (б) у компании есть возможность идентифицировать компонент рудного тела, к которому был улучшен доступ;
- (с) имеется возможность достоверно оценить расходы, связанные с осуществлением вскрышных работ в отношении такого компонента.

При вводе добывающих активов и основных средств перерабатывающих предприятий в эксплуатацию соответствующие капитализированные затраты, включая затраты на разработку месторождений, амортизируются по ставке истощения пропорционально объему добычи исходя из отношения объема добычи или переработки полезных ископаемых (в тоннах) к расчетным доказанным и вероятным запасам полезных ископаемых, которые, как ожидается, будут добыты в течение расчетных сроков использования месторождений.

Капитализированные затраты на вскрышные работы, понесенные на этапе добычи, также амортизируются по ставке истощения пропорционально объему добычи в соответствии с этапом добычи и резервами, к которым они относятся.

4.10.5. Добычные работы

Добычными считаются работы по извлечению из недр и подъему на поверхность полезных ископаемых.

Затраты на проведение добычных работ относятся полностью на себестоимость добытого полезного ископаемого в дебет счета 20 «Основное производство».

4.10.6. Работы по рекультивации нарушенных земель

К работам по рекультивации земель относится комплекс работ, проводимых Обществом по возвращению в хозяйственный оборот нарушенных горными работами земель.

К расходам на рекультивацию нарушенных земель и другие природоохранные мероприятия в частности относятся:

- расходы, связанные с возмещением комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями в процессе строительства и эксплуатации горнодобывающих предприятий;
- расходы на подготовку площадок для хранения плодородного слоя земли, снятия его, перевозку, складирование и хранение;
- расходы на устройство водоемов, посадку зеленых насаждений и других работ по благоустройству нарушенных горными работами земель;
- на строительство и эксплуатацию очистных сооружений;
- другие природоохранные мероприятия.

Расходы природоохранного назначения, связанные с проектами по рекультивации земель, могут включать разработку процедур по уменьшению негативного воздействия на окружающую среду, осуществление деятельности по управлению воздействием на окружающую среду, иные расходы. Данные расходы учитываются в порядке, предусмотренном для расходов на рекультивацию земель.

Порядок учета расходов на рекультивацию изложен в п.4.9.12. «Порядок признания расходов по рекультивации нарушенных земель», 4.14.3.5 «Оценочное обязательство по расходам на рекультивацию» настоящей Учетной политики.

4.11. Учет обслуживающих производств и хозяйств

4.11.1. Структура обслуживающих производств и хозяйств

В Обществе к обслуживающим производствам и хозяйствам относятся:

- отдел подбора и развития персонала Департамента по работе с персоналом;
- группа медицинского обеспечения Департамента АХО;
- помещение для командировочного персонала.

Отдел подбора и развития персонала Департамента по работе с персоналом Общества оказывает услуги по повышению квалификации и обучению работников Общества и сторонних потребителей.

Группа медицинского обеспечения Департамента АХО оказывает медицинские услуги структурным подразделениям и сторонним потребителям.

Помещение для командировочного персонала предназначено для оказания услуг по размещению лиц, прибывающих в командировку.

4.11.2. Классификация затрат, формирование себестоимости готовой продукции (работ, услуг) производимой обслуживающими производствами и хозяйствами

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» используется Обществом для учета затрат, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами Общества.

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг (Д-т 29 К-т 02, 10, 70, 69, 60 и т.д.);
- расходы вспомогательных производств (Д-т 29 К-т 23);

Прямые расходы, непосредственно связанные с содержанием каждого объекта, учитываются по вышеуказанному счету в разрезе каждого обслуживающего производства и хозяйства, в корреспонденции с кредитом счетов учета материальных запасов, амортизационных отчислений, расчетов со сторонними организациями, с персоналом по оплате труда, с внебюджетными фондами и др.

Косвенные расходы распределяются между объектами (единицами) учета (видами и подразделениями обслуживающих производств и хозяйств) пропорционально величине прямых расходов.

Затраты по деятельности обслуживающих производств и хозяйств учитываются по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», в разрезе каждого обслуживающего производства и хозяйства по фактической стоимости.

В случае, если в Обществе создается отдельное подразделение по управлению социальной сферой, то затраты данного подразделения учитываются обособленно и распределяются по объектам социальной сферы пропорционально фактическим затратам по каждому виду (подразделению) обслуживающего производства и хозяйства.

По кредиту счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Себестоимость готовой продукции (работ, услуг) списывается со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счетов:

- учета материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами (Д-т 10, 43 К-т 29);
- учета затрат подразделений-потребителей работ и услуг, которые для них были выполнены обслуживающими производствами и хозяйствами (Д-т 20, 23, 25, 26 К-т 29);
- 90 «Продажи» (при продаже сторонним организациям и лицам работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами) и др. (Д-т 90.2 К-т 29);
- 91 «Прочие доходы и расходы» (при выполнении работ, оказании услуг своим работникам или представителям сторонних организаций на безвозмездной основе, не связанных с производственной деятельностью) (Д-т 91.2 К-т 29).

Остаток по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств.

Стоимость услуг, оказываемых обслуживающими производствами и хозяйствами сотрудникам Общества и сторонним потребителям, устанавливается внутренними документами Общества.

Стоимость реализации услуг для сторонних лиц определяется как рыночная (справедливая) стоимость данных услуг.

4.12. Учет расходов будущих периодов

п.65 Приказа №34н Минфина РФ от 29.07.1998

Затраты, произведенные Обществом в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида.

К расходам будущих периодов относятся, в частности, расходы, произведенные в связи с предстоящими работами по договору строительного подряда (п. 16 и 21 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»).

Иные расходы не подлежат признанию в качестве расходов будущих периодов.

Информация о расходах будущих периодах отражается в бухгалтерском балансе в составе оборотных активов с учетом срока их погашения:

- долгосрочные расходы будущих периодов - по статье «Расходы будущих периодов, которые будут списаны более, чем через 12 месяцев»;
- краткосрочные расходы будущих периодов - по статье «Расходы будущих периодов, которые будут списаны в течение 12 месяцев».

Расходы, произведенные в связи с предстоящими работами по договору строительного подряда, списываются по мере признания выручки по договору для определения финансового результата отчетного периода в порядке, установленном ПБУ 2/2008 (п. 4.1.3. «Учет доходов/расходов у подрядчиков, осуществляющих строительство по договорам строительного подряда» настоящей Учетной политики).

Не относятся к расходам будущих периодов и подлежат признанию в составе дебиторской задолженности:

- расходы по страхованию (включая расходы по обязательному и добровольному страхованию работников, обязательному страхованию гражданской ответственности, добровольному страхованию имущества и гражданской ответственности);
- предоплата по лизинговым платежам и долгосрочным услугам по аренде;
- расходы по подписке;
- расходы в виде платы (вознаграждение) за предоставление независимой (банковской) гарантии;
- иные авансы и подобные расходы.

Не относятся к расходам будущих периодов и подлежат единовременному признанию в составе прочих расходов:

- производственные расходы при сезонном выпуске (добыче), понесенные в период межсезонья (установленном периоде отсутствия выпуска продукции, добычи полезных ископаемых по шахте, разрезу);
- стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам (подготовительные работы в сезонных производствах, освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологий, рекультивация земель);
- затраты на приобретение исключительных и неисключительных прав со сроком полезного использования равным или менее 12 месяцев.

4.13. Прочие доходы и расходы

4.13.1. Перечень прочих доходов и расходов в бухгалтерском учете

Классификация доходов Общества

п.4, 5 ПБУ 9/99

Доходы Общества в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности Общества подразделяются на:

- доходы по обычным видам деятельности;
- прочие доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями.

Для целей бухгалтерского учета Общество **самостоятельно** признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

п. 7-9 ПБУ 9/99

Прочими доходами могут быть:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов Общества (если данный вид деятельности не является предметом деятельности Общества п.5 ПБУ 9/99);
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (если данный вид деятельности не является предметом деятельности Общества п.5 ПБУ 9/99);
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) (если данный вид деятельности не является предметом деятельности Общества п.5 ПБУ 9/99);
- прибыль, полученная Обществом 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;
- активы, полученные от ликвидации объектов основных средств, незавершенного капитального строительства, при проведении ремонтных работ;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств Общества, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете Общества в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных убытков, получаемые покупателем/заказчиком;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году с учетом положений п. 4.8.2 настоящей учетной политики;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Классификация расходов Общества

п. 4 ПБУ 10/99

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

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

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

Прочие расходы Общества

п.11-13 ПБУ 10/99

Прочими расходами могут быть :

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов Общества (если данные расходы не относятся к обычным видам деятельности Общества п.5 ПБУ 10/99);
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (если данные расходы не относятся к обычным видам деятельности Общества п.5 ПБУ 10/99);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (если данные расходы не относятся к обычным видам деятельности Общества п.5 ПБУ 10/99);
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции; проценты, уплачиваемые Обществом за предоставление ему 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 оценочных обязательств;
- изменение величины резерва, создаваемого в связи с признанием оценочных обязательств, в результате дисконтирования его стоимости;
- налоги и сборы, кроме НДС, а также плата за негативное воздействие на окружающую среду, плата за пользование водными объектами;
- пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет (государственные внебюджетные фонды), проценты, подлежащие уплате в бюджет в соответствии со статьей 176.1 Н РФ, а также штрафы и другие санкции, взимаемые государственными организациями, которые законодательством РФ предоставлено право наложения указанных санкций;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных Обществом 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;
- 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.

