

Учет нематериальных активов в бюджетных организациях

С 1 января 2013 г. формирование информации в бухгалтерском учете о нематериальных активах в бюджетных организациях осуществляется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета» (с учетом последних изменений от 08.02.2013 № 11, далее – Инструкция № 25, постановление № 25).

С этой даты утратила силу Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете бюджетных организаций хозяйственных операций с объектами нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.06.2009 № 78 (с учетом последних изменений от 22.04.2010 № 50, далее – Инструкция № 78).

Инструкция № 78 применялась с учетом следующих нормативных правовых актов, также утративших силу:

- Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 № 118 «О бухгалтерском учете основных средств и нематериальных активов» (с учетом последних изменений от 25.06.2010 № 77, далее – Положение № 118);

- Инструкции по бухгалтерскому учету ре-

зультатов научно-технической деятельности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2006 № 75 (с учетом последних изменений от 30.06.2010 № 82).

С 1 января 2013 г. бухгалтерский учет затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ (НИОКР) и результатов научно-технической деятельности (НТД) осуществляется в бюджетных организациях в соответствии с главой 4 Инструкции № 25.

Условия признания объектов нематериальными активами

В таблице 1 приведено содержание (определение) термина «нематериальные активы» с 1 января 2013 г. (согласно Инструкции № 25) и до 1 января 2013 (согласно Положению № 118).

ТАБЛИЦА 1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ТЕРМИНА «НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»

| Нормы Инструкции № 25 (с 01.01.2013 г.) | Нормы Положения № 118 (до 01.01.2013 г.) |
|---|---|
| Перечень объектов, которые могут быть отнесены к нематериальным активам | |
| К нематериальным активам для целей бухгалтерского учета относятся имущественные права: | |
| <p>согласно пункту 5:</p> <p>1) в отношении объектов интеллектуальной собственности:</p> <ul style="list-style-type: none"> – объектов авторского права, включая литературные, драматические, музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам или иным основаниям, предусмотренным законодательством, иные объекты авторского права; – объектов смежных прав, включая исполнения, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, иные объекты смежных прав; – объектов права промышленной собственности, включая изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), иные объекты права промышленной собственности; – иных объектов интеллектуальной собственности; <p>2) вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством;</p> <p>3) в отношении иных объектов.</p> | <p>согласно пункту 3:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) на объекты промышленной собственности; 2) на произведения науки, литературы и искусства; 3) на объекты смежных прав; 4) на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных; 5) на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающих из лицензионных и авторских договоров; 6) на пользование природными ресурсами, землей; 7) прочие (лицензии на осуществление вида деятельности, лицензии на осуществление внешнеторговых и котируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом). |

Условия признания в бухгалтерском учете объектов нематериальными активами

В пунктах 2, 3 Инструкции № 25 и в пунктах 2, 4 Положения № 118 сформулированы условия признания в бухгалтерском учете объектов нематериальными активами. Согласно пункту 4 Инструкции № 25 и пункту 2 Положения № 118, если объект не соответствует любому из установленных условий признания, произведенные организацией затраты признаются расходами. Условия признания сформулированы отдельно по отношению к:

- | | |
|--|--|
| <p>1) объектам, не имеющим материально-вещественной формы;</p> <p>2) имущественным правам на результаты НТД и созданному в организации веб-сайту</p> | <p>1) объектам, не имеющим материально-вещественной (физической) формы;</p> <p>2) результатам НИОКР по окончании работ</p> |
|--|--|

Условия признания объектов, не имеющих материально-вещественной формы:

- 1) активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;
- 2) активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;
- 3) организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;
- 4) активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- 5) организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- 6) первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Условия признания имущественных прав на результаты НТД и созданного в организации веб-сайта:

- 1) организацией предполагается завершить создание нематериального актива;
- 2) организацией определена возможность использования создаваемого нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам;
- 3) документально подтверждены затраты на создание нематериального актива и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- 4) организация предполагает получение экономических выгод от использования нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам.

- 1) идентифицируемые (имеющие признаки, отличающие данный объект от других, в том числе аналогичных) и не имеют материально-вещественной (физической) формы;
- 2) используемые в деятельности организации;
- 3) способные приносить организации будущие экономические выгоды;
- 4) срок полезного использования которых превышает 12 месяцев;
- 5) стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью, то есть имеется документальное подтверждение стоимости, а также затрат, связанных с их приобретением (созданием);
- 6) наличие документов, подтверждающих права правообладателя.

Условия признания имущественных прав на результаты НИОКР:

- 1) подтверждена (определена) возможность промышленного освоения создаваемого объекта;
- 2) определена возможность использования объекта интеллектуальной собственности в предпринимательской деятельности организации и/или передачи объекта по лицензионным или авторским договорам;
- 3) подтверждены затраты по созданию и доведению до промышленного использования данного объекта;
- 4) могут быть определены будущие доходы от реализации или использования данного объекта.

К нематериальным активам не относятся:

согласно пункту 6:

- 1) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду;
- 2) затраты, связанные с созданием организации;
- 3) затраты на маркетинговые исследования;
- 4) имущественные права на результаты НТД при невыполнении условий признания;
- 5) названия публикуемых изданий;
- 6) клиентская база, созданная организацией;
- 7) экземпляры произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации;
- 8) иные объекты и затраты в соответствии с законодательством.

согласно пункту 5:

- 1) активы, предусмотренные пунктом 18 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23.11.2001 187/110/96/18 (далее – Инструкция № 187/110/96/18), утратившей силу с 1 июля 2009 г.;

- 2) экземпляры произведений, содержащихся на материальных носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ, базы данных, приобретаемые и используемые для собственного потребления. Согласно пункту 18 Инструкции № 187/110/96/18 к нематериальным активам **не относятся:**

- 1) интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них;
- 2) не законченные и/или не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- 3) финансовые инструменты срочного рынка, предоставляющие право на осуществление конкретной сделки на определенных условиях;
- 4) организационные расходы (осуществленные в процессе приватизации и акционирования организации, при государственной регистрации или перерегистрации организации и другие расходы, являющиеся организационными в соответствии с законодательством);
- 5) стоимость деловой репутации организации (гудвилл).

Пунктом 2 постановления № 25 установлено, что организации вправе учитывать в составе нематериальных активов объекты, числящиеся в качестве таковых до 1 января 2013 г.

По мнению автора, не надо также предпринимать никаких действий, если до 1 января 2013 г. затраты по приобретенному объекту были отнесены в состав расходов будущих периодов. Например, приобретенные организацией до 1 января 2013 г. компьютерные программы и базы данных (далее – программные продукты) для использования их в своей работе согласно п. 5 Положения № 118 в составе нематериальных активов **не учитывались**. В бухгалтерском учете затраты по их приобретению следовало отразить в составе расходов будущих периодов (на субсчете 210 «Расходы к распределению») или в составе основных средств (если программный продукт является составной частью приобретенного компьютера). Расходы, учтенные по дебету субсчета 210, списываются с кредита этого субсчета на затраты (расходы) организации (в дебет субсчетов 200, 080, 082, 211) равномерно в течение срока использования приобретенных программных продуктов. Срок использования может быть указан в договоре с поставщиком программного продукта, а также может быть установлен организацией-пользователем в приказе об учетной политике (если срок использования договором не предусмотрен). Эту политику следует продолжать до полного списания расходов, учтенных по субсчету 210.

С 1 января 2013 г. описанной выше методикой учета (с использованием субсчета 210) также придется воспользоваться в случае, если приобретенные объекты (включая программные продукты) не будут соответствовать любому из установленных Инструкцией № 25 условий признания, перечень которых приведен в таблице 1.

С 1 января 2013 г. (как и ранее) одним из условий (критериев) признания приобретенных объектов нематериальными активами в бюджетных организациях состоит в том, что организация предполагает получение экономических выгод от использования этих объектов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам. Сущность термина «экономические выгоды» по отношению к бюджетным организациям в действующем законодательстве не определена.

Оценка нематериальных активов

Согласно пункту 11 Инструкции № 25 нематериальные активы учитываются на субсчете 019 «Прочие основные средства» по первоначальной стоимости.

Порядок определения стоимости активов (включая нематериальные активы) при принятии их на бухгалтерский учет установлен статьей 11 Закона Республики Беларусь от 18.10.1994 № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности», с учетом последних изменений от 26.12.2007 № 302-З (далее – Закон № 3321-XII) и конкретизирован по отношению к нематериальным активам Инструкцией № 25.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение.

Согласно пункту 12 Инструкции № 25 к таким затратам относятся:

1) стоимость приобретения нематериальных активов. В соответствии со статьей 11 Закона № 3321-XII оценка активов, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату принятия активов на бухгалтерский учет;

2) таможенные сборы и пошлины;

3) затраты на услуги других лиц, связанные с приведением нематериальных активов в состояние, пригодное для использования;

4) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования.

При приобретении нематериальных активов за счет бюджетных средств в первоначальную стоимость нематериальных активов включается НДС.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов (согласно пункту 12 Инструкции № 25) определяется исходя из стоимости нематериальных активов, по которой они числились в бухгалтерском учете передающей стороны или может определяться

на основании заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Обратите внимание, что порядок определения первоначальной стоимости безвозмездно полученных активов согласно пункту 12 Инструкции № 25 не соответствует действующему в настоящее время Закону № 3321-XII. Согласно статье 11 Закона № 3321-XII стоимость активов, полученных безвозмездно, определяется путем суммирования стоимости активов на основании данных бухгалтерского учета передающей стороны и **фактически произведенных затрат, связанных с их получением, в том числе осуществляемых другими лицами на основании договоров**. Однако бухгалтерские записи, по отражению фактических затрат, связанных с безвозмездным получением нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования согласно пункту 14 Инструкции № 25 (операции 5, 6 таблицы 2) подтверждают, что эти расходы включаются в первоначальную стоимость безвозмездно полученных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации как излишки, определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность (пункт 12 Инструкции № 25), что соответствует статье 12 Закона № 3321-XII.

Первоначальная стоимость созданного в организации веб-сайта, принимаемого к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива, определяется в сумме фактических затрат организации на разработку и подготовку веб-сайта к использованию по назначению.

Согласно пункту 13 Инструкции № 25 к таким затратам относятся:

- 1) затраты на размещение веб-сайта на внешнем сервере;
- 2) затраты на первичную регистрацию доменного имени;
- 3) стоимость приобретенного или разработанного программного обеспечения, обеспечивающего функционирование веб-сайта;
- 4) затраты на установку программного обе-

спечения, обеспечивающего функционирование веб-сайта;

5) затраты на разработку графического дизайна веб-сайта;

6) иные затраты, непосредственно связанные с разработкой и подготовкой веб-сайта к использованию по назначению.

Первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД определяется в сумме фактических затрат на их создание за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования, в которых выражены результаты НТД, созданные в процессе исполнения договоров на выполнение НИОКР (пункт 20 Инструкции № 25).

Аналитический учет нематериальных активов ведется в разрезе инвентарных объектов в инвентарных карточках учета нематериальных активов или в иных регистрах аналитического учета. Формы названных документов Инструкцией № 25 не предлагаются, поэтому организация должна утвердить их самостоятельно (приказом руководителя), что должно найти отражение в учетной политике.

Инвентарный объект нематериальных активов – совокупность имущественных прав, возникающих из патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора либо в ином установленном законодательством порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций (пункт 7 Инструкции № 25).

