

Последствия изменения Учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету.

При ретроспективном отражении последствий изменения Учетной политики Предприятие исходит из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения Учетной политики осуществляется корректировкой входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Изменения Учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение Предприятия, финансовые результаты его деятельности и (или) движение денежных средств, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

2.8.2. Порядок отражения изменения оценочного значения

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 на Предприятии, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

Оценочным значением является величина:

- резерва по сомнительным долгам;
- резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов;
- резерва под обесценение финансовых вложений;
- резерва на гарантийный ремонт и обслуживание;
- резерва на оплату отпусков работников;
- сроков полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов;
- оценка оценочных обязательств и др.

Изменение способа оценки активов и обязательств не является изменением оценочного значения и является изменением Учетной политики, подлежит ретроспективному применению.

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, подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы Предприятия перспективно, то есть

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

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

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности Предприятие 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.

2.8.3. Порядок отражения ошибок

Неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности Предприятия (далее - ошибка) может быть обусловлено, в частности:

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

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

Выявленные ошибки и их последствия подлежат обязательному исправлению.

Ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

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 (п.2.7. настоящей Учетной политики) предшествующего отчетного года, выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год пользователям, но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность). При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности.

Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность.

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

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

ОАО «НПО «Сатурн»

- путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности Предприятия 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 Предприятие осуществляет путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).

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

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.

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

В таком случае корректировка неточностей или пропусков осуществляется в периоде поступления новой информации, в том числе с использованием метода сторно.

Если в указанных случаях осуществляется корректировка выручки и расходов, суммы корректировки относятся к финансовому результату по обычной деятельности того отчетного периода, в котором произведена корректировка (без изменения суммы ранее признанных выручки и расходов по договору).

При этом поступлением новой информации, в частности, является изменение цены договора после его заключения (пункт 2 статьи 424 Гражданского кодекса РФ); изменение цены (тарифа) и (или) уточнение количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) после отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), в том числе в случае согласования твердофиксированной цены договора, если первоначально в договоре была указана ориентировочная цена (и учёт осуществлялся по этой цене) или цена не была предусмотрена в договоре и не могла быть установлена исходя из условий договора (и учёт вёлся в ценах, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку); изменение цены государственного (муниципального) контракта (пункт 1 статьи 95 Федерального закона от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд"); изменение в соответствии с законодательством Российской Федерации регулируемых цен (тарифов) и так далее.

3. Методологические аспекты учета статей активов

3.1. Учет основных средств

Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. №26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01, Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. №91н «Об

ОАО «НПО «Сатурн»

утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (далее – Методические указания по учету основных средств),
Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

3.1.1. Условия для отнесения активов к основным средствам

К основным средствам производственного назначения относятся материальные активы, которые одновременно удовлетворяют следующим условиям (п. 4 ПБУ 6/01):

- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд Предприятия;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла (при определении данного критерия в целях унификации операционный цикл по всему Предприятию принимается равным 12 месяцам);
- способность приносить Предприятию экономические выгоды.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект (п. 6 ПБУ 6/01).

Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это несколько предметов, имеющих общее управление и/или смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. Отнесение нескольких объектов к одному комплексу конструктивно сочлененных предметов должно осуществляться на основании проектной документации, заверенной техническими специалистами.

В случае если предметы, входящие в комплекс, имеют существенно отличающиеся сроки полезного использования (свыше 12 месяцев)¹, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект².

Машины и оборудование, не требующие монтажа (транспортные передвижные средства, строительные механизмы и т.п.), а также машины и оборудование, требующие монтажа, но предназначенные для формирования запасов (резервов) в соответствии с установленными технологическими и иными требованиями, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств на основании утвержденного руководителем акта приема-передачи основных средств (п. 39 Методических указаний по учету основных средств).

Материальные активы, которые одновременно удовлетворяют всем условиям отнесения активов к основным средствам, стоимостью не более 40 000 рублей за единицу, отражаются в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В момент отпуска таких материально-производственных запасов в производство или в эксплуатацию, их стоимость списывается на затраты. В целях обеспечения сохранности этих объектов они учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» (п. 5 ПБУ 6/01).

¹ Критерий существенности в части сроков полезного использования устанавливается отдельным локальным документом Предприятия

² Входящие в единые комплексы (компьютеры либо компьютерные сети) объекты основных средств (серверы, процессоры, мониторы, принтеры и т.п. оборудование) могут учитываться как самостоятельные инвентарные объекты.