Курсовые разницы

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая по:

- операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;
- операциям по пересчету стоимости активов и обязательств.

* Пересчет стоимости денежных знаков в кассе Общества, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств, полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли производится на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе Общества и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте по мере изменения курса не производится.

**Для составления бухгалтерской отчетности стоимость вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.), материально-производственных запасов и других активов, не перечисленных в абзаце* учетной политики, а также средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету.

Активы и расходы, которые оплачены Обществом в предварительном порядке, либо в счет оплаты которых Общество перечислило аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете этого Общества в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Доходы Общества при условии получения аванса, задатка, предварительной оплаты признаются в бухгалтерском учете этого Общества в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Пересчет стоимости вложений во внеоборотные активы, активов, перечисленных в абзаце** учетной политики, а также средств полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится.

При незначительном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте производится по курсу на дату совершения операции.

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

Доходы (расходы), возникшие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности

Доходы (расходы), возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.), включаются в состав прочих доходов (расходов).

Результаты чрезвычайных обстоятельств – это события или операции, отличающиеся от нормальной хозяйственной деятельности своим неординарным и редким характером. Для того, чтобы событие или операция могли быть признаны результатом чрезвычайных обстоятельств, должны быть выполнены следующие два критерия:

- неординарный характер: событие или операция должны быть в высшей степени нетипичными для данного Общества; его или ее тип никак не должен соотноситься или может лишь косвенно соотноситься с обычной деятельностью Общества, с учетом обстановки, в которой действует Общество.
- редкий характер: характер события или сделки не предполагает их повторения в обозримом будущем, с учетом обстановки, в которой действует Общество.

Согласно Федеральному закону от 21.12.1994 N 68-ФЗ «О защите населения и территорий от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера» под чрезвычайной ситуацией понимается обстановка на определенной территории, сложившаяся в результате аварии, опасного природного явления, катастрофы, стихийного или иного бедствия, которые могут повлечь или повлекли за собой человеческие жертвы, ущерб здоровью людей или окружающей природной среде, значительные материальные потери и нарушение условий жизнедеятельности людей.

Определения понятий «авария» и «инцидент» даны в Федеральном законе от 21.07.1997 № 116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов», в частности:

- под аварией понимается разрушение сооружений и (или) технических устройств, применяемых на опасном производственном объекте, не контролируемые взрыв и (или) выброс опасных веществ;
- инцидентом признается отказ или повреждение технических устройств, применяемых на опасном производственном объекте, отклонение от установленного режима технологического процесса. При этом, как правило, под отказом технического устройства понимается временная утрата техническим устройством, применяемым на опасном производственном объекте, способности функционировать по назначению в режиме эксплуатации; повреждением технического устройства признается утрата отдельной частью технического устройства, применяемого на опасном производственном объекте, способности обеспечивать функциональное назначение. Инцидент на опасном производственном объекте Общества, повлекший существенные материальные потери, свидетельствует о появлении убытков в связи с возникновением чрезвычайной ситуации.

Согласно Постановлению о классификации чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера (утв. Правительством РФ от 21.05.2007 № 304) к чрезвычайной ситуации локального характера относится чрезвычайная ситуация, в результате которой территория, на которой сложилась чрезвычайная ситуация и нарушены условия жизнедеятельности людей (далее - зона чрезвычайной ситуации), не выходит за пределы территории объекта, при этом количество людей, погибших или получивших ущерб здоровью (далее - количество пострадавших), составляет не более 10 человек либо размер ущерба окружающей природной среде и

материальных потерь (далее - размер материального ущерба) составляет не более 100 тыс. рублей.

4.13.2. Порядок признания прочих доходов и расходов в бухгалтерском учете

Порядок определения величины прочих поступлений

п.10, 11 ПБУ 9/99

- Для целей бухгалтерского учета величина прочих поступлений определяется в следующем порядке:
- Величину поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств Общества, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности Общества) определяют в порядке, аналогичном предусмотренному п.6 ПБУ 9/99.
- Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных Обществу убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.
- Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по справедливой стоимости. Справедливая стоимость полученных безвозмездно активов определяется Обществом на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.
- Активы (в т.ч. запасные части в виде деталей, узлов, агрегатов и т.п.), полученные при ремонте, принимаются к учету по стоимости не превышающей остаточную стоимость объекта. Если объект полностью амортизирован, выявленные активы приходятся по «нулевой» стоимости..
- Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход Общества в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете Общества.
- Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

Прочие поступления подлежат зачислению на счет прибылей и убытков Общества, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен другой порядок.

Порядок признания прочих поступлений

п.16 ПБУ 9/99

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств Общества, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности Общества), признаются в том же порядке, как выручка (п.12 ПБУ 9/99). При этом для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных Обществу убытков признаются в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, признаются в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;
- иные поступления признаются по мере образования (выявления).

Порядок определения величины прочих расходов

п.14, 15 ПБУ 9/99

Для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов определяется в следующем порядке.

- Величина расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, а также с участием в уставных капиталах других организаций, с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов Общества, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности Общества), процентов, уплачиваемых Обществом за предоставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, определяются в порядке, аналогичном предусмотренному п.6 ПБУ 10/99.
- Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных Обществом убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных Обществом.
- Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы Общества в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете Общества.

Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков Общества, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

Порядок признания прочих расходов

п.16 - 18 ПБУ 10/99

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод Общества. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод Общества, имеется в случае, когда Общество передало актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных Обществом, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете Общества признается дебиторская задолженность.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

При рассрочке/отсрочке оплаты более 1,5 лет дебиторская и кредиторская задолженности, векселя, займы, в т.ч. предоставленные сотрудникам, подлежат дисконтированию. Дисконт определяется по средневзвешенной текущей ставке либо по рыночной ставке. Ставка фиксируется на момент признания дисконта.

4.14. Оценочные резервы, оценочные обязательства

4.14.1. Общие положения по отражению в учете оценочных резервов и оценочных обязательств

Общество формирует следующие оценочные резервы:

1. Резерв под обесценение финансовых вложений;
2. Резерв по сомнительным долгам и под ожидаемые убытки по дебиторской задолженности;
3. Резерв под обесценение запасов;
4. Резерв под обесценение объектов основных средств, оборудования к установке и незавершенного строительства.

Общество отражает в отчетности следующие оценочные обязательства:

1. На оплату отпусков;
2. На выплату вознаграждений по итогам работы за год;
3. По расходам на рекультивацию;
4. Оценочное налоговое обязательство;
5. Оценочное обязательство по претензиям и судебным искам.

4.14.2. Порядок формирования оценочных резервов

4.14.2.1. Резерв под обесценение финансовых вложений

Порядок формирования резерва под обесценение финансовых вложений изложен в разделе «Финансовые вложения».

4.14.2.2. Резерв по сомнительным долгам и под ожидаемые убытки по дебиторской задолженности

ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Общество создает резерв по сомнительным долгам, в случае признания дебиторской задолженности сомнительной, и под ожидаемые убытки по дебиторской задолженности с отнесением сумм резерва на финансовые результаты Общества. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность Общества, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором. Под ожидаемыми убытками понимаются ожидаемые кредитные убытки, возникающие вследствие всех возможных случаев дефолта на протяжении ожидаемого срока действия финансового инструмента, т.е. дебиторской задолженности.

Поскольку ожидаемые кредитные убытки учитывают сумму и сроки выплат, кредитный убыток возникает даже в том случае, если Общество ожидает получить всю сумму в полном объеме, но позже, чем предусмотрено договором. Таким образом, резерв под ожидаемые убытки по ДЗ создается на непросроченную задолженность и задолженность с просрочкой не более 30 дней.

Резерв по сомнительным долгам и под ожидаемые убытки по дебиторской задолженности создается ежемесячно на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности Общества по следующим категориям:

- Торговая дебиторская задолженность (счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - каждое предприятие указывает субсчета в соответствии с утвержденным учетной политикой планом счетов);
- Авансы выданные (счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» - каждое предприятие указывает субсчета в соответствии с утвержденным учетной политикой планом счетов);
- Прочая дебиторская задолженность.

Величина резерва определяется отдельно по каждой дебиторской задолженности в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

По сомнительным долгам и под ожидаемые убытки по ДЗ создаются резервы двух видов:

- а. создаваемый на индивидуальной основе
- б. общий резерв

Порядок расчета резерва на индивидуальной основе

Резерв на индивидуальной основе создается для отдельных дебиторов в тех случаях, когда Обществу известно о невозможности дебитором погасить задолженность в силу каких-либо причин, например, нахождение в процессе ликвидации или банкротства дебитора, в результате которых вероятность возврата задолженности Департамент по правовым вопросам оценивают как низкую, или другие причины, препятствующие выплате долга, в том числе в случае подтвержденной Департаментом по правовым вопросам невозможности определения срока задолженности.

При наличии вышеперечисленных обстоятельств, резерв на индивидуальной основе создается независимо от количества дней просрочки.

По задолженности компаний группы Мечел и связанных сторон (под связанными сторонами понимаются связанные компании, кроме внутригрупповых компаний) резерв всегда создается на индивидуальной основе, за исключением случаев, когда Обществом принято решение не создавать.

Резерв всегда создается на индивидуальной основе по дебиторской задолженности по:

- страхованию;
- лизингу;

- по расчетам с работниками организации;
- бюджетом и внебюджетными фондами;
- таможей;
- по займам выданным;
- по приобретенным правам требований.
- для задолженности, выраженной в иностранной валюте.
- для дебиторов одновременно с суммой задолженности более 40 млн. рублей и с просрочкой более 60 дней.

Резерв на индивидуальной основе создается:

- на всю сумму задолженности дебитора с учетом оценки вероятности возврата;
- минус последующее погашение (погашение задолженности за период с отчетной даты⁶ до даты создания резерва, то есть до даты закрытия регистров в бухгалтерском учете в соответствии с графиком документооборота Общества, но не ранее 5-го числа месяца, следующего за отчетной датой);
- минус встречная кредиторская задолженность (при наличии заключения Департамента по правовым вопросам о возможности зачета дебиторской и кредиторской задолженности).

По ДЗ контрагентов, по которой было принято решение о несоздании резерва на индивидуальной основе (за исключением дебиторской задолженности по страхованию, лизингу, по расчетам с работниками организации; бюджетом и внебюджетными фондами, таможей, по займам выданным, по приобретенным правам требований, по которой остается задолженность без резерва), начисляется резерв по минимальной ставке общего резерва (фактически самой минимальной ставкой будет ставка, рассчитанная для непросроченной ДЗ).

Например,

- получение оплаты в периоде после отчетной даты (период между отчетной датой и датой начисления резерва) не менее 30% от задолженности на отчетную дату;
- подтверждение, что контрагент придерживается ранее согласованного графика оплат и не допускает новых просрочек (при этом если факты получения денежных средств отсутствуют в силу ненаступления сроков оплат, то такая причина не является достаточной, чтобы освободить контрагента от резерва);
- дополнительное соглашение о переносе сроков оплаты долга, в результате которого задолженность не является просроченной (данное обоснование возможно только в том случае, когда есть дополнительные факты, свидетельствующие о намерении и возможности контрагента погасить задолженность).

Решение о создании/несоздании резерва на индивидуальной основе ежемесячно/ежеквартально принимается Комиссией Общества по рассмотрению дебиторской задолженности на основании документов, предоставленных юридическими, финансовыми, сбытовыми подразделениями предприятия, в сроки, установленные графиком документооборота.

Контрагенты, по которым резерв по сомнительным долгам и под ожидаемые убытки по ДЗ создан/не создан на индивидуальной основе, исключаются из анализа движения задолженности для расчета ставки резервирования.

Порядок расчета общего резерва

Общий резерв создается в зависимости от группы задолженности.

⁶ В целях формирования резерва по сомнительной задолженности и под ожидаемые убытки по ДЗ для организаций, осуществляющих расчет резерва ежемесячно, отчетной датой является последний день месяца, для организаций, осуществляющих расчет резерва ежеквартально, отчетной датой является последний день квартала (31 марта, 30 июня, 30 сентября, 31 декабря).

При этом задолженность, резерв по которой был создан индивидуально или начислен резерв по минимальной ставке общего резерва (при принятии решения о несоздании резерва на индивидуальной основе), в этом расчете не рассматривается.

Расчет общего резерва не должен учитывать последующее погашение, наличие встречной кредиторской задолженности.

Сумма общего резерва рассчитывается в соответствии со следующей методикой:

1. Анализируется погашаемость ДЗ, существовавшей на прошлгоднюю отчетную дату (для отчетности на 30 июня это будет 30 июня предыдущего года, для отчетности на 31 декабря это будет 31 декабря предыдущего года)

2. Определяется ставка (процент) резервирования на текущую отчетную дату для каждой группы задолженности:

- непросроченная ДЗ;
- не более 30 дней;
- от 31 до 60 дней;
- от 61 до 90 дней;
- от 91 до 180 дней;
- от 181 дня до года;
- более года

Процент резервирования для каждой группы задолженности определяется на основе анализа погашаемости задолженности за прошлые периоды.

Проценты резервирования, определенные на основе анализа прошлых периодов, впоследствии применяются к текущему периоду.

2.1. Для групп 1) – 4) устанавливаемый процент резервирования не может быть более предельного, устанавливаемого ДМО ПАО «Мечел» на основании анализа погашаемости.

3. Определяется группа задолженности на текущую отчетную дату для каждого дебитора (по категориям дебиторской задолженности)

4. Определяется сумма общего резерва по ДЗ на текущую отчетную дату индивидуально для каждого дебитора в разрезе групп.

На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резерв по сомнительным долгам».

Резерв по сомнительным долгам и под ожидаемые убытки по ДЗ используется Обществом лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

В случае если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва:

- меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного месяца, разница подлежит включению в состав прочих доходов текущего отчетного периода;
- больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного месяца, разница подлежит включению в состав прочих расходов текущего отчетного периода.

Списание долгов, признаваемых безнадежными, осуществляется за счет суммы созданного резерва с применением следующей схемы проводок:

Дебет счета 63 «Резерв по сомнительным долгам» Кредит счета 91.1 «Прочие доходы»

Дебет счета 91.2 «Прочие расходы» Кредит счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и т.п. по соответствующим субсчетам, указанным каждым предприятием отдельно.

В случае если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав прочих расходов текущего отчетного месяца.

В случае изменения оценочного значения (пересмотра вероятности погашения долга) в течение отчетного года, в котором был сформирован резерв по данной дебиторской задолженности, в сторону сокращения суммы резерва по сомнительным долгам и под ожидаемые убытки по ДЗ, расходы и доходы в виде начисленных и восстановленных сумм резерва по данной ДЗ отражаются свернуто в отчете о финансовых результатах.

Расходы по созданному резерву по сомнительным долгам и под ожидаемые убытки по ДЗ и доходы в виде восстановленного резерва по сомнительным долгам и под ожидаемые убытки по ДЗ для целей расчета по налогу на прибыль квалифицируются как временные разницы, которые приводят к возникновению/списанию в бухгалтерском учете отложенных налоговых активов.

Порядок формирования оценочного резерва по сомнительным долгам и под ожидаемые убытки по дебиторской задолженности в Обществе регламентирован Положением по формированию оценочного резерва по сомнительным долгам и списанию безнадежной дебиторской задолженности в целях бухгалтерского и налогового учета по законодательству РФ.

4.6.7.1. Резерв под обесценение запасов

п. 30 ФСБУ 5/2019

Для целей бухгалтерского учета превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи⁷ считается обесценением запасов.

Признаками обесценения запасов могут быть, в частности, моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов.

В случае обесценения запасов Общество создает резерв под обесценение в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи. При этом балансовой стоимостью запасов считается их фактическая себестоимость за вычетом данного резерва.

Резерв под обесценение запасов создается ежеквартально по каждой единице запасов, принятой в бухгалтерском учете на основании данных инвентаризации материальных ценностей и/или первичного учета.

При создании резерва по состоянию на 31 декабря учитываются результаты годовой инвентаризации. Результаты внеплановых инвентаризаций, инвентаризаций при смене МОЛ и по иным основаниям учитываются при создании резерва по состоянию на ближайшую отчетную дату.

⁷ Под чистой стоимостью продажи запасов для целей расчета резерва под обесценение запасов подразумевается предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи (п. 29 ФСБУ 5/2019).

В ходе инвентаризации выявляются запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо чистая стоимость продажи снизилась. Выявленные запасы отражаются в отдельной инвентаризационной ведомости.

Если по итогам инвентаризации не выявлено наличие запасов, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо чистая стоимость продажи снизилась, то данный факт фиксируется в итоговом решении протокола центральной инвентаризационной комиссии.

Допускается создание резервов под обесценение запасов по отдельным видам аналогичных или связанных запасов. Это могут быть партии товара, номенклатурный номер материала, однородная группа и т.п. (п. 6 ФСБУ 5/2019).

Не допускается создание резервов под обесценение запасов по таким укрупненным видам запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т.п.

Резерв под обесценение запасов не создается по запасам, находящимся в эксплуатации, а также по сырью, материалам и другим запасам, используемым при производстве готовой продукции, работ, оказании услуг, если на отчетную дату чистая стоимость продажи этой готовой продукции, работ, услуг соответствует или превышает ее фактическую себестоимость

По запасам, не пригодным к использованию (в т.ч. морально и физически устаревшим, испорченным), по которым невозможна реализация либо чистая стоимость продажи нулевая, резерв начисляется в размере 100%.

Сумма резерва по каждой единице запасов рассматривается центральной инвентаризационной комиссией. Решение центральной инвентаризационной комиссии оформляется Протоколом.

Резерв под обесценение запасов образуется за счет финансовых результатов Общества на величину разницы между чистой стоимостью продажи и фактической себестоимостью запасов, если последняя выше чистой стоимости продажи, и в бухгалтерском учете отражается записью: 91.02 «Прочие расходы» Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» в разрезе субсчетов, предусмотренных для различных категорий запасов. При этом резерв под обесценение запасов, используемых при производстве готовой продукции, определяется следующими способами:

- 1) разница между балансовой стоимостью материала, используемого при производстве ГП, с учетом всех затрат по доработке до ГП и чистой стоимостью продажи такой ГП;
- 2) разница между балансовой стоимостью материала, используемого при производстве ГП, и чистой стоимостью продажи такого материала.

Расчет чистой стоимости продажи запасов производится Обществом на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности и предоставляемой Отделом закупок УКД/Департаментом по экономике⁸.

При расчете принимается во внимание:

- изменение цены или фактической себестоимости, непосредственно связанное с событиями после отчетной даты, подтверждающими существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;
- назначение запасов;
- чистая стоимость продажи готовой продукции, при производстве которой используется сырье, материалы и другие запасы.

При определении чистой стоимости продажи могут быть использованы сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, в средствах массовой информации и специальной литературе, экспертные заключения и т.д.

⁸ Данные о чистой стоимости продажи должны быть обоснованы и задокументированы

Порядок формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей в Обществе регламентирован Положением о порядке создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей, утвержденного приказом руководителя Общества.

При увеличении чистой стоимости продажи до фактической себестоимости запасов, а также в случае выбытия запасов, по которым ранее был создан резерв, суммы резерва, относящиеся к указанным запасам, восстанавливаются

Величина восстановления резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в связи с продажей запасов. В бухгалтерском учете отражается записью: СТОРНО 91.02 «Прочие расходы» Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» в разрезе субсчетов, предусмотренных для различных категорий запасов.

4.14.2.3. Резерв под обесценение объектов основных средств, оборудования к установке и незавершенного строительства

Пункт 2 ст.5 Федерального закона №402-ФЗ, п. 7 ПБУ 1/2008, п.4 ПБУ 6/01, п.п.2-4 ПБУ 21/2008, п.6 ПБУ 4/99, МСФО(IAS)36 «Обесценение активов», п.63 МСФО (IAS)16 «Основные средства»

Стоимость объектов основных средств, оборудования к установке и незавершенного строительства отражаются в бухгалтерском балансе на конец периода (месяца) за вычетом резерва под обесценение объектов основных средств, оборудования к установке и незавершенного строительства.

Общество ежегодно в ходе проведения инвентаризации проводит анализ наличия признаков, указывающих на возможное обесценение объектов основных средств, оборудования к установке и незавершенного строительства, в порядке, определенном МСФО (п.63 МСФО(IAS)16, п.9 МСФО(IAS)36).

В частности, Общество создает резерв на обесценение по следующим видам активов:

- 1) по основным средствам и оборудованию к установке, не используемым более года, с остаточной стоимостью более 1 млн. руб., за исключением ОС, указанных ниже.
- 2) по объектам незавершенного строительства, по которым строительство не ведется более 1 года, стоимостью более 1 млн. руб., за исключением объектов НЗС, указанных ниже.

В ходе инвентаризации Обществом выявляются объекты основных средств и оборудование к установке, не используемые в деятельности Общества, а также объекты незавершенного строительства, работы по которым приостановлены. По каждому из таких объектов выясняются причины неиспользования объекта, либо причины, по которым строительство приостановлено, а также планируемые действия по объекту (информация о том планируются ли какие-либо действия по списанию / реконструкции / реализации / достройке указанных объектов).

Резерв не создается по объектам основных средств и оборудования к установке, по которым есть перспективные планы реконструкции / использования / продажи и по неиспользуемым ОС с остаточной стоимостью менее 1 млн. руб. Кроме того, в резерв не включается стоимость объектов, включенных в Перечень неснижаемых запасов, утвержденный руководителем Общества.

Резерв не создается по объектам НЗС и оборудованию к установке, если объекты включены в инвестиционный план Общества (долгосрочный или на ближайшие годы) и по объектам стоимостью менее 1 млн. руб.

При выявлении объектов, отвечающих условиям, указанным выше, Общество должно оценить возмещаемую стоимость актива, и создать резерв под обесценение (п.п.8, 9, 12 МСФО(IAS)36).

Общество вправе закрепить в учетной политике обязанность по обесценению других групп объектов основных средств, оборудования к установке и незавершенного строительства при выявлении внутренних или внешних признаков обесценения в соответствии с п. 12 МСФО(IAS)36.

Возмещаемая стоимость объекта определяется как его рыночная стоимость либо как предполагаемая стоимость (ценность) его дальнейшего использования (п.18 МСФО(IAS)36).

В частности, возмещаемая стоимость может быть равна предполагаемой стоимости материалов, полученных при демонтаже, уменьшенной на стоимость работ по ликвидации объекта. Возмещаемая стоимость может равняться нулю, если расходы от демонтажа предполагаемо превысят стоимость материалов, полученных от ликвидации объекта.

Резерв создается на сумму превышения балансовой (остаточной) стоимости объекта над его возмещаемой стоимостью.

Сумма резерва определяется отдельно по каждому неиспользуемому объекту основных средств, оборудования к установке и по каждому объекту незавершенного строительства, работы по которому приостановлены. Аналитический учет резервов под обесценение ведется на счете 14 на субсчете «Резервы под обесценение основных средств» и на субсчете «Резервы под обесценение незавершенного строительства и оборудования к установке» в разрезе каждого объекта.

Резерв образуется за счет финансовых результатов. В том случае, если резерв образуется по объекту основных средств, ранее подвергавшемуся положительной переоценке, то резерв уменьшает сумму переоценки по этому объекту (п.61 МСФО(IAS)36). Если сумма уценки превышает сумму положительной переоценки, то сумма превышения относится на финансовые результаты.

В бухгалтерском учете при формировании резерва делаются следующие проводки:

Дт 91 «Прочие расходы» и/или 83 «Переоценка основных средств» Кт 14 субсчет «Резервы под обесценение основных средств» - сформирован резерв под обесценение объектов основных средств, либо

Дт 91 «Прочие расходы» Кт 14 субсчет «Резервы под обесценение незавершенного строительства и оборудования к установке» - сформирован резерв под обесценение объекта незавершенного строительства или оборудования к установке.

В случае возобновления использования объектов основных средств, оборудования к установке либо возобновления строительства по объектам НЗС, по которым ранее был создан резерв, суммы резерва, относящиеся к таким объектам, восстанавливаются и отражаются в составе прочих доходов. В случае возобновления использования объекта, ранее подвергавшегося переоценке, восстановление резерва, созданного за счет результатов переоценки, учитывается как увеличение суммы переоценки (п.119 МСФО(IAS)36).

При выбытии (продаже, ликвидации и т.п.) объектов, по которым ранее был создан резерв, суммы резерва восстанавливаются в аналогичном порядке (п.119 МСФО(IAS)36).

4.14.3. Порядок отражения в учете оценочных обязательств

4.14.3.1. Общий порядок отражения в учете оценочных обязательств

П. 8, 23 ПБУ 8/10

Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Оценка вероятности уменьшения экономических выгод производится по каждому обязательству в отдельности при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством.

п. 5 ПБУ 8/10

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- а) у Общества существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой Общество не может избежать;
- б) уменьшение экономических выгод Общества, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Порядок отражения в учете оценочных обязательств раскрывается в пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности Общества.

В случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины.

Применяемая ставка и способы дисконтирования раскрываются в пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности Общества.

Если существование обязательств на отчетную дату зависит от наступления (не наступления) будущих неопределенных событий, не контролируемых Обществом, а также в случае невыполнения всех вышеперечисленных условий признания в учете существующего на отчетную дату оценочного обязательства, имеет место условное обязательство.

4.14.3.2. Порядок отражения оценочных обязательств в отчетности

В целях отражения оценочных обязательств в бухгалтерской отчетности Обществу необходимо осуществлять деление оценочных обязательств в отчетности по срокам, на которые они сформированы, а именно:

- оценочные обязательства, формируемые в течение отчетного года, носящие краткосрочный характер отражаются в бухгалтерском балансе в составе раздела «Краткосрочные обязательства» по строке 1540 «Оценочные обязательства»;
- оценочные обязательства, носящие долгосрочный характер, отражаются в бухгалтерском балансе в составе раздела «Долгосрочные обязательства» по строке 1450 «Оценочные обязательства».

Если характер оценочного обязательства, отнесенного в ту или иную строку на основании его срока, не соответствует названию статьи, то данное обстоятельство должно быть дополнительно раскрыто с учетом критерия существенности.

4.14.3.3. *Оценочное обязательство на оплату отпусков*

Оценочное обязательство на оплату отпусков формируется методом обязательств (МСФО).

Метод обязательств (МСФО), предусмотренный МСФО 37 величина оценочного обязательства должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату. Более точной является оценка индивидуальных обязательств.

Величина оценочного обязательства рассчитывается как разность двух показателей: *Сумма резерва (исчислено)* и *Сумма резерва (накоплено)*.

Сумма резерва (исчислено)- это сумма отпускных, которую следовало бы выплатить, если бы отпуск рассчитывался на все положенные дни отпуска, в том числе и за расчетный месяц, т.е. эта сумма получается равной сумме компенсации отпуска при увольнении сотрудника в последний день месяца.

Сумма резерва (накоплено)- сумма отпускных, рассчитанная по предыдущему месяцу, и равна разнице *Суммы резерва (исчислено)* прошлого месяца и суммы фактически начисленных отпускных. Обязательства по оплате страховых взносов рассчитываются процентом от оценочного обязательства.

Алгоритм по методике МСФО состоит в следующем:

Доначисление или списание обязательства (резерва)

1. Определяется количество неиспользованных дней отпуска.
2. Определяется средний заработок (как для отпуска).
3. Умножением дней на средний заработок получается сумма обязательства.
4. Производится сравнение с накопленной суммой и определяется результат (доначисление или списание).

Доначисление или списание страховых взносов обязательства (резерва)

1. Определяется эффективная ставка взносов по году в целом по каждому виду взносов отдельно:
определяется облагаемая взносами база сотрудника;
определяется сумма исчисленных взносов;
рассчитывается ставка взноса как соотношение суммы взноса и облагаемой базы.
2. Сумма обязательства умножается на ставку – получается расчетная сумма взноса обязательства.
3. Полученные величины взносов суммируются.
4. Производится сравнение с накопленной суммой по взносам и определяется результат (доначисление или списание).

Суммы признаваемых оценочных обязательств отражаются по дебету на тех же счетах затрат, что и суммы ФОТ, составивших базу оценочного обязательства, а по кредиту на субсчетах счета 96.03 "Оценочное обязательство на оплату отпусков":

96.03.1 "Оценочные обязательства на оплату отпусков" учитывается сумма самого резерва;

96.03.2 "Оценочные обязательства на оплату отпусков по страховым взносам" учитывается сумма страховых взносов, исчисленных на сумму резерва.

В течение года все выплаты отпускных производятся только за счет суммы сформированного оценочного обязательства, проводками:

Дебет 96. 03.1 «Оценочное обязательство на оплату отпусков» – Кредит 70

Дебет 96. 03.2 «Оценочное обязательство на оплату отпусков по страховым взносам» – Кредит 69

Денежная компенсация за все неиспользованные дни отпуска подлежит списанию за счет оценочного обязательства.

В случае если сумма начисленных отпускных превышает сумму начисленного оценочного обязательства, разницу списывают на счета учета затрат⁹.

Методика расчета оценочных обязательств в бухгалтерском и налоговом учете отличается, что приводит к возникновению временных разниц.

Инвентаризация совпадает с алгоритмом ежемесячного расчета обязательств по методике МСФО и дополнительно не проводится.

4.14.3.4. Оценочное обязательство на выплату вознаграждения по итогам работы за год

Оценочное обязательство на выплату вознаграждений по итогам работы за год формируется в следующем порядке:

1. В начале отчетного года определяется на текущий год:

- *Сумма планируемых расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год с учетом страховых взносов (включая сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).*

Сумма планируемых расходов на выплату вознаграждений сотрудникам Общества, определяется как сумма планируемых вознаграждений в целом по Обществу, утвержденная в составе годового бюджета.

В состав планируемых расходов на выплату вознаграждений включаются страховые взносы, рассчитанные исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных статьей 426 НК РФ¹⁰ и Федеральным законом от 22.12.2020 г. N 434-ФЗ. «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов».

Сумма планируемых расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год является предельной суммой отчислений в оценочное обязательство.

- *Предполагаемая сумма расходов на оплату труда по Обществу*

⁹ Если работник занят в капитальном строительстве или участвует в создании нематериального актива и т.п., превышение суммы начисленного оценочного обязательства подлежит включению в стоимость актива

¹⁰ введена Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ

Предполагаемой суммой расходов на оплату труда по Обществу является плановый фонд заработной платы, утвержденный в составе годового бюджета, с начислением на него страховых взносов, рассчитанных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных статьей 426 НК РФ и Федеральным законом от 22.12.2020 г. N 434-ФЗ. «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов».

- *Ежемесячный процент отчислений в оценочное обязательство на выплату вознаграждений.*

Ежемесячный процент отчислений определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на выплату вознаграждений к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Для расчета ежемесячного процента отчислений в оценочное обязательство на выплату вознаграждений применяется показатель в целом по Обществу без разбивки по структурным подразделениям.

Для определения указанных показателей Обществом составляется специальный расчет (смета), в котором отражается расчет размера отчислений в оценочное обязательство. Расчет размера отчислений в оценочное обязательство подписывается ответственными специалистами и утверждается приказом по Обществу.

3. Начисление оценочного обязательства осуществляется ежемесячно. Сумма ежемесячных отчислений в оценочное обязательство по Обществу определяется как сумма отчислений в оценочное обязательство по каждому структурному подразделению. Сумма отчислений в оценочное обязательство по каждому структурному подразделению определяется как произведение суммы фактически начисленных расходов на оплату труда (с учетом страховых взносов) и ежемесячного процента отчислений в оценочное обязательство на выплату вознаграждений, утвержденного приказом по Обществу.

При этом делаются проводки:

Дт счета затрат – Кт 96 «Оценочное обязательство на выплату вознаграждений по итогам работы за год».

По достижении предельной суммы отчислений в оценочное обязательство начисление оценочного обязательства не производится.

3. Выплата вознаграждений осуществляется только за счет суммы сформированного оценочного обязательства, проводками:

Д 96 «Оценочное обязательство на выплату вознаграждений по итогам работы за год» – К 70, 69.

4. В случае если сумма начисленных вознаграждений по итогам работы за год превышает сумму начисленного оценочного обязательства, разницу списывают на счета учета затрат.

5. На конец отчетного года Обществом проводится инвентаризация оценочного обязательства. Сумма ранее начисленного оценочного обязательства уточняется исходя из фактически начисленной суммы вознаграждений по итогам работы за год.

На 31 декабря Обществу необходимо определить:

- фактически начисленную сумму оценочного обязательства на выплату вознаграждения по итогам работы за год;
- фактически начисленную сумму вознаграждения по итогам работы за год.

Если в результате проведенной инвентаризации будет выявлено, что сумма начисленного оценочного обязательства превышает сумму начисленных (в том числе и не выплаченных) расходов на выплату вознаграждений за год, излишне начисленная сумма оценочного обязательства сторнируется в учете по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Если в результате проведенной инвентаризации будет выявлено, что сумма начисленных (в том числе и не выплаченных) расходов на выплату вознаграждений за год превышает сумму начисленного оценочного обязательства, в учете отражается дополнительное отчисление в оценочное обязательство на выплату вознаграждений по итогам года:

Дт счета затрат – Кт 96 «Оценочное обязательство на выплату вознаграждений по итогам работы за год» - доначислено оценочное обязательство на сумму превышения фактических расходов (в том числе и не выплаченных) на выплату вознаграждений над величиной ранее начисленного оценочного обязательства.

4.14.3.5. Оценочное обязательство по расходам на рекультивацию

Оценочное обязательство по расходам на рекультивацию земельных участков признается в отчетности, если у Общества существуют обязательства по восстановлению земельных участков, предусмотренные проектами (планами) горнотехнической и биологической рекультивации выработанных карьеров и отработанных земельных участков, или обязательства, вытекающие из норм законодательства РФ о порядке землепользования.

В начале года Обществом определяется сумма расходов на рекультивацию земель $Racx_{рек}$.

Данная сумма определяется на основании планов мероприятий, связанных с рекультивацией земель, предполагающих порядок определения планируемых расходов на рекультивацию по годам, локальных смет и иных локальных документов, а при их отсутствии – на основании заключения специализированной организации (оценщика).

Если планы мероприятий не позволяют определить сумму планируемых расходов на рекультивацию на дату создания оценочного обязательства, документы могут быть пересмотрены на момент создания оценочного обязательства.

По объектам, по которым срок окончания эксплуатации не определен и по прогнозам составляет длительный период (более 50 лет) и при этом Общество не планирует осуществлять мероприятия по рекультивации и ликвидации указанных объектов в течении ближайших 10 лет, Общество считает возможным оценочное обязательство по расходам на рекультивацию указанных объектов не создавать.

При принятии Обществом решения о создании оценочного обязательства по расходам на рекультивацию, все расходы на рекультивацию, фактически понесенные Обществом до принятия решения о создании оценочного обязательства, включаются в расходы в периоде их осуществления.

