

Отражение поступления внеоборотных активов

Олег ЛЕВКОВИЧ,
кандидат экономических наук, профессор БГЭУ

Ирина БУРЦЕВА,
старший преподаватель БГЭУ

Татьяна МАНЦЕРОВА,
кандидат экономических наук, доцент БНТУ

В бухгалтерском учете под внеоборотными активами понимают совокупность основных средств и нематериальных активов, отличительной особенностью которых является многократное участие в производственном процессе и постепенное перенесение стоимости на вновь созданную потребительскую стоимость (изготовленную продукцию). К нематериальным активам относятся также объекты долгосрочного пользования, приобретенные организацией с целью получения дохода, и оборудование, подлежащее установке в строящихся объектах основных средств.

Значительный удельный вес среди всех активов организации занимают основные средства. Экономически обоснованная оценка основных средств имеет большое значение для достоверного отражения их в балансе субъекта хозяйствования, а также для правильного исчисления налога на недвижимость и расчета амортизации. Как и все объекты, основные средства отражают в бухгалтерском учете в денежной оценке.

Процесс расширенного воспроизводства характеризуется непрерывным вводом в действие зданий, сооружений, оборудования и других объектов основных средств, а также приобретением и использованием новых технологий и достижений, оформленных патентами, т. е. объектов интеллектуальной собственности – нематериальных активов.

Внеоборотные активы поступают на предприятие в результате:

- сооружения или изготовления;
- приобретения за плату у других субъектов хозяйствования и физических лиц;
- внесения учредителями в счет их вкладов в уставный фонд предприятия по оценке экспертной комиссии;
- получения по договору дарения от других субъектов хозяйствования и физических лиц безвозмездно;
- поступления внеоборотных активов для выполнения мероприятий целевого назначения.

В результате инвентаризации могут быть выявлены неучтенные объекты основных средств, ввод в эксплуатацию которых должен быть документально оформлен.

С переходом на Типовой план счетов многие вопросы, связанные с отражением хозяйственных операций, должны решаться на предприятиях самостоятельно, централизо-

ванно устанавливаются только общие принципы бухгалтерского учета. Изменение Плана счетов — это попытка последовательного перехода на международные бухгалтерские стандарты ведения учета и составления отчетности.

В Типовом плане счетов изменилось наименование раздела, в котором отражены счета учета внеоборотных активов. Новое наименование раздела «Внеоборотные активы» связано с приведением в соответствие раздела Типового плана счетов и соответствующего раздела бухгалтерского баланса, характеризующего наличие и движение основных средств и нематериальных активов. Первый раздел типовой формы бухгалтерского баланса называется также «Внеоборотные активы».

Внеоборотные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от источников поступления внеоборотных активов. Типовым планом счетов для отражения затрат по поступлению (приобретению) внеоборотных активов (основных средств и нематериальных активов) предназначен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», новое название которого больше соответствует сути процессов и операций, отражаемых на этом счете (поступление, сооружение, модернизация и реконструкция основных средств, поступление нематериальных активов). К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» предусмотрен ряд субсчетов для обособленного ведения учета поступления внеоборотных активов по видам:

- 08/1** «Приобретение земельных участков»;
- 08/2** «Приобретение объектов природопользования»;
- 08/3** «Строительство и создание объектов основных средств»;
- 08/4** «Приобретение объектов основных средств»;
- 08/5** «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств»;
- 08/6** «Приобретение и создание нематериальных активов»;
- 08/7** «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08/8** «Приобретение взрослых животных»;
- 08/9** «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Использование счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» обязательно при любом поступлении объектов основных средств и нематериальных активов (приобретение за плату, сооружение (строительство), поступление в качестве взноса учредителей, подарка, безвозмездное поступление и т. д.). По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражается формирование первоначальной стоимости объектов, по кредиту – списание при вводе объектов в эксплуатацию.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и монтаж.

ПРИМЕР.

Организация покупает у другого субъекта хозяйствования копировально-множительный аппарат, стоимостью 16.520 тыс. руб., в том числе НДС – 2.520 тыс. руб. Форма расчета: безналичный расчет на условиях предоплаты. Для сбора затрат по строительству цеха используется субсчет 08/4 «Приобретение объектов основных средств». В бухгалтерии производятся следующие записи по приобретению объектов основных средств.

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
1.	60	51	16520	Перечислены поставщику денежные средства за приобретаемый объект основных средств
2.	08/4	60	14000	Отражена стоимость копировально-множительного аппарата (без НДС) в составе вложений во внеоборотные активы
	18/12		2520	Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость и оплаченного при приобретении
3.	01	08/4	14200	На основании акта ввода в эксплуатацию расходы списываются со счета по приобретению объектов и включаются в состав основных средств без НДС. Эта стоимость является первоначальной стоимостью объекта.