Данный порядок по учету основных средств, стоимостью не более 40 000 рублей за единицу, не распространяется на основные средства, полученные от лизингодателя в соответствии с договором лизинга.

3.1.2. Оценка основных средств

Для целей ведения бухгалтерского учета и составления отчетности Предприятие применяет следующую классификацию основных средств:

- земельные участки;
- здания и сооружения;
- установки и оборудование;
- транспортные средства;
- инвентарь;
- прочие основные средства.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости (п. 7 ПБУ 6/01).

Основные средства в последующих периодах не подлежат переоценке (п.15 ПБУ 6/01).

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат Предприятия на приобретение, сооружение и изготовление за исключением возмещаемых налогов (п. 8 ПБУ 6/01).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины и сборы;
- невозмещаемые налоги, предъявленные в связи с приобретением объекта основных средств (НДС, относящийся к операциям, необлагаемым налогом);
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств (в частности, проценты по привлеченным заемным средствам, начисленные до момента принятия его к учету).

Начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам включаются в первоначальную стоимость основных средств – инвестиционный актив с учетом требований п.7-9 и 12. ПБУ 15/2008.

Не включаются в фактические затраты на приобретение основных средств общехозяйственные и коммерческие затраты.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных Предприятием в хозяйственное ведение, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (собственниками имущества).

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал Предприятия, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) Предприятия (п. 9 ПБУ 6/01).

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных Предприятием по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы (п. 10 ПБУ 6/01).

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Предприятием. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Предприятием, устанавливается исходя из цены, по которой Предприятие в сравнимых обстоятельствах обычно определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Предприятием, стоимость основных средств, полученных Предприятием по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств (п. 11 ПБУ 6/01).

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных настоящей Учетной политикой и иными положениями (стандартами) РФ по бухгалтерскому учету (п. 14 ПБУ 6/01).

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

После первоначального признания объекты основных средств в бухгалтерской отчетности учитываются по остаточной стоимости (первоначальная стоимость за минусом накопленной амортизации).

Если при осуществлении затрат происходит улучшение ранее принятых нормативных показателей функционирования (срок службы, мощность, качество применения и т.п.) объектов основных средств, то такие затраты, относятся к реконструкции (модернизации). Затраты на реконструкцию (модернизацию) увеличивают первоначальную стоимость объекта и относятся к капитальным затратам Предприятия, учет которых ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений (п. 27 ПБУ 6/01).

Сумма фактических затрат на ремонт основных средств, в результате которого не происходит улучшение ранее принятых нормативных показателей функционирования, т.е. затрат, осуществляемых исключительно в целях сохранения и поддержания технического состояния объекта, включается в расходы того отчетного периода, к которому они относятся.

3.1.3. Амортизация основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации в течение срока полезного использования объектов основных средств (п. 17 ПБУ 6/01).

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления сумм амортизации по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и по дебету счетов учета расходов (счета учета затрат на производство (счета 20-29), расходов на продажу (счет 44), прочих доходов и расходов (счет 91)), а также по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», в случае использования объекта основных средств для создания другого актива (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета).

Амортизационные отчисления по объектам основных средств признаются текущими расходами отчетного периода, за исключением случаев, когда данные объекты основных средств используются для создания других активов (незавершенное строительство). В последнем случае амортизационные отчисления капитализируются в стоимость создаваемых активов.

Начисление амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду по договору операционной аренды, производится арендодателем.

По объектам основных средств, сданным в аренду (в том числе частично) амортизация начисляется арендодателем по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы»³.

Начисление амортизации лизингового имущества, независимо от его стоимости, производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора лизинга. Суммы амортизации при этом отражаются аналогично порядку, предусмотренному для основных средств производственного назначения.

По объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства и т.п.), не достигшим эксплуатационного возраста, амортизация не начисляется. По указанным объектам основных средств в конце отчетного года производится начисление износа по обычным нормам амортизационных отчислений (исходя из срока полезного использования), а сумма износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете 010 «Износ основных средств» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета).

Амортизация не начисляется на объекты основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд Предприятия, либо для предоставления Предприятием за плату во временное владение и пользование (п. 17 ПБУ 6/01).

Не подлежат амортизации объекты, потребительские свойства, которых с течением времени не меняются (земельные участки и объекты природопользования) (п. 17 ПБУ 6/01).

По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке (п. 17 ПБУ 6/01).

По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, амортизация начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Объекты недвижимости, права собственности, на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету 01 «Основные средства».