Корреспонденция субсчетов

С 1 января 2013 г. (как и ранее) для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов используется субсчет 019 «Прочие основные средства» счета 01 «Основные средства», а для обобщения информации об амортизации нематериальных активов – субсчет 020 «Амортизация основных средств» счета 02 «Амортизация основных средств».

В таблице 2 сравниваются корреспонденция субсчетов по операциям с нематериальными активами согласно Инструкции № 25 и корреспонденция субсчетов согласно Инструкции № 78.

ТАБЛИЦА 2. ОСНОВНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ С 1 ЯНВАРЯ 2013 Г.

| № п/п | Нормы Инструкции № 25 (с 01.01.2013 г.) | | | | Нормы Инструкции № 78 (до 01.01.2013 г.) | | | |
|--|---|---------------------------|------------------------------------|---|--|---------------|--|--|
| | содержание операции | корреспонденция субсчетов | | содержание операции | корреспонденция субсчетов | | | |
| | | дебет | кредит | | дебет | кредит | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | | |
| 1 | Стоимость приобретения нематериальных активов (две записи одновременно): | 019 | 178, др. | Приобретение нематериальных активов у других организаций (две записи одновременно): | 019 | 130, 131, 178 | | |
| | | 200, 202, 246 | 250 | | 200, 202, 246 | 250 | | |
| Примечание. Обратите внимание, что при оприходовании приобретенных нематериальных активов Инструкцией № 25 (по сравнению с Инструкцией № 78) в числе кредитуемых субсчетов в корреспонденции с дебетом субсчета 019 не названы субсчета 130, 131. Однако организации имеют право ими пользоваться. В стоимость приобретения нематериальных активов за счет бюджетных средств включается НДС (пункт 12 Инструкции № 25). При приобретении нематериальных активов за счет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности, сумма НДС относится в дебет субсчета 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам услугам)». С 1 января 2013 г. (как и ранее) стоимость приобретенных нематериальных активов за счет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности, может быть отнесена лишь на уменьшение фонда производственного и социального развития (дебет субсчета 246). | | | | | | | | |
| 2 | — | — | — | Приобретены объекты нематериальных активов в обмен на другое имущество | 019 | 250, 020 | | |
| Примечание. С 1 января 2013 г. Инструкцией № 25 (по сравнению с Инструкцией № 78) не предусмотрена операция по приобретению нематериальных активов в обмен на другое имущество, хотя на практике может возникнуть такая необходимость. Одновременно, хочется обратить внимание, что бухгалтерская запись, отражающая такую операцию до 1 января 2013 г. (согласно Инструкции № 78), противоречила методике отражения в бухгалтерском учете приобретения за плату нематериальных активов. Приобретение за плату (операция 1) отражается одновременно двумя бухгалтерскими записями. При приобретении имущества 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 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 обратной ситуации. | | | | | | | | |
| 3 | — | — | — | Прием в эксплуатацию объектов нематериальных активов, созданных самой организацией (две записи одновременно): | 019 | 080 | | |
| | | | | | 200, 202, 246 | 250 | | |
| 4 | Безвозмездное получение нематериальных активов от других лиц | 019 | 250 | Безвозмездное получение объектов нематериальных активов | 019 | 250, 020 | | |
| Примечание. Обратите внимание, что безвозмездно полученные нематериальные активы согласно Инструкции № 25 (по сравнению с Инструкцией № 78) отражаются в бухгалтерском учете без указания сумм начисленной по ним амортизации. Кроме того, методика учета названной операции согласно Инструкции № 25 не согласуется с методикой учета безвозмездно полученных основных средств. Согласно пункту 13 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2012 № 60, вступившей в силу с 1 января 2013 г. (далее — Инструкция № 60), стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается по дебету соответствующих субсчетов счета 01 и кредиту субсчетов 250 и 020. | | | | | | | | |
| 5 | Фактические затраты, связанные с приобретением нематериальных активов, безвозмездным получением нематериальных активов от других лиц и приведением их в состояние, пригодное для использования | 210 | 10, 11, 17 и др. (соотв. субсчета) | — | — | — | | |
| 6 | Списание фактических затрат, связанных с приобретением нематериальных активов, безвозмездным получением нематериальных активов от других лиц и приведением их в состояние, пригодное для использования (две записи одновременно): | — | — | — | — | — | | |
| | а) при приобретении нематериальных активов за счет средств бюджета соответствующего уровня | 200, 202 | 210 | — | — | — | | |
| | | 019 | 250 | — | — | — | | |
| | б) при приобретении нематериальных активов за счет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности | 246 | 210 | — | — | — | | |
| | | 019 | 250 | — | — | — | | |
| 7 | Первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации как излишки | 019 | 250 | — | — | — | | |

Примечание

Необходимо обратить внимание на то, что в Инструкции № 25 (как и в Инструкции № 78) операция по списанию недостач нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, не предусмотрена.

По мнению автора, если предусмотрена операция по оприходованию нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации как излишки, то необходимо предусмотреть операцию по списанию недостач нематериальных активов, выявленных при инвентаризации. Причем, при списании недостач за счет виновного лица следует предусмотреть разные бухгалтерские записи в зависимости от того, за счет каких источников был приобретен нематериальный актив (по аналогии с порядком отражения недостач основных средств согласно Инструкции № 60).

Для сведения, операции по принятию на учет излишков и списанию недостач нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, предусмотрены в коммерческих организациях Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением № 25, вступившей в силу также с 1 января 2013 г.

| | | | | | | |
|---|---|-----|-----|---|-----|-----|
| 8 | Сумма начисленной за отчетный год амортизации нематериальных активов в последний рабочий день декабря | 250 | 020 | Начислена амортизация объектов нематериальных активов | 250 | 020 |
|---|---|-----|-----|---|-----|-----|

Примечание.

С 1 января 2013 г. в порядке отражения в бухгалтерском учете начисленной амортизации нематериальных активов и правил ее расчета изменений не произошло.

Порядок начисления и отражения в бухгалтерском учете амортизации нематериальных активов определен Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 (с учетом последних изменений от 22.12.2012 № 117/80/37, далее Инструкция № 37/18/6).

В соответствии с Инструкцией № 37/18/6 бюджетные организации начисляют амортизацию по следующим правилам:

- амортизация начисляется один раз в конце года с отражением уменьшения фонда в основных средствах (пункты 32 и 45);
- годовая сумма амортизации начисляется в конце года независимо от того, в каком месяце года объекты введены в эксплуатацию (пункт 34);

- амортизация не начисляется: в году выбытия объекта; в году, следующем за годом, когда остаточная стоимость объекта стала равной нулю (пункт 36);

- начисляется амортизация исходя из **нормативного срока службы** линейным способом (пункт 37);

- при линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую норму амортизационных отчислений либо делением амортизируемой стоимости на нормативный срок службы в годах (пункт 39);

- годовая норма амортизации каждого объекта рассчитывается как величина, обратная нормативному сроку службы объекта (пункт 28);

- норма амортизации рассчитывается в процентах с двумя знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации – не менее чем с шестью знаками после запятой (пункт 31);

- порядок расчета, начисления и учета амортизации в бюджетных организациях, определенный Инструкцией № 37/18/6, предназначен лишь для целей бухгалтерского учета (пункты 32, 34, 36).

В соответствии с пунктом 20 Инструкции № 37/18/6 нормативный срок службы объектов нематериальных активов определяется исходя из времени их использования (срока 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 объектам права 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.

Аналитический учет по субсчету 020 «Амортизация основных средств» ведется в оборотной ведомости формы 326 (приложение 33 к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 08.02.2005 № 15 «Об утверждении Инструкции о порядке организации бухгалтерского учета бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации» (с учетом последних изменений от 01.11.2011 № 114, далее постановление № 15)).

Согласно пункту 10 Инструкции № 25 в оборотной ведомости формы 326 отражается информация об амортизации в разрезе каждого нематериального актива (сальдо на начало отчетного периода, начисление и списание за отчетный период, сальдо на конец отчетного периода). При ее заполнении следует учесть, что субсчет 020 является пассивным, поэтому сальдо по нему может быть только кредитовым (в приложении 33 к постановлению № 15 начальное и конечное сальдо предусмотрено только по дебету).

| | | | | | | |
|---|---|-----|-----|---|----------|-----|
| 9 | Выбытие нематериальных активов в результате реализации, безвозмездной передачи, списания и в иных случаях, предусмотренных законодательством: | | | Перемещение или выбытие объектов нематериальных активов (согласно пункту 7 Инструкции № 78) | 250, 020 | 019 |
| | а) на суммы накопленной амортизации за весь период эксплуатации | 020 | 019 | | | |
| | б) на остаточную стоимость выбывающих нематериальных активов | 250 | 019 | | | |

Примечание.

Необходимо обратить внимание на то, что в соответствии с пунктом 19 Инструкции № 25 **результаты выбытия** нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором произошло выбытие (что понимается под результатами выбытия, и как отразить их в бухгалтерском учете не разъясняется).

По мнению автора, по операции 9 вместо двух простых бухгалтерских записей, названных в таблице в соответствии с Инструкцией № 25, можно составить одну сложную бухгалтерскую запись. Остаточная стоимость нематериального актива (при составлении двух простых бухгалтерских записей) определяется, как разница между первоначальной стоимостью нематериального актива и накопленной по нему за весь период эксплуатации суммой амортизации.

Согласно пункту 16 Инструкции № 25 выбытие нематериальных активов в результате списания (по окончании срока полезного использования, окончании срока действия патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора и т.п.) оформляется актом о списании имущества. Форма акта о списании имущества Инструкцией № 25 не предлагается, поэтому организация должна утвердить ее самостоятельно (приказом руководителя), что должно найти отражение в учетной политике.

Организации, передающие числящиеся в бухгалтерском учете объекты нематериальных активов и (или) организации, принимающие их к бухгалтерскому учету, заполняют акт о приеме-передаче нематериальных активов по форме согласно приложению 2 к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.2011 № 23 (с учетом последних изменений от 30.04.2012 № 25). При заполнении акта о приеме-передаче нематериальных активов следует руководствоваться Инструкцией о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов, утвержденной данным постановлением.

Обратите внимание на то, что бухгалтерская запись по операции 9 (согласно пункту 7 Инструкции № 78) должна была составляться не только при выбытии объектов нематериальных активов, но и при их перемещении внутри организации (при смене материально ответственных лиц). Если составить такую запись при смене материально ответственного лица, то объект будет полностью снят с учета организации, а не передан другому материально ответственному лицу. По мнению автора, операция по перемещению нематериальных активов внутри организации (при смене материально ответственных лиц) в настоящее время также имеет право быть, и в этом случае надо составить следующую бухгалтерскую запись на первоначальную стоимость перемещаемого объекта:

Дебет субсчета 019 «Прочие основные средства» (код материально ответственного лица, принявшего объект)

Кредит субсчета 019 «Прочие основные средства» (код материально ответственного лица, передавшего объект).

Выбытие (снятие с учета) инвентарных объектов нематериальных активов осуществляется в результате реализации, безвозмездной передачи, списания и в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Бухгалтерские записи по выбытию и перемещению нематериальных активов отражаются в мемориальном ордере 9 – накопительной ведомости по выбытию и перемещению объектов основных средств формы 438 (приложение 9 к постановлению № 15).