ПРИМЕР.

Организация строит производственный цех по пошиву одежды. Разработка технического проекта составляет 37,76 тыс. руб., в т. ч. НДС (18%) – 5,76 тыс. руб. Стоимость услуг подрядной организации за расчистку территории и рытье котлована – 108,56 тыс. руб., в т. ч. НДС (18%) – 16,56 тыс. руб. Стоимость строительных материалов, переданных со склада для строительства цеха, – 6.500 тыс. руб. Начислена заработная плата рабочим за возведение корпуса – 500 тыс. руб. На заработную плату начислены отчисления по социальному страхованию – 175 тыс. руб. и налоги в бюджет – 25 тыс. руб., отчисления в госстрах – 5 тыс. руб. В здании установлено оборудование стоимостью 3 420 тыс. руб. На основании акта ввода в эксплуатацию цех оприходован на предприятии и включен в состав основных средств.

Для сбора затрат по строительству цеха используется субсчет 08/3 «Строительство и создание объектов основных средств».

В бухгалтерии производятся следующие записи по отражению сооружения (строительства) объектов основных средств:

	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции	
1	08/3	60	32,0	Включена стоимость технического проекта (без НДС) в первоначальную стоимость строящегося цеха	
	18/1		5,76	Обособленное отражение НДС, включенного в стоимость технического проекта и оплаченного при приобретении	
2	08/3	60	92	Включена стоимость услуг за расчистку территории (без НДС) в первоначальную стоимость строящегося цеха	
	18/1		16,56	Включена стоимость услуг за расчистку территории (без НДС) в первоначальную стоимость строящегося цеха	
3	08/3	10/8	6500	Включена стоимость строительных материалов в затраты на строительство	
4		70	500	Включена заработная плата в первоначальную стоимость строящегося цеха	
5		69/1	175	Включены отчисления на социальное страхование в первоначальную стоимость строящегося цеха	
6		68	25	Включены налоги на заработную плату в бюджет в первоначальную стоимость строящегося цеха	
7		76/2	5	Включены отчисления в госстрах от начисленной заработной платы в первоначальную стоимость строящегося цеха	
8		07	3420	Включена стоимость оборудования, установленного в здании цеха, в первоначальную стоимость строящегося объекта	
9		01	08/3	10749	Фактические затраты по строительству цеха списываются на основании акта ввода в эксплуатацию со счета сбора затрат и включаются в состав основных средств по стоимости строительства, которая является первоначальной стоимостью объекта

ПРИМЕР.

Производственное объединение приобрело право на использование технологии просушки древесины у фирмы «Древстрой», стоимость которого 584 тыс. руб. По условию договора оплата производится после передачи документации и обучения персонала.

При приобретении нематериальных активов используется субсчет 08/6 «Приобретение и создание нематериальных активов».

В бухгалтерии отражаются следующие записи по приобретению объектов нематериальных активов.

N	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
1.	08/6	60	584	Поступление нематериальных активов на предприятие от фирмы "Древстрой"
2.	60	51	584	Перечисление денег на счет фирмы "Древстрой" после обучения персонала
3.	04	08/6	584	Оприходование на предприятии нематериальных активов

Первоначальная стоимость внеоборотных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд субъекта хозяйствования, устанавливается в денежной оценке, согласованной учредителями на дату подписания учредительных документов, а в случаях, предусмотренных законодательством, внеоборотные активы подлежат экспертной оценке. В случае отсутствия акта о достоверности оценки вкладов внеоборотные активы не считаются внесенными в уставный фонд.

Изменения произошли при отражении взносов учредителей в имущество предприятия в валюте, а также при внесении материальных ценностей, стоимость которых опре-

делена в валюте. Особенность заключается в отражении курсовой разницы, возникающей в момент объявления (регистрации) уставного фонда и в момент расчетов с учредителями. Для пересчета вкладов в валюте используется официальный курс соответствующей валюты, установленный Национальным банком Республики Беларусь на дату подписания договора о создании коммерческой организации с иностранными инвестициями и дату внесения вкладов. Для отражения курсовой разницы Типовым планом счетов к счету 83 «Добавочный фонд» предусмотрен специальный субсчет:

83/2 «Эмиссионный доход».

ПРИМЕР.

Зарегистрирован субъект хозяйствования с уставным фондом \$10.000. Курс на момент регистрации составлял \$1 — 2 тыс. руб. Республики Беларусь.

