

к постановлению Минфина РБ от 17.06.2009 № 78

«Об утверждении Инструкции о порядке отражения в бухгалтерском учете бюджетных организаций хозяйственных операций с объектами нематериальных активов и признании утратившим силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 126»

Постановлением Минфина РБ от 17.06.2009 № 78 утверждена Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете бюджетных организаций хозяйственных операций с объектами нематериальных активов, вступившая в силу с 6.07.2009 (далее – Инструкция № 78). Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов организациями, финансируемые из бюджета, утвержденная постановлением Минфина РБ от 20.12.2001 № 126 (далее – Инструкция № 126), признана утратившей силу.

Обратим внимание, что Инструкция № 78 должна применяться с учетом следующих нормативных документов:

- ▶ Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденного постановлением Минфина РБ от 12.12.2001 № 118 «О бухгалтерском учете основных средств и нематериальных активов» (в ред. постановления Минфина РБ от 31.03.2003 № 48, далее – Положение), которое устанавливает единые правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах для коммерческих и некоммерческих организаций (включая бюджетные организации);

- ▶ Инструкции по бухгалтерскому учету результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.06.2006 № 75 (в редакции постановле-

ния Минфина РБ от 26.12.2007 № 198) (далее – Инструкция по учету НИОКР);

- ▶ постановления Совета Министров РБ от 31.08.2006 № 1103 «Об использовании результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ и признании утратившим силу постановления Совета Министров Республики Беларусь от 28 мая 2003 г. № 700», которыми утверждены:

Положение о порядке распоряжения правами на результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, выполняемых за счет средств республиканского и местных бюджетов;

Положение о порядке и условиях стимулирования использования результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ.

УСЛОВИЯ ОТНЕСЕНИЯ ОБЪЕКТОВ К НЕМАТЕРИАЛЬНЫМ АКТИВАМ

Нематериальными активами для целей бухгалтерского учета согласно п. 2 Положения признаются активы:

- ▶ идентифицируемые (имеющие признаки, отличающие данный объект от других, в том числе аналогичных) и не имеющие материально-вещественной (физической) формы;

- ▶ используемые в деятельности организации;

- ▶ способные приносить организации будущие экономические выгоды;

- ▶ срок полезного использования которых превышает 12 месяцев;

- ▶ стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью, то есть имеется документальное подтверждение стоимости, а также затрат, связанных с их приобретением (созданием);

- ▶ при наличии документов, подтверждающих права правообладателя.

При отсутствии любого из указанных критериев произведенные затраты не признаются нематериальными активами и являются расходами организации.

К нематериальным активам согласно п. 3 Положения относятся принадлежащие владельцу **имущественные права на:**

- ▶ объекты промышленной собственности;

- ▶ произведения науки, литературы и искусства;

- ▶ объекты смежных прав;

- ▶ программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;

- ▶ использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающих из лицензионных и авторских договоров;

- ▶ пользование природными ресурсами, землей;

- ▶ прочие (лицензии на осуществление вида деятельности, лицензии на осуществление внешнеторговых и квотируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом).

Результаты научно-исследовательских, опытно-констру-

кторских и опытно-технологических работ (далее – НИОКР) приходятся по окончании работ как объекты нематериальных активов при выполнении следующих условий (см. п. 4 Положения):

- ▶ подтверждена (определена) возможность промышленного освоения создаваемого объекта;

- ▶ определена возможность использования объекта интеллектуальной собственности в предпринимательской деятельности организации и/или передачи объекта по лицензионным или авторским договорам;

- ▶ подтверждены затраты по созданию и доведению до промышленного использования данного объекта;

- ▶ могут быть определены будущие доходы от реализации или использования данного объекта.

Разработчики Инструкции по учету НИОКР не ссылаются на названные выше условия (сформулированные в п. 41 Положения), при выполнении которых результаты НИОКР признаются нематериальными активами. В соответствии с п. 9 Инструкции по учету НИОКР имущественные права на результаты НИОКР признаются нематериальными активами при выполнении в совокупности следующих условий:

- ▶ сумма расходов по выполненным работам может быть определена и подтверждена первичными учетными документами;

- ▶ имеется документальное подтверждение выполненных работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);

- ▶ использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано, то есть имеется документальное подтверждение о применении, в том числе освоении, результатов в производстве или о возможности использования полученных результатов другими организациями.

КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СУБСЧЕТОВ

Нематериальные активы бюджетных организаций по-прежнему учитываются в составе основных средств на субсчете 019 «Прочие основные средства», а их амортизация – на субсчете 020 «Амортизация основных средств».