| | | | | | | |
|----|---|------------|--|---|---|---|
| 10 | Первоначальная стоимость полностью амортизированных выбывающих нематериальных активов | 020 | 019 | - | - | - |
| 11 | Расходы правообладателя (лицензиара), связанные с передачей нематериальных активов (за исключением их отчуждения) пользователю (лицензиату) (далее – правообладатель, пользователь) | 200, 082 | 10, 11, 15, 17 и др. (соотв. субсчета) | - | - | - |
| 12 | Поступление правообладателю нематериальных активов платежей по договору с пользователем а) в размере 100-процентной предварительной оплаты или за несколько месяцев вперед (в соответствии с пунктом 24 Инструкции № 25 единовременный и периодический платеж) б) на сумму платежа, приходящуюся на отчетный период | 111 178 | 178 280 | - | - | - |
| 13 | Начисление пользователем нематериальных активов сумм единовременных и периодических платежей по договору с правообладателем | 200, 082 | 178 | - | - | - |
| 14 | Перечисление пользователем нематериальных активов сумм единовременных и периодических платежей правообладателю | 178 | 111 | - | - | - |

Примечание.

В операциях 11 – 14 данной таблицы речь идет о передаче правообладателем нематериальных активов (за исключением их отчуждения) пользователю. В соответствии с пунктом 24 Инструкции № 25 в этом случае нематериальные активы продолжают учитываться у правообладателя на субсчете 019 «Прочие основные средства».

Согласно пунктам 24, 25 Инструкции № 25 учет расчетов в связи с передачей нематериальных активов у правообладателя с пользователем и у пользователя с правообладателем ведется с использованием субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Обратите внимание, что по операции 11 правообладатель может оплатить расходы, связанные с передачей нематериальных активов пользователю, со счета территориального органа государственного казначейства (дебет субсчета 200 – кредит соотв. субсчета счета 10), поэтому одновременно с оплатой расходов необходимо отразить получение бюджетного финансирования. Однако из бухгалтерской записи по операции 12 видно, что правообладатель отражает полученные от пользователя суммы в составе выручки от осуществления приносящей доходы деятельности.

Получается, расходы, связанные с передачей нематериальных активов пользователю, правообладатель может производить, как за счет бюджетных ассигнований, так и за счет средств, получаемых от осуществления приносящей доходы деятельности, а поступившие от получателя суммы засчитываются на текущий счет по внебюджетным средствам и включаются в выручку от осуществления приносящей доходы деятельности. **По мнению автора**, поддерживать деятельность, приносящую доход, за счет бюджетных средств законодательством не разрешено.

Что касается учета расходов у пользователя нематериальных активов, то, **по мнению автора**, порядок отражения в учете расходов зависит от периода, за который вносится платеж, и периода, в котором он вносится.

Если платежи правообладателю осуществляются ежемесячно (в месяце, к которому относятся данные расходы), то уплаченные суммы в этом же месяце включаются в состав затрат (расходов).

Если платежи правообладателю осуществляются ежемесячно (до наступления соответствующего месяца), уплаченные суммы включаются в состав затрат (расходов) в месяце, к которому относятся оплаченные расходы.

Если платежи правообладателю осуществляются предварительно (в размере 100-процентной предварительной оплаты или за несколько месяцев вперед), то по мере наступления соответствующего месяца расходы, относящиеся к этому месяцу, относятся на расходы (затраты). В этом случае в учетной политике организации можно предусмотреть отражение понесенных расходов в составе расходов будущих периодов (по дебету субсчета 210), а затем (по мере наступления соответствующего месяца) расходы, относящиеся к этому месяцу, списывать с кредита субсчета 210 на расходы (затраты).

Согласно же пункту 25 Инструкции № 25 (операция 13 таблицы) на затраты (расходы) относится сразу вся сумма, причитающаяся правообладателю по договору. Причем, названная сумма может быть отнесена на затраты (расходы), как за счет бюджетных средств (дебет субсчета 200), так и за счет внебюджетных средств (дебет субсчета 082), а платеж правообладателю (операция 14 таблицы) производится только за счет внебюджетных средств (кредит субсчета 111).

АННА ЧЕРНЮК,

доцент БГУЭ