Амортизация находящихся в эксплуатации и в запасе объектов основных средств начисляется линейным способом. Применение линейного способа начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу (п. 18 ПБУ 6/01).

При определении срока полезного использования, необходимого для целей расчета сумм амортизации, основных средств, приобретенных до 01.01.2002 г. Предприятие руководствуется Постановлением Совмина СССР № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР»; основных средств, приобретенных после 01.01.2002 г. - Классификацией основных средств, установленной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 №1. Предприятие использует следующие сроки полезной службы для различных групп основных средств:

Здания и сооружения	30-50 лет
Установки и оборудование	2-20 лет
Транспортные средства	3-15 лет
Инвентарь, приспособления и оснастка	3-5 лет
Прочие ОС	1-10 лет

Срок полезного использования объектов основных средств определяется комиссией, утверждаемой руководителем Предприятия при принятии объекта к учёту.

³ Так как доходы от сдачи в аренду отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Срок полезного использования устанавливается на основании следующих критериев (пункт 20 ПБУ 6/01):

1. ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью / мощностью;
2. ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации и системы проведения ремонта;
3. нормативно - правовых ограничений использования этого объекта (срок аренды /лизинга).

При определении сроков полезного использования объектов, включённых в Классификацию основных средств, установленную Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002г. № 1, комиссия определяет срок полезного использования объекта в пределах, предусмотренных Классификацией.

Для объектов, не включенных в вышеуказанную классификацию, а также для объектов, полученных в лизинг и учитываемых на балансе Предприятия, срок полезного использования устанавливается на основании следующих критериев (п. 20 ПБУ 6/01):

- ожидаемый срок использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью / мощностью;
- ожидаемый физический износ, зависящий от режима эксплуатации и системы проведения ремонта;
- нормативно - правовые ограничения использования этого объекта (срок аренды /лизинга).

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

Срок полезного использования объекта основных средств пересматривается Предприятием в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации (п. 20 ПБУ 6/01).

Срок полезного использования объекта основных средств пересматривается в случаях ухудшения (понижения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате его физического или морального износа (п.3 ПБУ 21/2008).

В случае приобретения объектов основных средств, бывших в эксплуатации у другого собственника (а равно обладателя права хозяйственного ведения или оперативного управления), срок полезного использования определяется путем вычитания из срока полезного использования, исчисленного для новых объектов основных средств, срока их фактической эксплуатации. При этом срок фактической эксплуатации у предыдущего собственника определяется по актам приема - передачи⁴.

Расчет амортизации в случае изменения (увеличения) первоначальной стоимости производится исходя из остаточной стоимости объекта, увеличенной на величину последующих затрат. При этом амортизация начисляется исходя из оставшегося пересмотренного срока полезной службы объекта основных средств.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета (п. 21,22 ПБУ 6/01).

⁴Указанный порядок изложен в Письме Департамента налоговой политики Минфина РФ от 19 июля 2000 г. N 04-02-05/1 и в Письме Минэкономики РФ от 29 декабря 1999 г. N МВ-890/6-16 "Об определении сроков полезного использования основных средств"

Месячная сумма амортизационных отчислений по объектам основных средств, полученных в лизинг и учитываемых на балансе предприятия, определяется как отношение первоначальной стоимости объектов основных средств к сроку использования объекта лизинга в рамках договора в полных месяцах. При этом первым полным месяцем считается месяц, следующий за месяцем ввода в эксплуатацию, а последним полным месяцем считается месяц, в котором прекращается срок договора лизинга.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме трех случаев (п. 23 ПБУ 6/01):

- перевода его по приказу руководителя Предприятия (либо уполномоченного им лица) на консервацию на срок более трех месяцев (в случае частичной консервации объектов, амортизация начисляется пропорционально незаконсервированной площади);
- перевода объекта на реконструкцию (модернизацию), продолжительность которого превышает 12 месяцев;
- передачи объекта экономическому субъекту в безвозмездное пользование по договору безвозмездной ссуды.

3.1.4. Выбытие основных средств

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить Предприятию экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01).

Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях:

- 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 и порчи активов при их инвентаризации;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- в иных случаях.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся (п. 31 ПБУ 6/01).

Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прочих доходов и расходов.

Если момент списания с бухгалтерского учета объекта недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, не совпадает с моментом признания доходов и расходов от выбытия объекта основных средств (когда указанные доходы и расходы признаются в момент государственной регистрации перехода права собственности), для отражения выбывшего объекта основных средств до момента признания доходов и расходов от его выбытия может использоваться счет 45 «Товары отгруженные».