Величина уставного фонда на момент регистрации в национальной валюте Республики Беларусь — 20.000 тыс. руб. (\$10.000 x 2 тыс. руб.).

Договором к уставу предусмотрено, что один из учредителей в качестве вклада передает предприятию объект основных средств, стоимость которого \$6.700, а другой — валюту на счет в сумме \$3.300.

На момент поступления взносов учредителей курс НБ Республики Беларусь изменился и составлял \$1 — 2,2 тыс. руб.

Стоимость объекта основных средств в национальной валюте Республики Беларусь на момент регистрации — 13.400 тыс. руб. (6.700 x 2 тыс. руб.).

Стоимость объекта основных средств в национальной валюте Республики Беларусь на момент поступления — 14.740 тыс. руб. (6.700 x 2,2 тыс. руб.). Разница составляет 1.340 тыс. руб.

Рублевый эквивалент валюты на момент регистрации — 6.600 тыс. руб. (3.300 x 2 тыс. руб.).

Стоимость объекта основных средств в национальной валюте Республики Беларусь на момент поступления — 7.260 тыс. руб. (3.300 x 2,2 тыс. руб.). Разница составляет 660 тыс. руб.

В бухгалтерии отражаются следующие записи по формированию уставного фонда субъекта хозяйствования:

N	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
1	75/1	80	20000	На величину объявленного уставного фонда при регистрации субъекта хозяйствования в национальной валюте Республики Беларусь
2	08/4	75/1	14740	Поступление основных средств от учредителей в рублевой оценке на момент поступления
3	75/1	83	1340	Отражение эмиссионного дохода, возникшего от разницы в курсах
4	01/1	08/3	14740	Оприходование основных средств при составлении акта ввода в эксплуатацию
5	52	75/1	7260	Поступление валютных средств от учредителей в рублевой оценке на момент поступления
6	75/1	83	660	Отражение эмиссионного дохода, возникшего от разницы в курсах

Первоначальной стоимостью внеоборотных активов, полученных безвозмездно от других субъектов хозяйствования и физических лиц, признается рыночная стоимость на дату их оприходования. Данные о действующей на дату оприходования цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Изменились номера и наименования корреспондирующих счетов, связанных со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы», при безвозмездном поступлении внеоборотных активов.

Типовым планом счетов к счету 98 «Доходы будущих периодов» предусмотрен субсчет для отражения безвозмездно поступающих ценностей:

98/2 «Безвозмездные поступления».

ПРИМЕР.

Предприятие на основании акта приема-передачи получило безвозмездно от смежной фирмы в пределах одного собственника объект основных средств, стоимость которого, по оценке комиссии, — 547 тыс. руб. После ввода в эксплуатацию объекта начисление амортизации производится линейным методом в суммах, равных 6 тыс. руб. ежемесячно. Объект используется в основном производстве.

В бухгалтерии отражаются следующие записи по безвозмездному поступлению объектов основных средств в пределах одного собственника:

N	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
1	08/4	98/2	547	Оприходование объекта основных средств на предприятии с одновременным увеличением субсчета "Безвозмездные поступления"
2	20	02	6	Начисление амортизации по объекту основных средств, используемому в основном производстве ежемесячно
3	98/2	92/1	6	Включение в состав внереализационных доходов сумм, равных величине начисленной амортизации ежемесячно

ПРИМЕР.

Организация на основании акта приема-передачи получила безвозмездно от другой фирмы компьютер, рыночная стоимость которого — 944 тыс. руб., в т. ч. НДС — 144 тыс. руб. На основании законодательства Республики Беларусь НДС, включенный в стоимость основных средств, отражается как оплаченный с одновременным включением в состав «Доходов будущих периодов». После ввода в эксплуатацию объекта начисление амортизации производится нелинейным методом в первый год эксплуатации в суммах, равных 17 тыс. руб., ежемесячно.

Суммы НДС, включенные в стоимость сопроводительных документов, могут отражаться обособленно и списываться в бюджет по 1/12 части в течение года.

По мнению авторов, суммы НДС, учтенные по кредиту субсчета 98/2 «Безвозмездные поступления», списываются в состав внереализационных доходов по 1/12 части.