В Инструкции № 78 (по сравнению с Инструкцией № 126) по некоторым хозяйственным операциям по учету нематериальных активов изменена или дополнена корреспонденция субсчетов. В таблице, помещенной ниже, можно сравнить корреспонденцию субсчетов согласно старой и новой редакции документа.

Прокомментируем данные, приведенные в таблице, в разрезе отдельных номеров операций.

Операция 1

Согласно Инструкции № 78 (по сравнению с Инструкцией № 126) стоимость приобретенных нематериальных активов за счет **внебюджетных средств** может быть отнесена лишь на уменьшение фонда производственного и социального развития (Д-т субсчета 246). Из числа кредитруемых субсчетов в корреспонденции с дебетом субсчета 019 исключены субсчета 100, 101, 118. Сказанное определено в п.4 Инструкции № 78 и п.1 приложения к ней.

Операция 3

Стоимость принятых в эксплуатацию нематериальных активов, созданных самой организацией за счет **внебюджетных средств**, может быть отнесена (как и по операции 1) лишь на уменьшение фонда производственного и социального развития (Д-т субсчета 246).

Операция 4

Порядок отражения в бухгалтерском учете приобретения нематериальных активов в обмен на другое имущество в Инструкции № 78 (по сравнению с Инструкцией № 126) не изменился. В п. 4 приложения к Инструкции № 78 и

п. 4 приложения к Инструкции № 126 названа корреспонденция субсчетов: Д-т 019 – К-т 250, 020. Данная бухгалтерская запись противоречит методике отражения в бухгалтерском учете приобретения за плату нематериальных активов. В соответствии с п. 1 приложения к Инструкции № 78 и п. 1 приложения к Инструкции № 126 приобретение за плату отражается одновременно двумя бухгалтерскими записями. При приобретении имуществом в обмен на другое имущество платой является стоимость имущества, которую организация отдает в обмен за приобретаемое имущество. В бухгалтерском учете следует отразить реализацию обмениваемых активов (которые могут быть приобретены за счет бюджетных и внебюджетных источников) и оприходовать полученные активы. Кроме того, следует учесть, что в первоначальную стоимость приобретенных за плату объектов (в том числе приобретенных в обмен на другое имущество) не включается сумма амортизации, начисленная предыдущими собственниками, а комментируемая бухгалтерская запись говорит об обратном.

В соответствии с п. 12 Положения первоначальной стоимостью объектов нематериальных активов, приобретенных в обмен на другое имущество, признается стоимость передаваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете, если иное не предусмотрено законодательством. Например, первоначальной стоимостью приобретенных объектов нематериальных активов (или основных средств) в обмен на продукцию (услуги) от осуществления предпринимательской деятельности является стоимость отпущенной в обмен продукции (услуг) по отпускным ценам.

Операции 5, 6

В Инструкции № 78 (по сравнению с Инструкцией № 126)

Содержание операций и корреспонденция субсчетов согласно Инструкции № 126 (старая Инструкция)				Содержание операций и корреспонденция субсчетов согласно Инструкции № 78 (новая Инструкция)		
№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция субсчетов		Содержание операции	Корреспонденция субсчетов	
		дебет	кредит		дебет	Кредит
1	Приобретение нематериальных активов у других организаций	019	100, 101, 118, 130, 131, 178	Приобретение нематериальных активов у других организаций	019	130, 131, 178
	Одновременно производится вторая запись	200, 211	250	Одновременно производится вторая запись	200, 202, 246	250
2	Безвозмездное получение нематериальных активов	019	250, 020	Безвозмездное получение объектов нематериальных активов	019	250, 020
3	Прием в эксплуатацию нематериальных активов, созданных самой организацией	019	080	Прием в эксплуатацию объектов нематериальных активов, созданных самой организацией	019	080
	Одновременно производится вторая запись	200, 211	250	Одновременно производится вторая запись	200, 202, 246	250
4	Приобретены нематериальные активы в обмен на другое имущество	019	250, 020	Приобретены объекты нематериальных активов в обмен на другое имущество	019	250, 020
5	Принятие на учет излишков нематериальных активов, выявленных при инвентаризации	019	250	Такие операции в новой Инструкции не предусмотрены		
6	Недостача нематериальных активов, выявленная при инвентаризации:					
	принятая за счет учреждения	250, 020	019			
	отнесенная за счет виновного лица	250, 020, 170	019, 173			
7	Выбытие нематериальных активов	250, 020	019	Выбытие объектов нематериальных активов	250, 020	019
8	Начислена амортизация нематериальных активов	250	020	Начислена амортизация объектов нематериальных активов	250	020

операции по принятию на учет излишков и списанию недостат нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, не предусмотрены.