3.1.5. Организация учета основных средств

Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств Предприятия, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении.

Счет 02 «Амортизация основных средств» предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу). Предприятие-арендодатель отражает начисленную сумму амортизации по основным средствам, сданным в аренду, по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (если арендная плата формирует прочие доходы).

3.2. Учет доходных вложений в материальные ценности

Приказ Минфина РФ от 30.03.200г. №26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01, Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. №91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств», Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

3.2.1. Условия отнесения активов к доходным вложениям в материальные ценности

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления их другим предприятиям за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности (п. 5 ПБУ 6/01). К основным средствам, учитываемым в составе доходных вложений в материальные ценности, относятся: имущество, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму.

Единицей бухгалтерского учета доходных вложений в материальные ценности является инвентарный объект (п. 6 ПБУ 6/01).

Учет доходных вложений в материальные ценности ведется на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»

3.2.2. Оценка доходных вложений в материальные ценности

Активы, учитываемые в составе доходных вложений в материальные ценности, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости (п. 7 ПБУ 6/01).

Первоначальной стоимостью активов, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат Предприятия на приобретение, сооружение и изготовление за исключением возмещаемых налогов (п. 8 ПБУ 6/01). Состав фактических затрат аналогичен затратам, включаемым в первоначальную стоимость активов, учитываемых на счете 01 «Основные средства».

Стоимость основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящей Учетной политикой Предприятия (п. 14 ПБУ 6/01).

Изменение первоначальной стоимости основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств, осуществляемой на основании отдельного решения Руководителя.

После первоначального признания объекты основных средств, учитываемые в составе доходных вложений в материальные ценности, в бухгалтерской отчетности учитываются по остаточной стоимости (первоначальная стоимость за минусом накопленной амортизации).

3.2.3. Амортизация доходных вложений в материальные ценности

Стоимость объектов основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности, погашается посредством начисления амортизации в течение срока полезного использования объектов основных средств (п. 17 ПБУ 6/01).

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности, отражаются в бухгалтерском учете путем накопления сумм амортизации по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и по дебету счета прочие доходы и расходы (счет 91) (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета).

Амортизационные отчисления по объектам основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности, признаются текущими расходами отчетного периода.

Амортизация объектов основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности, начисляется линейным способом.

Срок полезного использования устанавливается на основании одного или более из следующих критериев (п. 20 ПБУ 6/01):

- ожидаемый срок использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью / мощностью;
- ожидаемый физический износ, зависящий от режима эксплуатации и системы проведения ремонта;
- нормативно - правовые ограничения использования этого объекта (срок аренды / лизинга).

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности, начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета (п. 21, 22 ПБУ 6/01).

3.2.4. Выбытие доходных вложений в материальные ценности

Объект доходных вложений в материальные ценности, который выбывает или не способен приносить Предприятию экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01).

Со счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» объект также подлежит списанию на счет 01 «Основные средства» в случае если объект перестает предоставляться за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода и начинает использоваться в производстве продукции, при выполнении работ, либо для управленческих нужд Предприятия.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов доходных вложений в материальные ценности отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся (п. 31 ПБУ 6/01).

Доходы и расходы от списания объектов доходных вложений в материальные ценности с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

3.3. Учет нематериальных активов

Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 г. N 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (далее – ПБУ 14/2007)».

3.3.1. Условия для отнесения активов к нематериальным

Согласно п. 3 ПБУ 14/2007 для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных активов (далее – НМА) необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально – вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации (выделения, отделения) Предприятием от другого имущества;
- объект способен приносить Предприятию экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд Предприятия;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- Предприятием не предполагается последующая перепродажа данного объекта;
- Предприятие имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, в том числе наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и/или исключительного права у предприятия на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.);
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена.

К нематериальным активам относятся следующие объекты интеллектуальной собственности, отвечающие всем вышеперечисленным условиям:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части) (п. 4 ПБУ 14/2007).

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала Предприятия, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них (п. 4 ПБУ 14/2007).

Программное обеспечение и информационно–правовые базы данных, на которые у Предприятия нет исключительных прав, учитываются в порядке, предусмотренном разделом «Расходы будущих периодов».

Созданные Предприятием программные продукты, на которые не предполагается получить правовую защиту, учитываются в порядке, предусмотренном разделом 3.4. Учет расходов на НИОКР.