В бухгалтерии отражаются следующие записи по безвозмездному поступлению объектов основных средств в пределах разных собственников:

N	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
1	08/4	98/2	800	Оприходование компьютера на предприятии без НДС по счету "Вложения во внеоборотные активы" (до составления акта ввода в эксплуатацию) с одновременным увеличением субсчета "Безвозмездные поступления"
2	18/12		144	Отражение входящего НДС, включенного в стоимость поступившего компьютера
3	68/2	18/12	12	Списание в зачет 1/12 от суммы НДС, включенной в стоимость приобретенных объектов в течение года
4	01	08/4	800	Введение в эксплуатацию объекта основных средств по первоначальной стоимости
5	26	02	17	Начисление амортизации по объекту общехозяйственного назначения ежемесячно
6	98/2	92/1	17	Включение в состав внереализационных доходов сумм, равных величине начисленной амортизации ежемесячно
7	98/2	92/1	12	Списание в состав внереализационных доходов 1/12 от суммы НДС ежемесячно в течение года

В помощь бухгалтеру

Типовым планом счетов для отражения целевых поступлений предусмотрен счет 86 «Целевое финансирование».

Первоначальной стоимостью внеоборотных активов, полученных для выполнения мероприятий целевого назначения, признается рыночная стоимость на дату их оприходования, подтвержденная документально или экспертным путем.

Схема бухгалтерских записей при отражении целевых поступлений объектов внеоборотных активов будет выглядеть так:

N	Счет дебета	Счет кредита	Содержание операции
1	51	86	Поступление средств целевого финансирования для выполнения мероприятий целевого назначения
2	60	51	Перечисление денежных средств для приобретения объектов внеоборотных активов для выполнения мероприятий целевого назначения
3	08,18/1	60	Поступление объектов внеоборотных активов, приобретенных для выполнения мероприятий целевого назначения
4	01,04	08	Оприходование объектов внеоборотных активов, поступивших в качестве целевых
5	86	98/2	Списание в состав доходов будущих периодов стоимости объектов внеоборотных активов, поступивших для выполнения мероприятий целевого финансирования (кроме средств, полученных за счет инновационного фонда)
6	86	83/3	Списание в состав добавочного фонда стоимости объектов внеоборотных активов, поступивших за счет инновационных фондов
7	98/2	92/1	Включение в состав внереализационных доходов ежемесячно сумм, равных величине начисленной амортизации по объектам внеоборотных активов, поступившим для выполнения мероприятий целевого назначения

По мнению авторов, рабочим планом счетов к счету 83 «Добавочный фонд» может быть предусмотрен субсчет для отражения материальных ценностей, поступающих за счет инновационных фондов:

83/3 «Собственные источники увеличения стоимости имущества».

Такое предположение можно сделать на основании того, что Правилами перехода на Типовой план счетов бухгалтерского учета (постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 16.12.03 № 174) предусматривается списание остатков по счетам учета «Фондов специального назначения» в части «фонда имущества, созданного за счет инновационного фонда и фонда развития и строительства» на счет 83 «Добавочный фонд» п.5.4.1.1.

ПРИМЕР.

Автотранспортное предприятие получило средства инновационного фонда в размере 1027,78 тыс. руб. для приобретения объекта основных средств. Предприятие приобрело объект основных средств стоимостью 1027,78 тыс. руб., в т. ч. НДС – 156,78 руб.

В бухгалтерии отражаются следующие записи по поступлению объектов основных средств, приобретенных за счет средств целевого финансирования:

N	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
1	51	86	1027,78	Поступление денежных средств для выполнения мероприятий целевого назначения
2	60	51	1027,78	Перечисление денежных средств для приобретения объектов внеоборотных активов для выполнения мероприятий целевого назначения
3	08/4	60	871	Стоимость объектов внеоборотных активов, приобретенных для выполнения мероприятий целевого назначения
4	18/1		156,78	НДС, включенный в стоимость объектов внеоборотных активов
5	01	08/4	871	Оприходование объекта основных средств, поступившего в качестве целевого финансирования
6	86	18/1	156,78	Списание НДС по основным средствам, приобретенным за счет инновационного фонда
7		83/3	871	Списание в состав добавочного фонда стоимости объекта основных средств, поступившего за счет инновационного фонда

Изменились номера и наименования корреспондирующих счетов, связанных с оприходованием излишков внеоборотных активов, выявленных в результате инвентаризации. Инструкцией по применению Типового плана счетов предусматривается отражать стоимость выявленных излишков в составе внереализационных доходов по кредиту субсчета 92/1 «Внереализационные доходы» в полной сумме.

ПРИМЕР.

В результате проведения инвентаризации на предприятии выявлен неучтенный объект основных средств, стоимость которого по оценке комиссии – 423 тыс. руб. В бухгалтерии отражаются следующие записи по оприходованию объекта основных средств:

N	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
1	01	92/1	423	Оприходование объекта основных средств по оценке комиссии