Эти операции с указанием корреспонденции субсчетов предусмотрены в Инструкции № 126, утратившей силу (см. п. 5 и 7 приложения к ней). Полагаем, эти записи следует сохранить в Инструкции № 78. При этом при списании недостат за счет виновного лица следует предусмотреть разные бухгалтерские записи в зависимости от того, за счет каких источников (бюджетных или внебюджетных) был приобретен объект нематериальных активов (аналогично, как отражается недостаток объектов основных средств). Приведем аргументы в пользу такого вывода.

Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180, предусмотрено проводить инвентаризацию нематериальных активов с проверкой наличия документов, подтверждающих права организации на их использование. Перед инвентаризацией результатов НИОКР проверяется реальность фактически произведенных расходов, выполненных работ по каждой теме. При проведении инвентаризации предусмотрено заполнять Инвентаризационную опись нематериальных активов формы 2-инв согласно приложению 7. В описи отражаются наименование и краткая характеристика объекта; документы, подтверждающие права организации на использование объек-

та (наименование, дата, номер); фактически по данным первичных учетных документов (количество, сумма); по данным бухгалтерского учета (количество, сумма). Инвентаризационные описи нематериальных активов, полученных во временное пользование, составляются отдельно по каждому правообладателю с указанием срока пользования.

Операции по принятию на учет излишков и списанию недостат нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, предусмотрены в коммерческих организациях Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 20.12.2001 № 128 (в редакции постановления Минфина РБ от 09.07.2003 № 1472).

Операция 7

Порядок отражения в бухгалтерском учете выбытия нематериальных активов в Инструкции № 78 (п. 5 приложения) по сравнению с Инструкцией № 126 (п. 6 приложения) не изменился. При выбытии объекта нематериальных активов составляется запись:

Д-т 250 «Фонд в основных средствах» – на остаточную стоимость выбывшего объекта;

Д-т 020 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной амортизации за время нахождения выбывшего объекта в эксплуатации;

К-т 019 «Прочие основные средства» – на первоначальную стоимость выбывшего объекта.

Обратим внимание, что в соответствии с п. 7 Инструкции № 78 аналогичная бухгалтерская запись должна составляться не только при выбытии объектов, но и при их перемещении внутри организации (при смене материально ответственных лиц (МОЛ)).

Если составить такую запись при смене МОЛ, то объект будет полностью снят с учета организации, а не передан другому МОЛ. Поэтому п. 7 Инструкции № 78 надо изменить.

Полагаем, что при смене МОЛ надо составить запись лишь на первоначальную стоимость перемещаемого объекта:

Д-т 019 «Прочие основные средства» (код МОЛ, принявшего объект)

К-т 019 «Прочие основные средства» (код МОЛ, передавшего объект).

Выбытие (снятие с учета) инвентарных объектов нематериальных активов осуществляется в случае: реализации; безвозмездной передачи; списания по истечении нормативного срока службы; внесения в качестве вклада в уставный фонд другой организации; в других случаях, предусмотренных за-

конодательством (основание – п. 20 Положения).

Согласно п. 8 Инструкции № 78 суммы, поступившие от реализации объектов нематериальных активов, относятся на соответствующие источники (источники не расшифрованы, бухгалтерские записи не названы). Порядок отражения в бухгалтерском учете названных сумм вытекает из п. 23 Положения. Приведем содержание этого пункта.

Организации, финансируемые из бюджета, результаты от реализации объектов нематериальных активов:

► относят на увеличение (уменьшение) источников внебюджетных средств (если объекты нематериальных активов приобретены за счет средств, полученных от внебюджетной деятельности);

► перечисляют в доход республиканского и/или местных бюджетов (если объекты нематериальных активов приобретены за счет средств бюджетов).

Обратим внимание, что в п. 23 Положения речь идет о результатах от реализации, а в п. 8 Инструкции № 78 – о суммах, поступивших от реализации, т.е. о поступившей выручке. Полагаем, что в обоих документах речь должна идти о выручке от реализации. В таком случае сумма выручки не может быть отнесена на уменьшение источников внебюджетных средств, а только на их увеличение. Названные пункты двух документов следует привести в соответствие.

Согласно п. 14 главы 3 «Бухгалтерский учет расходов на выполнение НИОКР и учет результатов НИОКР в бюджетных организациях-заказчиках» Инструкции по учету НИОКР государственного заказчика выбытие объектов нематериальных активов отражает следующими бухгалтерскими записями:

выбытие не полностью амортизированных объектов (две записи):

1. на сумму начисленной амортизации

Д-т 020 «Амортизация основных средств»

К-т 019 «Прочие основные средства»;

2. на остаточную стоимость

Д-т 250 «Фонд в основных средствах»

К-т 019 «Прочие основные средства»;

выбытие полностью самортизированных объектов:

Д-т 020 «Амортизация основных средств»

К-т 019 «Прочие основные средства».