При расчете оценочного обязательства учитываются, в частности, следующие расходы:

- оплату услуг консультантов, сторонних инженеров-технологов и маркшейдеров;
- стоимость материалов для восстановления земельного участка (прежде всего посадочного материала для биологической рекультивации саженцев хвойных пород и многолетних трав);
- стоимость работ по рекультивации с указанием вида работ, наименований используемых машин, механизмов и нормативной стоимости одного мото-часа и тонно-километра их

работы, а также оплаты труда производственных рабочих, которых предполагается задействовать в работах по рекультивации.

Состав расходов, участвующих в формировании оценочного обязательства, приведен в Приложении № 18 настоящей учетной политики.

Оценочное обязательство начисляется ежемесячно в размере 1/12 от суммы оценочного обязательства, подлежащей начислению за год.

Начисление оценочного обязательства отражается в учете следующими проводками:

Дт 20 «Основное производство» – Кт 96 «Оценочное обязательство по расходам на рекультивацию земель».

Если земельный участок не используется в производственной деятельности Общества, но у Общества существуют обязательства по восстановлению земельного участка, начисление оценочного обязательства отражается следующими проводками:

Дт 91.2 «Прочие расходы» - Кт 96 «Оценочное обязательство по расходам на рекультивацию земель».

Если обязательство Общества по рекультивации земель возникает в связи с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, то сумма начисляемого оценочного обязательства включается в фактические затраты на приобретение (создание) поисковых активов в порядке, предусмотренном настоящим разделом Учетной политики.

Использование оценочного обязательства:

Дт 96 «Оценочное обязательство по расходам на рекультивацию земель» Кт счета учета расходов (02, 10, 60, 76, 70, 69, 71 и т.д.)

Если в течение года сумма расходов на рекультивацию превышает сумму начисленного оценочного обязательства (т.е. на конец месяца возникает дебетовый остаток по сч. 96), разницу списывают на счета учета затрат. В следующие месяцы отчетного периода оценочное обязательство формируется за минусом суммы такого превышения.

Если на 31 декабря сумма расходов на рекультивацию превышает сумму начисленного оценочного обязательства, разницу списывают на счета учета затрат.

Общество осуществляет инвентаризацию оценочного обязательства по итогам отчетного года.

По состоянию на 31 декабря Обществу необходимо определить сумму фактически понесенных расходов на рекультивацию земель, а также осуществить проверку правильности и обоснованности создания в Обществе оценочного обязательства по расходам на рекультивацию.

Инвентаризации подлежит соответствие метода формирования оценочного обязательства положениям учетной политики Общества, наличие первичных документов (расчетов бухгалтерии, смет), подтверждающих размер ежемесячно формируемых сумм по оценочному обязательству, своевременность и правильность использования сумм оценочного обязательства на покрытие фактических расходов Общества по рекультивации. При инвентаризации исследуются первичные документы, подтверждающие величину фактически произведенных расходов, дату окончания работ, а также записи в учетных регистрах.

Понесенные в отчетном периоде Обществом расходы по рекультивации подлежат списанию за счет сумм оценочного обязательства.

Учитывая, что окончание работ по рекультивации осуществляется в следующие за отчетным периодом годы, остаток сумм оценочного обязательства учитывается в следующем порядке:

- если на конец отчетного года сумма начисленного оценочного обязательства (без учета сумм фактических расходов за отчетный период) превышает сумму фактических расходов за отчетный период, т.е. на конец года числится неиспользованный остаток суммы оценочного обязательства, относящегося к рекультивации следующих периодов, такая сумма превышения не подлежит включению в состав доходов отчетного периода;

- если на конец отчетного года сумма начисленного оценочного обязательства окажется меньше суммы фактических расходов за отчетный период, т.е. на конец года выявлен перерасход оценочного обязательства, такой остаток перерасхода списывается в конце года на счета учета затрат;

- если на конец отчетного года имеется остаток начисленного и неиспользованного оценочного обязательства после окончания проведения работ по рекультивации месторождения, такой остаток подлежит включению в состав доходов отчетного периода.

Кроме того, по результатам инвентаризации сумма оценочного обязательства может быть увеличена или уменьшена с отнесением суммы корректировки на расходы или доходы Общества при получении дополнительной существенной информации, позволяющей сделать уточнение расчета величины оценочного обязательства. *Величина оценочного обязательства, подлежащего погашению, подлежит дисконтированию.*

При дисконтировании величина оценочного обязательства рассчитывается как произведение величины подлежащего погашению обязательства на коэффициент дисконтирования соответствующего года.

Коэффициент дисконтирования определяется по формуле:

$$K_d = \frac{1}{(1 + C_d)^n}$$

где:

K_d - коэффициент дисконтирования;

C_d - ставка дисконтирования;

n - период дисконтирования оценочного обязательства (срок на который создается оценочное обязательство – количество лет с начала периода, за который рассчитывается оценочное обязательство, включая год окончания эксплуатации объекта).

Коэффициент дисконтирования за последний год принимается равный единице.

Расчет размера ставки дисконтирования на календарный год доводится до Общества УБиНУ ПАО «Мечел».

4.14.3.5.1. Создание оценочного обязательства по расходам на рекультивацию при разработке месторождения

Оценочное обязательство создается не ранее периода, в котором начато осуществление мероприятий по разработке месторождения.

Расчет оценочного обязательства может определяться пропорционально доле разведанных запасов полезных ископаемых в размере запасов, определенном при осуществлении разведывательных работ. Информация о доле разведанных запасов предоставляется в

бухгалтерию соответствующими техническими службами не позднее 31 декабря отчетного года.

Размер оценочного обязательства определяется по следующей формуле:

$$Рез = Расх_{рек} * Кд * ДЗ_{разв}$$

где:

Рез – сумма оценочного обязательства, подлежащего отражению в отчетности на конец текущего года,

$Расх_{рек}$ - сумма расходов на рекультивацию,

Кд – коэффициент дисконтирования,

$ДЗ_{разв}$ - доля разведанных запасов полезных ископаемых в размере запасов, определенном при осуществлении разведывательных работ. Указанный коэффициент определяется как отношение объема добытых полезных ископаемых на конец отчетного периода к проектному объему полезных ископаемых.

Если сумма расходов на рекультивацию определена исходя из фактически нарушенных земель, коэффициент доли разведанных запасов не применяется.

При этом сумма оценочного обязательства, подлежащая отражению в отчетности (показатель Рез), рассчитывается нарастающим итогом. Для расчета суммы оценочного обязательства, подлежащего отражению в текущем году, Обществу необходимо вычесть из суммы оценочного обязательства нарастающим итогом сумму оценочного обязательства, начисленную за прошлые периоды.

Оценочное обязательство начисляется ежемесячно в размере 1/12 от суммы оценочного обязательства, подлежащей начислению за год.

4.14.3.5.2. Создание оценочного обязательства по расходам на рекультивацию эксплуатируемых объектов захоронения либо особо длительного хранения отходов (полигоны, шламохранилища, хвостохранилища, иловые карты, золо - шлакоотвалы и т.п.)

Оценочное обязательство создается не ранее периода, в котором объект захоронения либо особо длительного хранения отходов введен в эксплуатацию.

Расчет оценочного обязательства определяется исходя из общей (совокупной) суммы прогнозируемых расходов и расчетного срока эксплуатации объекта. В этом случае сумма оценочного обязательства за год определяется как отношение совокупной суммы оценочного обязательства к фактическому сроку эксплуатации объекта.

$$Рез = \frac{Расх_{рек} * Кд}{T'_{экспл}} * n$$

где:

Рез – сумма оценочного обязательства, подлежащего отражению в текущем году,

$Расх_{рек}$ - сумма расходов на рекультивацию,

Кд – коэффициент дисконтирования,

n - количество лет эксплуатации объекта с начала периода эксплуатации, включая год за который начисляется оценочное обязательство,

$T'_{\text{эксгл}}$ - общий срок эксплуатации объекта захоронения либо особо длительного хранения отходов.

При этом сумма оценочного обязательства, подлежащая отражению в отчетности (показатель Рез), рассчитывается нарастающим итогом. Для расчета суммы оценочного обязательства, подлежащего отражению в текущем году, Обществу необходимо вычесть из суммы оценочного обязательства нарастающим итогом сумму оценочного обязательства, начисленную за прошлые периоды.

Оценочное обязательство начисляется ежемесячно в размере 1/12 от суммы оценочного обязательства, подлежащей начислению за год.

Оценочное обязательство по расходам на рекультивацию объектов захоронения либо особо длительного хранения отходов (полигоны, шламохранилища, хвостохранилища, иловые карты, золо - шлакоотвалы и т.п.) эксплуатация которых завершена, создается на всю сумму расходов на рекультивацию.

4.14.3.6. *Оценочное налоговое обязательство*

(п.п.4,5,6,8 ПБУ 8/2010, п.88 МСФО (IAS) 12, МСФО (IAS)37)

4.15.3.6.1 *Определения:*

Налоговая позиция (НП) – принятое Обществом решение в отношении норм налогового законодательства о том или ином способе налогового учета какой-либо хозяйственной операции в отношении налогов, возникающих в соответствии с действующим законодательством РФ, отражение принятой позиции в налоговой декларации, принятое Обществом решение о подаче или неподаче налоговых деклараций.

Определенная налоговая позиция (ОНП) – налоговая позиция компании в отношении налогового законодательства, в которой расхождений с позицией налоговых органов потенциально не существует.

Неопределенная налоговая позиция (ННП) – налоговая позиция компании в отношении налогового законодательства, в которой потенциально могут существовать расхождения с позицией налоговых органов, и таким образом несущая в себе угрозу доначисления.

Оценочное налоговое обязательство – оценочное обязательство, сформированное исходя из вероятного возникновения обязательств по уплате налогов и штрафов в результате квалификации ННП налоговыми органами и/или арбитражными судами в рамках спора с налоговыми органами не в пользу Общества и доначислении к уплате в бюджет сумм налогов, пеней и штрафов налоговыми органами по результатам налоговой проверки.

Открытые налоговые периоды - количество лет, которое согласно НК РФ открыто для налоговых проверок и которое не было охвачено выездной налоговой проверкой. Согласно п.4 ст.89 НК РФ открытый налоговый период составляет 3 года.

4.14.3.6.2 *Идентификация ННП*

Каждая НП может привести к налоговой выгоде или к налоговому риску (непризнанной налоговой выгоде), поэтому все существенные ННП за открытые налоговые периоды, содержащие налоговый риск или налоговый резерв, должны быть выявлены и оценены.

Идентификация ННП производится в процессе мониторинга и анализа следующих источников:

1. письма аудиторов руководству по предприятиям группы Компаний;
2. отчеты независимых налоговых консультантов, оценщиков, налоговых юристов, адвокатов, полученные по бизнес - решениям по предприятиям группы Компаний;
3. Акты и (или) Решения налоговых органов по результатам камеральных и выездных налоговых проверок предприятий группы Компаний;
4. собственная арбитражная практика предприятий группы Компаний;
5. законодательная и нормативная база, а именно, изменения законодательства, разъяснения Минфина и ФНС, решения ВАС РФ, и ФАС соответствующего округа, вследствие которых могут возникнуть новые ННП или измениться оценки ранее выявленных ННП;
6. договоры, проходящие налоговую экспертизу в рамках процедуры визирования, по предприятиям группы Компаний;
7. хозяйственные операции по предприятиям группы Компаний;
8. прочие аналогичные источники

Общество регулярно, не реже чем 1 раз в год (перед составлением годовой бухгалтерской отчетности), анализирует все источники выявления возможных ННП.

4.14.3.6.3 Оценка, признание и отражение в учете Оценочных налоговых обязательств

По выявленным ННП определяется вероятность того, что налоговая позиция Общества не будет поддержана налоговыми органами при проведении налоговой проверки, с учетом решений, принятых в результате соответствующих разъяснений Минфина РФ и ФНС РФ и арбитражной практики. При оценке вероятности признания ННП необходимо учитывать, что налоговая позиция определяется исходя из налогового законодательства (нормативно-правовых актов, распоряжений, постановлений и правил, имеющих силу закона, а также положений права, которым придано прецедентное значение) и степени его применимости к фактам и обстоятельствам, связанным с конкретным объектом налогообложения, в отношении которого идентифицирована ННП. При наличии общепризнанных прецедентов применения налоговыми органами мер налоговой ответственности в отношении данной или иной подобной организации указанные прецеденты принимаются во внимание для оценки.

В соответствии с положениями п.5 ПБУ 8/2010 Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при условии, что уплата налога по ННП, более вероятна, чем нет.

Для присвоения ННП оценки «более вероятная, чем нет» в отношении нее должно выполняться одно из следующих условий:

- для организаций, не планирующих оспаривать решение налогового органа в арбитражном суде – наличие отрицательных для налогоплательщика разъяснений Минфина РФ или ФНС РФ, или местных (территориальных) налоговых органов (а при отсутствии таких разъяснений – наличие иной надежной информации об указанной позиции, включая судебную практику);
- для организаций, планирующих оспаривать решение налогового органа в арбитражном суде – наличие более 50% (но не менее двух) отрицательных для налогоплательщика Постановлений соответствующего ФАС или отрицательного для налогоплательщика Постановления Президиума ВАС РФ, которому соответствующей формулировкой придан прецедентный статус;

- для всех организаций - отсутствие подтверждающих позицию предприятия первичных документов, которые могут быть предъявлены при налоговой проверке и судебном разбирательстве.

Производится оценка суммы ННП и Оценочного налогового обязательства для отражения в годовой финансовой отчетности.

Оценка суммы ННП производится исходя из фактических данных бухгалтерского и налогового учета с использованием синтетических и аналитических регистров – анализа счета, оборотных ведомостей и прочего. В случае отсутствия готовых стандартных отчетов (аудиторских, налоговых органов или из финансовой системы), сумма риска может быть оценена с применением экономико-математических методов и иных доступных методов. Для оценки могут быть использованы фактические и прогнозные данные (в случаях, когда невозможно точно оценить сумму риска), предоставленные другими структурными подразделениями компании.

Сумма ННП в отношении налога на прибыль это сумма, влияющая на определение налоговой базы, возникающая при включении в налоговую базу расходов и (или) не включении в налоговую базу доходов, по которым возможна неопределенность (ННП), по прочим налогам это сумма налоговой базы, по которой сформирована ННП.

Сумма Оценочного налогового обязательства рассчитывается как величина налоговой базы, в отношении которой выявлена ННП, умноженная на ставку налога, а также сумм возможных пени и штрафа, в тех случаях, где это применимо.

Если риск выявлен по выездной или камеральной налоговой проверке, то сумма штрафа и пени указывается из расчета общей суммы штрафа и пени по Решению ВНИ/КП в пропорции к сумме риска. Если сумма риска выявлена из других источников, то необходимо выполнять расчет риска в соответствии с положениями НК РФ, относящимися к данной ННП.

Результаты оценки/мониторинга вероятности и сумм ННП и Оценочных налоговых обязательств должны быть документально подтверждены расчетами Общества.

При признании оценочного налогового обязательства делаются проводки:

Дт 91 «Прочие расходы» Кт 96, субсчет «Оценочное налоговое обязательство»

На конец каждого отчетного (налогового) периода по соответствующему налогу Обществом производится мониторинг оценки выявленных ННП и Оценочных налоговых обязательств на предмет возможного изменения оценки или списания ранее выявленных оценочных обязательств, добавления новых данных за текущий квартал. По результатам такого мониторинга в случае необходимости корректируется расчет ННП / Оценочного налогового обязательства.

При принятии решения об отстаивании в судебном порядке ННП, в отношении которой первоначально это не планировалось, и по которой преобладает положительная для налогоплательщиков судебная практика, оценочное налоговое обязательство, сформированное по данной ННП, подлежит списанию (Дебет 96, субсчет «Оценочное налоговое обязательство» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»).

В случае доначисления налоговым органом сумм налогов (пеней, штрафов) в отношении ННП, по которым были признаны Оценочные налоговые обязательства, суммы указанных доначислений отражаются за счет Оценочных налоговых обязательств в периоде вступления решения по налоговой проверке в силу.

При этом делаются проводки:

Дт 96, субсчет «Оценочное налоговое обязательство» Кт 68 «Налоги»

В том случае, если в отношении признанного в отчетности Оценочного налогового обязательства истек открытый налоговый период, либо за период, в котором выявлено Оценочное налоговое обязательство, проведена выездная налоговая проверка и налоговые органы не высказали претензий в отношении ННП, по которой было сформировано Оценочное налоговое обязательство, то такое Оценочное обязательство списывается.

При этом делаются проводки:

Дт 96, субсчет «Оценочное налоговое обязательство» Кт 91 «Прочие доходы».

4.14.3.7. Порядок формирования оценочного обязательства по претензиям и судебным искам

Под оценочным обязательством по претензиям и судебным искам понимается обязательство, возникшее в результате предъявления к Обществу исков и претензий, с вероятностью риска несения убытков более 50%, исключая иски/претензии от компаний, входящих в группу «Мечел».

Общество формирует оценочное обязательство по претензиям и судебным искам на основании заключений отдела по претензионно-исковой работе Общества.

Оценочное обязательство по претензиям и судебным искам создается и (или) пересматривается ежемесячно по состоянию на конец отчетного периода.

Оценочные обязательства по претензиям и судебным искам формируются только при одновременном соблюдении следующих условий:

- Общество имеет текущее обязательство (юридическое или обязательство, обусловленное сложившейся практикой), возникшее в результате прошлого события;
- вероятно, что погашение обязательства потребует от Общества оттока ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды;
- сумма обязательства может быть надежно оценена.

В случае неясности имеет ли Общество текущее обязательство или нет, прошлое событие считается приводящим к возникновению текущего обязательства, если на отчетную дату с учетом всех имеющихся свидетельств более вероятно наличие текущего обязательства, чем его отсутствие.

