4.4. Учет поступления основных средств

Порядок отражения в бухгалтерском учете поступления основных средств предопределен требованиями *НСБУ 16 "Учет долгосрочных материальных активов"* и зависит от условий покупки и создания соответствующих активов.

Каналы поступления основных средств на предприятие известны: в результате строительства объекта; приобретение за плату от других юридических и физических лиц; безвозмездное получение; внесение учредителями в счет взносов в уставный капитал; выявление излишних основных средств в результате инвентаризации; приобретение в порядке обмена и др.

На этапе перехода к новой системе бухгалтерского учета остаются те же первичные документы и формы учетных регистров.

После завершения работ по внедрению национальных стандартов бухгалтерского учета подлежат пересмотру первичные документы и формы учетных регистров.

Порядок оприходования машин, оборудования, зданий, сооружений и других объектов в составе основных средств в принципе сохранен. Дата принятия объекта в эксплуатацию является моментом включения его в состав основных средств. С этой даты начинается начисление износа основных средств. Основным документом при принятии объекта в эксплуатацию является акт приема-передачи основных средств.

В новом Плане счетов для учета основных средств на предприятии предусмотрен *счет 123 "Основные средства".*

Основные средства, приобретенные у других юридических и физических лиц, отражаются в учет следующим образом:

• В случае, когда момент ввода в эксплуатацию объектов, не требующих монтажа, совпадает с моментом приобретения, их покупная стоимость, а также все затраты по доставке и приобретению учитываются непосредственно по *дебету счета 123 "Основные средства".*

• Момент приобретения основных средств, не требующих монтажа, не совпадает с моментом ввода в эксплуатацию *(например,* по правилам технической эксплуатации новые средства автотранспорта должны быть включены в состав основных средств лишь после прохождения обкатки). *Другой пример:* предприятие приобрело комплект мебели в январе месяце текущего года, а собран он был в феврале, тогда накопленные затраты по приобретению основных средств предвари*тельно учитываются на* счете 121 "Незавершенные материальные активы".

• *Затраты на приобретение основных средств, требующих длительного периода времени до ввода их в эксплуатацию (строительство зданий, сооружений, дорог, мостов, колодцев и других объектов), предвари­тельно учитываются на синтетическом* счете 121 "Незавершенные материальные активы". *Накопленные затраты по* счету 121 "Незавершенные материальные активы" *списываются в* дебет счета 123 "Основные средства".

Рассмотрим на конкретных примерах порядок отражения в учете некоторых операций по приобретению основных средств в зависимости от условий оплаты и момента ввода в эксплуатацию.

*4.4.1. Поступление оборудования, требующего монтажа*

*В случае поступления основных средств, требующих монтажа, нужно учитывать их покупную стоимость, а также затраты по их монтажу и установке.*

Пример 6

Предположим, что предприятие купило оборудование стоимостью 54 000 леев, включая НДС 9 000 леев, на следующих условиях:

*•* если счет оплачивается в течение 30 дней, покупатель оплачивает полную сумму;

• если счет оплачивается в течение 10 дней, продавец предоставляет покупателю скидку в размере 2 % от покупной стоимости (без учета НДС).

Предположим, что предприятие-покупатель рассчиталось с поставщиком в течение 10 дней.

Транспортные услуги по доставке оборудования - 480 леев, включая НДС 80 леев

Расходы по монтажу и установке оборудования составили 1 972 лея, включая:

Заработную плату рабочих 1 200 леев

Отчисления на социальное страхование 372 лея (1 200 х 0,31)

Стоимость израсходованных стройматериалов 300 леев

Услуги вспомогательных производств 100 леев.

При транспортировке оборудование было частично повреждено, а устранение повреждения потребовало дополнительных затрат:

Стоимость запасных частей 2 500 леев

Оплата услуг специалистов 200 леев.