3.3.2. Классификация нематериальных активов

Для целей ведения бухгалтерского учета и составления отчетности Предприятия применяет следующую классификацию НМА:

- патенты и лицензии;
- программное обеспечение;

- деловая репутация;
- прочие нематериальные активы.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект (п. 5 ПБУ 14/2007).

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (единая технология).

Основным признаком идентификации инвентарных объектов служит выполнение ими самостоятельной функции в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо в использовании для управленческих нужд Предприятия.

3.3.3. Признание и оценка нематериальных активов

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету (п. 6 ПБУ 14/2007).

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине фактических расходов на приобретение актива и обеспечение условий для использования актива в запланированных целях, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) (п.7 ПБУ 14/2007).

Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов признаются (п. 8 ПБУ 14/2007):

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов (НДС, относящийся к операциям, необлагаемым налогом);
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и приведение их в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных Предприятием, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций (соисполнителей), патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.п.), за исключением возмещаемых налогов.

При создании нематериального актива к фактическим расходам, включаемым в первоначальную стоимость, помимо затрат, перечисленных в п. 8 ПБУ 14/2007 (затраты включаемые в первоначальную стоимость нематериальных активов при их приобретении) также относятся (п. 9 ПБУ 14/2007):

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям

ОАО «НПО «Сатурн»

по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа, либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;

- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды (в том числе страховые взносы в государственные внебюджетные фонды);
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит Предприятию-работодателю;
- свидетельство на товарный знак, знак обслуживания или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя Предприятия.

Расходы по полученным займам и кредитам являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов в том случае, когда нематериальный актив относится к инвестиционным активам (п. 10 ПБУ 14/2007).

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, а также расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были ранее признаны прочими доходами и расходами (п. 10 ПБУ 14/2007).

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал Предприятия, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) Предприятия, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (п. 11 ПБУ 14/2007).

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных Предприятием по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (п.13 ПБУ 14/2007).

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче Предприятием. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Предприятием, устанавливается исходя из цены, по которой Предприятие в сравнимых обстоятельствах обычно определяет стоимость аналогичных активов (п.14 ПБУ 14/2007).

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Предприятием по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного Предприятием, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Первоначальная стоимость неучтенных нематериальных активов, выявленных при инвентаризации исключительных прав Предприятия на результаты интеллектуальной деятельности, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 3.3. приказа Минфина РФ от 13.06.1995 г. №49).

Если в отношении нематериальных активов, полученных в качестве вклада в уставный капитал, по договору дарения или по договору, предусматривающему исполнение обязательств в неденежной форме, возникают расходы, включаемые в первоначальную стоимость нематериальных активов, полученных путем приобретения или создания собственными силами, то такие расходы также включаются в фактическую стоимость указанных активов (п. 15 ПБУ 14/2007).

3.3.4. Последующая оценка нематериальных активов

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации (п. 16 ПБУ 14/2007).

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается только в случае обесценения нематериальных активов.

Предприятие не проводит переоценку нематериальных активов. Последующая оценка объектов нематериальных активов определяется по модели учета по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

3.3.5. Обесценение нематериальных активов

Нематериальные активы подлежат проверке на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) (п. 22 ПБУ 14/2007). Согласно положениям МСФО 36 «Обесценение активов», МСФО 38 «Нематериальные активы» объекты нематериальных активов (как с ограниченным, так и с неограниченным сроком полезного использования) по состоянию на 31 декабря проверяются на предмет обесценения по следующему алгоритму:

Определение наличия признаков обесценения. По состоянию на 31 декабря отчетного года Предприятие проверяет наличие любых признаков, указывающих на возможное уменьшение стоимости объекта нематериальных активов:

а) Внешние признаки:

- наличие наблюдаемых признаков значительного снижения стоимости актива в течение периода, большего, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании;
- значительные изменения, отрицательно сказывающиеся на положении Предприятия, произошедшие в течение периода или ожидаемые в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает Предприятие, или на рынке, для которого предназначен актив;
- значительные увеличения рыночных процентных ставок или других рыночных норм прибыльности инвестиций, произошедшие в течение периода, данный рост, вероятно, будет иметь существенные неблагоприятные последствия для ставки дисконтирования, которая используется для расчета ценности использования актива, что существенно уменьшит его возмещаемую стоимость;
- балансовая стоимость чистых активов Предприятия больше, чем его рыночная капитализация;

б) Внутренние признаки:

- существование признаков морального устаревания актива;
- существенные изменения в интенсивности или способе использования (или