Для принятия решения о формировании оценочного и условного обязательств по претензиям и судебным искам отдел по претензионно-исковой работе Общества определяет диапазон процентных значений вероятности неблагоприятного исхода по делу/претензии:

- вероятность неблагоприятного исхода для предприятия больше 50%: риск квалифицируется в качестве «вероятного», оценочное обязательство начисляется в отчетности и подлежит раскрытию в отчетности;
- вероятность неблагоприятного исхода для предприятия от 5% до 50%: риск квалифицируется в качестве «возможного», оценочное обязательство не признается, но условное обязательство подлежит раскрытию в отчетности;
- при вероятности неблагоприятного исхода для предприятия менее 5%: риск квалифицируется в качестве «маловероятного», оценочное обязательство не признается и условное обязательство в отчетности не раскрывается.

Оценочное обязательство за отчетный период рассчитывается путем умножения сумм иска/претензии, штрафных санкций (пени, неустойки по договорам и дополнительных расходов

(например, госпошлина по исковому заявлению), не учтенных в качестве кредиторской задолженности, на процент признания.

Корректировка оценочного обязательства за отчетный период рассчитывается путем умножения сумм иска/претензии, штрафных санкций (пени, неустойки по договорам и дополнительных расходов (например, госпошлина по исковому заявлению), не учтенных в качестве кредиторской задолженности, на процент признания, за вычетом начисленного оценочного обязательства на начало отчетного периода и сумм исполнения обязательств по начисленным ранее оценочным обязательствам.

Недопустимо уточнять сумму иска на сумму встречных исков/претензий. С помощью процента признания можно уточнить сумму оценочного обязательства, если Общество ожидает, что суд удовлетворит претензии истца не в полном объеме, но в расчете не должны учитываться встречные претензии до момента объединения судебных дел или иного события, согласно которому проведение взаимозачета юридически обоснованно.

Процент признания может варьироваться от 0% до 100% в зависимости от экспертной оценки возможности урегулирования претензии/иска, которая формируется с учетом:

- прогнозов рассмотрения в суде;
- наличия арбитражной практики;
- позиции судов;
- аналогичные споры.

Пример. Сумма предъявленного Обществу иска составляет 1 300 000 руб., но исходя из сложившейся практики обычно по таким искам суд присуждает выплату только половины от заявленной суммы. В таком случае процент признания оценочного обязательства составит 50%.

В случаях, когда сумма пеней может быть снижена решением суда на основании имеющегося у Общества расчета, некорректно проставлять процент признания 100%, необходимо учесть тот процент признания, который будет соответствовать сумме к взысканию.

Для отражения оценочного обязательства по претензиям и судебным искам используются субсчета:

96.07 «Оценочные обязательства по претензиям и судебным искам по хозяйственной деятельности, кроме кредитных и лизинговых договоров»

96.08 «Оценочные обязательства по претензиям и судебным искам по кредитным и лизинговым договорам».

Расходы по созданию оценочного обязательства по претензиям и судебным искам признаются в составе прочих расходов по дебету счета 91.02 "Прочие расходы".

Признание обязательства Общества по судебному иску, в отношении которого ранее было создано оценочное обязательство, производится за счет этого оценочного обязательства и отражается записью по дебету счетов 96.07 «Оценочные обязательства по претензиям и судебным искам по хозяйственной деятельности, кроме кредитных и лизинговых договоров»/96.08 «Оценочные обязательства по претензиям и судебным искам по кредитным и лизинговым договорам» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

В случае, если сумма признанного Обществом обязательства по претензии/судебному иску, в отношении которого ранее было создано оценочное обязательство, превышает размер созданного оценочного обязательства, сумма превышения по признанному обязательству над суммой оценочного обязательства списывается на прочие расходы и отражается записью по дебету счета 91.02 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Если вероятность неблагоприятного исхода по судебному иску более не является высокой или сумма оценочного обязательства превысила сумму фактических расходов на удовлетворение судебного иска, то неиспользованный остаток оценочного обязательства списывается на прочие доходы и отражается записью по дебету счетов 96.07 «Оценочные обязательства по претензиям и судебным искам по хозяйственной деятельности, кроме кредитных и лизинговых договоров»/ 96.08 «Оценочные обязательства по претензиям и судебным искам по кредитным и лизинговым договорам» в корреспонденции со счетом 91.01 "Прочие доходы".

4.15. Учет расчетов по налогу на прибыль в бухгалтерском учете

Порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской отчетности расчетов по налогу на прибыль осуществляется Обществом в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н, в части, не противоречащей положениям МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Определения

В целях отражения расчетов по налогу на прибыль в бухгалтерском учете используются следующие определения:

Бухгалтерская прибыль - прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) - прибыль (убыток) за период, определяемая (определяемый) в соответствии с положениями НК РФ, в отношении которой (которого) подлежит уплате (возмещению) налог на прибыль.

Расход по налогу (доход по налогу) - агрегированная сумма, включаемая в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.

Текущий налог - сумма налога на прибыль, подлежащая уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Отложенные налоговые обязательства - сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые активы - сумма налога на прибыль, подлежащая возмещению в будущих периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков.

Временные разницы - разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и налоговой стоимостью этого актива или обязательства. Временные разницы могут представлять собой:

- налогооблагаемые временные разницы, т.е. временные разницы, которые приведут к налогооблагаемым суммам при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства; либо
- вычитаемые временные разницы, т.е. временные разницы, которые приведут к суммам, вычитаемым при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства.

Налоговая стоимость актива или обязательства - сумма, в которой определяется указанный актив или обязательство для целей налогообложения.

Метод расчета налога на прибыль

Для расчета налога на прибыль применяется балансовый метод, основанный на выявлении разниц в балансовой стоимости активов и обязательств с их налоговой базой.

Если признание какого-либо факта хозяйственной жизни приводит к тому, что балансовая стоимость любого актива или обязательства отличается от его налоговой стоимости, возникшая разница является временной и приводит к формированию отложенных налоговых активов или отложенных налоговых обязательств.

Отложенный налоговый актив или обязательство признается до тех пор, пока остается непогашенной временная разница, то есть до тех пор, пока хотя бы в какой-то степени сохраняется разница в балансовой и налоговой оценках какого-либо актива или обязательства.

Не признаются отложенные налоговые активы и обязательства в отношении вычитаемых/налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, а также совместные предприятия, если одновременно выполняются следующие условия:

- Общество может контролировать сроки восстановления соответствующих временных разниц; и
- вероятно, что временные разницы не будут восстановлены в обозримом будущем.

Разница между бухгалтерской прибылью, умноженной на применяемую налоговую ставку, и расходом по налогу на прибыль является регулирующей величиной (аналог постоянных налоговых обязательств в ПБУ 18/02).

Неиспользованные налоговые убытки

Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков в той мере, в которой является вероятным наличие будущей налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть эти неиспользованные налоговые убытки.

Отложенный налоговый актив в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков признается только в той мере, в которой у организации имеются в достаточном объеме налогооблагаемые временные разницы или существует иное убедительное свидетельство того, что в будущем возникнет достаточная налогооблагаемая прибыль, против которой Общество сможет зачесть неиспользованные налоговые убытки.

При оценке вероятности наличия налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки, Общество принимает во внимание следующие критерии:

- имеются ли у этой организации в достаточном объеме налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к тому же самому налоговому органу и к той же самой организации, операции которой облагаются налогом, которые приведут к возникновению налогооблагаемых сумм, против которых можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки;
- является ли вероятным возникновение у этой организации налогооблагаемой прибыли до того, как истечет срок действия неиспользованных налоговых убытков;
- являются ли неиспользованные налоговые убытки следствием идентифицируемых причин, повторное возникновение которых маловероятно;
- имеются ли у организации возможности налогового планирования, которые приведут к образованию налогооблагаемой прибыли в том периоде, в котором можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки.

В той мере, в которой наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки, не является вероятным, отложенный налоговый актив не признается.

На конец каждого отчетного периода Общество повторно оценивает непризнанные отложенные налоговые активы. Общество признает тот или иной ранее не признанный отложенный налоговый актив в той мере, в которой становится вероятным, что будущая налогооблагаемая прибыль позволит возместить этот отложенный налоговый актив.

Учет расчетов по налогу на прибыль участниками консолидированной группы налогоплательщиков (КГН) в бухгалтерском учете осуществляется в соответствии с порядком, установленным п.4.15 настоящей учетной политики.

4.16. Порядок учета государственной помощи

п.7 ПБУ 13/2000

Бухгалтерский учет государственной помощи (бюджетных средств), признаваемой как увеличение экономической выгоды Общества в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества), ведется с использованием счета 86 «Целевое финансирование».

Бюджетные средства признаются Обществом в учете по мере фактического получения денежных средств.

Дт 51 «Расчетный счет» Кт 86 «Целевое финансирование».

Бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов Общества.

Дт 86 «Целевое финансирование» Кт 98 «Доходы будущих периодов».

Бюджетные средства включаются в состав доходов в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены. Суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов учитываются в составе доходов на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих согласно действующим правилам амортизации, или в течение периода признания расходов, связанных с выполнением условий предоставления бюджетных средств на приобретение внеоборотных активов, не подлежащих амортизации согласно действующим правилам.

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

Бюджетные средства, предоставленные в установленном порядке на финансирование расходов, понесенных в предыдущие отчетные периоды, отражаются как возникновение задолженности по таким средствам и увеличение финансового результата как прочие доходы.