*2 Начиная с 1 июля 1998 года, сумма НДС на покупку и создание нематериальных и долгосрочных материальных активов будет отражена как задолженность бюджета по расчетам с предприятием или НДС к возмещению (начисленный НДС).*

Согласно условиям этого примера должны быть составлены следующие записи:

1) Оприходование поступившего оборудования по покупной стоимости (за вычетом скидки в размере 2%) – 53 100 леев [45 000 + (45 000 х 0,2) - (45000х0,02)]:

Дт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1212 "Оборудование к установке" 53 10О леев

Кт 521 "Краткосрочные обязательства по торговым счетам", Кт 522 "Краткосрочные обязательства связанным сторонам" или Кт 539 "Прочие краткосрочные обязательства" - в зависимости от поставщика, от которого получено оборудование - 53 100 леев.

Если согласно договорным условиям предусмотрено погашение кредиторской задолженности на период, превышающий один год, то вместо счетов 521 "Краткосрочные обязательства по торговым счетам", 522 "Краткосрочные обязательства связанным сторонам", будет использован счет 426 "Прочие долгосрочные начисленные обязатель­ства".

Разграничение долгосрочных обязательств от краткосрочных обусловлено необходимостью обеспечения информации, содержащейся в финансовых отчетах, на основе которой определяются соответствующие показатели, характеризующие ликвидность предприятия. Без такого разграничения точно рассчитать указанные показатели невозможно.

Когда срок погашения долгосрочного обязательства становится меньше года, оно переводится в краткосрочное бухгалтерской записью:

Дт 426 "Прочие долгосрочные начисленные обязательства"

Кт 514 "Текущая доля долгосрочных обязательств".

Если же предприятие погашает долгосрочные обязательства до наступления срока, равного одному году, то необходимо отражение перечисленных кредитору средств:

Дт 426 "Прочие долгосрочные начисленные обязательства"

Кт 242 "Расчетный счет" или Кт 243 "Валютный счет".

2) Акцептован счет транспортной организации за доставку оборудо­вания:

Дт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1212 "Оборудование к установке" 480 леев

Кт 521 "Краткосрочные обязательства по торговым счетам", Кт 522 "Краткосрочные обязательства связанным сторонам" или Кт 539 "Прочие краткосрочные обязательства" 480 леев.

3) Перечислено поставщику за купленное оборудование на покупную стоимость за минусом предоставленной скидки и транспортной организации за услуги по доставке - 53 580 леев:

Дт 521 "Краткосрочные обязательства по торговым счетам", Дт 522 "Краткосрочные обязательства связанным сторонам" или Дт 539 "Прочие краткосрочные обязательства" 53 580 леев

Кт 242 "Расчетный счет", Кт 243 "Валютный счет" или другой счет 53 580 леев.

4) Передано купленное оборудование в монтаж по фактической себестоимости (покупная стоимость плюс расходы по доставке):

Дт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1211 "Незавершенное строительство" 53 580 леев

Кт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1212 "Оборудование к установке" 53 580 леев.

5) Отражены расходы по монтажу оборудования:

Дт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1211 "Незавершенное строительство" – на общую сумму расходов 1 972 лея

Кт 531 "Обязательства персоналу по оплате труда" – на сумму начисленной рабочим заработной платы 1 200 леев

Кт 533 "Обязательства по страхованию" - на сумму отчислений на социальное страхование к начисленной заработной плате 372 лея

Кт 211 "Материалы" - на стоимость израсходованных стройматериалов 300 леев

Кт 812 "Вспомогательные производства" - на стоимость услуг вспомогательных производств 100 леев.

В соответствии с законодательством о налоге на добавленную стоимость необходимо к фактической себестоимости монтажных работ начислить бюджету НДС, который составляет 394,40 лея (1 972 *х* 0,2).

6) Начислен бюджету НДС:

Дт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1211 "Незавершенное строительство" 394,40 лея

Кт 534 "Обязательства по расчетам с бюджетом" 394,40 лея.

Оприходование оборудования в составе основных средств по окончании монтажных работ оформляется актом приема-передачи основных средств. В нем указывают первоначальную стоимость (покупную стоимость, расходы по монтажу, а также затраты, связанные с испытанием оборудования). В нашем примере они составили: 55 946,40 лея (53 100 *+ 480 +* 1 972 + 394,40).

7) Принято оборудование в эксплуатацию (оприходовано в состав основных средств):

Дт 123 "Основные средства" 55 946,40 лея

Кт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1211 "Незавершенное строительство" 55 946,40 лея.

Расходы по устранению повреждений оборудования или других объектов не включаются в их первоначальную стоимость. Подобные расходы относятся на затраты по ремонту в зависимости от будущего назначения использования установленного оборудования. Такой порядок не допускает завышения первоначальной стоимости.

С учетом этого расходы по устранению повреждений оборудования отражаются следующим образом:

8) Списана стоимость детали, использованной для устранения повреждений оборудования:

Дт 813 "Косвенные производственные затраты" или другие счета 2 500 леев

Кт 211 "Материалы" 2 500 леев.

9) Оплачены из кассы услуги сторонних специалистов по устранению повреждений:

Дт 813 "Косвенные производственные затраты" или другие счета 200 леев

Кт 241 "Касса" 200 леев.

Как видно, порядок учета операций по приобретению оборудования, требующего монтажа, почти не изменился. Первоначальная стоимость принятого в эксплуатацию объекта состоит из совокупности затрат по покупке, установке, а также затрат, связанных с пуском и опробованием его до момента оформления документа о вводе в действие.

4.4.2. Поступление объектов основных средств,

не требующих монтажа

Если момент ввода в эксплуатацию объектов основных средств, не требующих монтажа, совпадает с моментом приобретения, их покупная стоимость, а также затраты по доставке включаются непосредственно в состав основных средств без отражения их в составе незавершенных материальных активов.

# Пример 7

Предположим, предприятие купило производственный инвентарь стоимостью 13 400 леев (включая НДС в размере 2 400 леев).

Моментом ввода в эксплуатацию считается дата приобретения инвентаря.

Услуги собственного транспорта составили 200 леев.

Бухгалтерские записи в этом случае составляются следующим образом:

1) Оприходование производственного инвентаря:

Дт 123 "Основные средства" 13 400 леев

Кт 521 "Краткосрочные обязательства по торговым счетам", Кт 522 "Краткосрочные обязательства связанным сторонам" или другой счет 13 400 леев.

2) Отнесены услуги собственного транспорта на стоимость приобретенного инвентаря:

Дт 123 "Основные средства" 200 леев

Кт 812 "Вспомогательные производства" 200 леев.

3) Начисление бюджету НДС в размере 20 % от себестоимости транспортных услуг:

Дт 123 "Основные средства" 40 леев

Кт 534 "Обязательства по расчетам с бюджетом" 40 леев.

Следовательно, предприятие начинает начислять износ по этим видам основных средств в соответствии с выбранным методом с момента их приобретения и ввода в эксплуатацию.

4.4.3. Поступление основных средств в счет взносов учредителей в уставный капитал

Объекты основных средств, поступившие от учредителей в счет вкладов в уставный капитал предприятия, определяются по стоимости, согласованной руководством предприятия и учредителями.

Нужно отметить, что первоначальная стоимость объектов основных средств должна быть определена по рыночной цене, установленной на момент взноса учредителями соответствующих объектов в уставный капитал. При этом учитывается состояние каждого объекта в отдель­ности, пригодность его к дальнейшему использованию, необходимость проведения ремонта, степень износа и воплощенный в нем ресурс ценности (возможность производить соответствующий объем продукции или оказывать определенный объем услуг).

Взнос учредителя в счет вклада в уставный капитал возможен новыми или частично изношенными объектами.

4.4.3.1. Новые основные средства

Поступление новых объектов основных средств, требующих монтажа, а также не требующих монтажа, в случае несовпадения момента ввода в эксплуатацию с моментом поступления отражается бухгалтерской записью:

Дт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1212 "Оборудование к установке" или 1213 "Оборудование и другие объекты до ввода в эксплуатацию"

Кт 313 "Неоплаченный капитал".

В дальнейшем все расходы, связанные с монтажом принятых объектов, накапливаются по дебету счета 121 "Незавершенные материальные активы", как изложено выше, а при вводе в эксплуатацию такие объекты включаются в состав основных средств записью:

Дт 123 "Основные средства"

Кт 121 "Незавершенные материальные активы".

Поступление в счет вкладов в уставный капитал объектов основных средств, не требующих монтажа, в случае совпадения момента ввода в эксплуатацию с моментом поступления, отражается бухгалтерской записью:

Дт 123 "Основные средства"

Кт 313 "Неоплаченный капитал" .

4.4.3.2. Частично изношенные основные средства

При поступлении от учредителей в счет взносов в уставный капитал частично изношенных объектов основных средств необходимо уточнить их стоимость. Частично изношенные основные средства приходуются по стоимости, согласованной учредителями и руководством предприятия.

В этом случае сумму начисленного износа за период использования объекта у учредителей нецелесообразно отражать в учете. Такой порядок следует распространить на все случаи поступления частично изношенных основных средств (покупка у физических и юридических лиц, безвозмездное поступление и др.). Это нужно для определения первоначальной стоимости и новой базы для начисления износа.

Пример 8

Учредитель вносит в счет вкладов в уставный капитал грузовой автомобиль, первоначальная стоимость которого 90 000 леев. сумма начисленного износа за период его использования - 40 000 леев; согласованная стоимость - 52 000 леев.

Если грузовой автомобиль принят в эксплуатацию в момент поступления, то на стоимость, засчитанную в счет взносов в уставный капитал, составляется бухгалтерская запись:

Дт 123 "Основные средства", субсчет 1234 "Транспортные средства" 52 000 леев

Кт 313 "Неоплаченный капитал" 52 000 леве.

4.4.4. Безвозмездное поступление основных средств

В соответствии с Методологическими нормами применения счетов бухгалтерского учета (журнал "СогйаЬШ^е §1 аиа^", №№2-3, 1998 г.) первоначальная стоимость безвозмездно поступивших основных средств, а также объектов, поступивших в виде правительственных субсидий, оцениваются по справедливой рыночной стоимости. Таким образом, предприятие и в этом случае должно принять на учет объект основных средств по реальной стоимости, которую определяет рынок на момент поступления.

Предполагается, что рыночные цены периодически должны быть опубликованы в специальных бюллетенях. В настоящее время такой информацией располагает Торгово-промышленная палата Республики Молдова, Министерство экономики Республики Молдова.

Если по данному объекту не существует подтвержденной рыночной цены, то его первоначальная стоимость определяется независимой экспертизой или по данным документов приема-передачи. Очевидно, что на основе документов приема-передачи в случае поступления частично изношенных основных средств их первоначальной стоимостью является балансовая стоимость.

В случае, когда безвозмездно поступивший объект основных средств требует определенных затрат (ремонт, монтаж, установка) по подготовке его к эксплуатации, в состав первоначальной стоимости такого объекта включаются и возникшие затраты.

Рассмотрим порядок составления бухгалтерских записей на условных примерах.

4.4.4.1. Безвозмездное поступление объектов

основных средств, не требующих затрат

по их подготовке к дальнейшему использованию

Безвозмездно поступившие объекты основных средств, не требующие затрат по их подготовке, непосредственно учитываются по счету основных средств.

Пример 9

Предположим, что предприятию подарен грузовой автомобиль, который оценен по справедливой рыночной стоимости - 45 000 леев, сумма начисленного износа на момент поступления автомобиля равна 47 000 леев.

Бухгалтерская запись в этом случае будет составлена следующим образом:

Дт 123 "Основные средства", субсчет 1234 "Транспортные средства" 45 000 леев

Кт 622 "Доходы от финансовой деятельности", субсчет 6224 "Доходы от безвозмездно поступивших активов" 45 000 леев.

Сумму начисленного износа по безвозмездно поступившим объектам основных средств согласно правилам НСБУ 16 не требуется отражать.

4.4.4.2. Безвозмездное поступление объектов

основных средств, требующих затрат

по их подготовке к использованию по назначению

Безвозмездно поступившие объекты основных средств, требующие затрат по их подготовке к использованию, предварительно учитываются па счете незавершенных материальных активов.

Пример 10

Предположим, безвозмездно получен станок, справедливая рыночная стоимость которого равна 38 000 леев, расходы по транспортировке оплачены наличными в размере 800 леев через подотчетное лицо, без предварительного получения из кассы аванса. Расходы по монтажу станка составили:

заработная плата, начисленная рабочим, 700 леев

отчисления на социальное страхование 217 леев

стоимость израсходованных материалов (без НДС) 400 леев

услуги вспомогательных производств 200 леев.

Согласно условиям приведенного примера должны быть составлены следующие бухгалтерские записи:

1) Оприходован безвозмездно полученный станок в составе оборудования, требующего монтажа, по рыночной стоимости:

Дт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1212 "Оборудование к установке" 38 000 леев

Кт 622 "Доходы от финансовой деятельности", субсчет 6224 "Доходы от безвозмездно поступивших активов" 38 000 леев.

2) Отражение расходов по транспортировке станка:

Дт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1212 "Оборудование к установке" – на стоимость транспортных услуг, включая НДС, 800 леев

Кт 532 "Обязательства персоналу по прочим операциям", субсчет 5321 "Обязательства подотчетным лицам" 800 леев.

3) Передан станок в монтаж (на справедливую рыночную стоимость плюс расходы по транспортировке):

Дт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1211 "Незавершенное строительство" 38 800 леев

Кт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1212 "Оборудование к установке" 38 800 леев.

4) Отражены расходы по монтажу объекта:

Дт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1211 "Незавершенное строительство" - на общую сумму расходов по монтажу 1 517 леев

Кт 531 "Обязательства персоналу по оплате труда" – на сумму начисленной рабочим заработной платы 700 леев

Кт 533 "Обязательства по страхованию" - на сумму произведенных отчислений на социальное страхование к начисленной рабочим заработной плате 217 леев

Кт 211 "Материалы" - на стоимость израсходованных материалов (без НДС), ранее приобретенных для производственных нужд, 400 леев

Кт 812 "Вспомогательные производства" - на стоимость услуг вспомогательных производств 200 леев.

5) Начислен бюджету НДС от суммы затрат по монтажу безвозмездно полученного объекта - 303,40 лея (1 517 х 0,2):

Дт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1211 "Незавершенное строительство" 303,40 лея

Кт 534 "Обязательства по расчетам с бюджетом" 303,40 лея.

6) Принят объект в эксплуатацию по его фактической себестоимости:

Дт 123 "Основные средства", субсчет 1233 "Машины, оборудование и передаточные устройства" 40 620,40 лея

Кт 121 "Незавершенные материальные активы", субсчет 1211 "Незавершенное строительство" 40 620,40 лея.

В рассмотренном нами примере первоначальная стоимость введенного в эксплуатацию объекта в сумме 40 620,40 леев складывается из его справедливой рыночной стоимости - 38 000 леев, на которую увеличен доход от финансовой деятельности предприятия; транспортных расходов - 800 леев, расходов по монтажу и установке - 1 517 леев и НДС - 303,40 лея.

В момент принятия в эксплуатацию объекта предприятие определяет: срок его полезного функционирования, предполагаемую остаточную стоимость, изнашиваемую стоимость, метод начисления годовой суммы износа.

4.4.5. Оприходование излишков основных средств,

выявленных при инвентаризации

Выявленные при инвентаризации объекты основных средств приходуются одновременно, увеличивая доходы от инвестиционной деятельности.

Главное здесь заключается в правильном определении стоимости неучтенных объектов. Согласно принципам национальных стандартов об отражении активов предприятия излишки основных средств, выявленные при инвентаризации, следует оценивать по балансовой стоимости на момент выявления. Балансовую стоимость необходимо определить по рыночным ценам конкретно по каждому объекту с учетом степени физического и морального износа.

Пример 11

Предположим, в цехе основного производства выявлен неучтенный инструмент для регулировки оборудования, рыночная стоимость которого с учетом степени износа равна 2 200 леев. Эта сумма и считается балансовой стоимостью инструмента. Следовательно, на эту сумму необходимо составить бухгалтерскую запись:

Дт 123 "Основные средства" 2 200 леев

Кт 621 "Доходы от инвестиционной деятельности" 2 200 леев.

Сумму износа на счетах бухгалтерского учета отражать не нужно. Аналитический учет основных средств ведется на инвентарных карточках. Бланки этих карточек должны быть изменены с учетом необходимости отражения показателей, которые вытекают из требований НСБУ 16, скорректированная стоимость, переоцененная стоимость, капитализированные расходы, сумма частичного списания стоимости объекта в случае его повреждения или сумма уменьшения до возмещаемой стоимости объекта и др.

Синтетический учет поступления основных средств ведется в разных регистрах, в зависимости от каналов их поступления.