Операция 8

Со вступлением в силу Инструкции № 78 в порядке отражения в бухгалтерском учете начисления амортизации нематериальных активов и сроков ее начисления изменений не произошло. По-прежнему амортизация начисляется один раз в год (в последний рабочий день декабря) и относится на уменьшение фонда в основных средствах (Д-т 250 – К-т 020) (основание – п. 9 Инструкции № 78 и п. 6 приложения к ней).

С 1 июля 2009 г. вступило в силу постановление Минэкономики РБ, Минфина РБ и Минстройархитектуры РБ от 27.02.2009 № 37/18/6, которым утверждена Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (далее – Инструкция о порядке начисления амортизации). Аналогичная инструкция, утвержденная постановлением Минэкономики РБ, Минфина РБ, Минстата РБ и Минстройархитектуры РБ от 23.11.2001 № 187/110/96/18 (в ред. от 30.03.2004 № 87/55/33/5), с 1 июля утратила силу.

В соответствии с п. 15 Инструкции о порядке начисления амортизации к амортизируемым нематериальным активам относятся принадлежащие владельцу имущественные права на:

- ▶ объекты права промышленной собственности;
- ▶ объекты авторского и смежных прав;
- ▶ результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ при выполнении условий, установленных Положением;
- ▶ использование объектов интеллектуальной собственности в соответствии с заключенными договорами;
- ▶ пользование природными ресурсами, землей;
- ▶ доверительное управление имуществом.

В соответствии с п. 16 Инструкции о порядке начисления амортизации к нематериальным активам **не относятся и не являются объектами начисления амортизации:**

- ▶ интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификация и способность к труду;
- ▶ не законченные и/или не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- ▶ финансовые инструменты срочного рынка, предоставляющие право на осуществление конкретной сделки на определенных условиях;
- ▶ организационные расходы, являющиеся таковыми в соответствии с законодательством;
- ▶ деловая репутация организации (гудвилл).

Инструкция о порядке начисления амортизации не внесла изменений в правила начисления амортизации нематериальных активов (как и основных средств) бюджетных организаций. Назовем эти правила:

- ▶ амортизация начисляется один раз в конце года с отражением уменьшения фонда в основных средствах (см. п. 32);

▶ годовая сумма амортизации начисляется в конце года независимо от того, в каком месяце года объекты введены в эксплуатацию (см. п. 34);

▶ амортизация не начисляется: в году выбытия объекта; в году, следующем за годом, когда остаточная стоимость объекта стала равной нулю (см. п. 36);

▶ начисляется амортизация с использованием линейного способа (линейный способ начисления амортизации называется также в п. 13 Инструкции по учету НИОКР);

▶ при линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую норму амортизационных отчислений (см. п. 39);

▶ годовая норма амортизации каждого объекта рассчитывается как величина, обратная нормативному сроку службы объекта (см. п. 28);

▶ норма амортизации рассчитывается в процентах с двумя знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации – не менее чем с шестью знаками после запятой (см. п. 31).

Однако порядок расчета, начисления и учета амортизации (нематериальных активов и основных средств) в бюджетных организациях (в отличие от коммерческих организаций), определенный Инструкцией о порядке начисления амортизации, **предназначен лишь для целей бухгалтерского учета** (см. пункты 32, 34, 36).

Порядок определения нормативного срока службы объектов нематериальных активов также не изменился (см. п. 20 Инструкции о порядке начисления амортизации).

Нормативный срок службы объектов нематериальных активов определяется исходя из времени их использования (сро-

ка службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя.

Если нормативный срок службы определить по документам невозможно, он устанавливается по решению комиссии:

- ▶ по имущественным правам на объекты промышленной собственности (кроме средств индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг) – **на срок до двадцати лет**, но не более срока деятельности организации;

- ▶ по средствам индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки) – **на срок до сорока лет**, но не более срока деятельности организации;

- ▶ по другим объектам нематериальных активов – **на срок до десяти лет**, но не более срока деятельности организации.

Однако согласно абз. 2 п. 13 главы 3 «Бухгалтерский учет расходов на выполнение НИОКР и учет результатов организациях-заказчиках» Инструкции по учету НИОКР сроки амортизации объектов нематериальных активов устанавливаются государственным заказчиком исходя из ожидаемого срока полезного использования полученных результатов НИОКР, в течение которого организация, непосредственно использующая результаты НИОКР, может получать экономические выгоды (доход), но не более трех лет. При этом указанный срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации, непосредственно использующей результаты НИОКР.

*Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ*