

УДК 631.162:657.22 (476)

**Ю.Н. Селюков**, кандидат экономических наук, доцент

**В.В. Чабатуль**, кандидат экономических наук

**М.В. Северинова**, научный сотрудник

Институт системных исследований в АПК НАН Беларуси

**Н.А. Леута**, аспирантка

Белорусская государственная сельскохозяйственная академия

## **Совершенствование бухгалтерского учета нематериальных активов в сельскохозяйственных организациях Беларуси**

*Аннотация. В современных условиях хозяйствования актуализируется проблема совершенствования бухгалтерского учета нематериальных активов как специфической категории рыночной экономики с целью приближения учетной практики к международным стандартам. В статье рассмотрены основные направления совершенствования бухгалтерского учета нематериальных активов. Предложен ряд мер по решению ключевых вопросов, которые позволят повысить прозрачность бухгалтерского учета и отчетности, эффективность использования объектов интеллектуальной собственности.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет, капитал, нематериальные активы, интеллектуальная собственность, совершенствование.*

### **Введение**

Любое материальное производство, в том числе в сельском хозяйстве, осуществляется на основе сочетания и взаимодействия трех важнейших факторов – труда, земли и капитала (некоторые экономисты выделяют четвертый – предпринимательство). Среди названных факторов одним из важнейших является капитал, включающий используемые в процессе производства сельскохозяйственной продукции основные средства (здания – фермы, мастерские, котельные и т.п.; сооружения – сенажные, силосные, водонапорные башни, оросительные системы и др.; машины, оборудование и транспортные средства – тракторы, комбайны, косилки, грузовые автомобили и т.д.; передаточные устройства и др.) и нематериальные активы.

### **Материалы и методы**

Исследования базировались на изучении, анализе и обобщении специальной экономической литературы и нормативно-правовых актов Республики Беларусь. Применялись следующие методы: аналитический,

абстрактно-логический, системного и сравнительного анализа, системной увязки.

## Результаты исследований и предложения

С развитием рыночных отношений в составе средств производства появилась и прочно вошла в научное и практическое использование новая экономическая категория – нематериальный капитал, под которым следует понимать любые активы сельскохозяйственной организации, не имеющие натурально-вещественной формы, находящиеся в ее владении и используемые в хозяйственной деятельности с целью извлечения прибыли или иного эффекта.

Учитывая принятые в западной экономической теории подходы, в составе нематериального капитала можно выделить три важнейших элемента – человеческий, структурный, а также внешний (отношенческий) капитал (рис.).

Из рисунка следует, что структурный капитал как неотъемлемая и, по существу, часть нематериального капитала по форме и содержанию представляет собой широко употребляемое в теории и практике отечественного бухгалтерского учета понятие нематериальных активов, поскольку только объекты структурного капитала могут быть с достаточной степенью объективности оценены и приняты к учету. Другими словами, нематериальные активы в наиболее общем смысле представляют собой долгосрочные имущественные права, становящиеся активами после оценки стоимости и принятия к учету, обеспечивающие их



Рис. Структура нематериального капитала

Примечание. Разработано авторами по результатам систематизации литературных источников [5; 1; 2; 11].

владельцам определенный доход или приносящие иной эффект. Таким образом, нематериальный капитал – это все неимущественные средства производства организации, а нематериальные активы – та часть капитала, которая имеет свою стоимость и эквивалентную ей экономическую оценку, в соответствии с которой в бухгалтерском учете ведутся записи по учету ее наличия и движения. Следовательно, нематериальные активы не являются эквивалентом нематериального капитала, а представляют собой неотъемлемую часть последнего. В этом заключается разница между широким понятием "нематериальный капитал" и более узким "нематериальные активы", которые и являются объектом наших исследований.

Установлено, что общий порядок бухгалтерского учета нематериальных активов в сельскохозяйственных организациях Республики Беларусь в настоящее время регламентируется рядом нормативно-правовых актов, информация о которых приведена в таблице.

В соответствии с постановлением Минфина Беларуси № 118 нематериальными активами для целей бухгалтерского учета признаются активы, идентифицируемые и не имеющие материально-вещественной (физической) формы, используемые в деятельности организации, способные приносить ей экономические выгоды в будущем со сроком полезного использования более 12 месяцев, стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью при наличии документов, подтверждающих права правообладателя. При отсутствии любого из указанных критериев произведенные затраты не признаются нематериальными активами и являются расходами организации [4, 9].

Следует отметить, что в соответствии с нормами МСФО 38 "Нематериальные активы" критерий наличия исключительных прав правообладателя не предусматривается в качестве определяющего при признании нематериального актива в отчетности организации [8, 11].

Перечисленными выше свойствами обладают следующие виды активов, применяемые в аграрном секторе: объекты авторского и смежных с ним прав, принадлежащих отдельным работникам или сельскохозяйственной организации в целом (в частности, интеллектуальная собственность – на новые сорта сельхозкультур, породы скота и т.п.); программное обеспечение для персональных ЭВМ и компьютерные базы данных (например, программа автоматизации бухгалтерского учета "1С: Бухгалтерия" или "Нива"); используемые в соответствии с лицензионными и авторскими договорами объекты интеллектуальной собственности, право собственности на которые принадлежит другим юридическим и физическим лицам; имущественные права на пользование природными ресурсами, землей; лицензии на право осуществления видов деятельности; торговые марки; товарные знаки и др. Для учета их

Таблица. Основные нормативно-правовые акты Республики Беларусь, регламентирующие порядок бухгалтерского учета нематериальных активов в сельскохозяйственных организациях

| Вид, номер и название нормативно-правового акта                                                                                                                                                                                                                          | Дата принятия                                                       | Последующие редакции/документа                                                                     | Орган управления, принявший документ                                                                                                        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Закон «О бухгалтерском учете и отчетности»                                                                                                                                                                                                                               | 18.10.1994 г.                                                       | 25.06.2001 г. № 42-3,<br>17.05.2004 г. № 278-3,<br>29.12.2006 г. № 188-3,<br>26.12.2007 г. № 302-3 | Верховный Совет<br>Республики Беларусь                                                                                                      |
| Постановление № 168 «Об утверждении типовых форм первичных учетных документов по учету основных средств и нематериальных активов и Инструкции о порядке заполнения бланков типовых форм первичных учетных документов по учету основных средств и нематериальных активов» | 08.12.2003 г.                                                       | 07.07.2005 г. № 89,<br>10.01.2009 г. № 3                                                           | Министерство финансов<br>Республики Беларусь                                                                                                |
| Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов                                                                                                                                                                                                                 | 12.12.2001 г.                                                       | 31.03.2003 г. № 48,<br>25.06.2010 г. № 77                                                          | Министерство финансов<br>Республики Беларусь                                                                                                |
| Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов                                                                                                                                                                                                                | 20.12.2001 г.                                                       | 09.07.2003 г. № 1472,<br>30.06.2006 г. № 75,<br>25.06.2010 № 77                                    | Министерство финансов<br>Республики Беларусь                                                                                                |
| Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов                                                                                                                                                                                    | 27.02.2009 г.                                                       | 02.12.2009 г.<br>№ 191/144/27                                                                      | Министерство экономики, Минис-<br>терство финансов, Министерство<br>архитектуры и строительства<br>Республики Беларусь                      |
| Методические рекомендации по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов                                                                                                                                           | 17.04.1998 г.,<br>20.04.1998 г.,<br>22.04.1998 г.,<br>18.05.1998 г. | 06.04.1999 г.<br>№ 4/23/51/81                                                                      | Государственный патентный комитет,<br>Министерство экономики,<br>Министерство финансов, Государствен-<br>ный комитет по науке и технологиям |

Примечание. Разработано авторами.

наличия и движения в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкцией по его применению предусмотрены счета 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов", а также забалансовый счет 012 "Нематериальные активы, полученные в пользование". Вместе с тем на практике для учета программного обеспечения, приобретаемого для собственных нужд, применяется счет 97 "Расходы будущих периодов" [2, 12].

Исходя из приведенного выше определения, в соответствии с законодательством нематериальными признаются активы, срок полезного использования которых превышает 12 месяцев (т.е. долгосрочные). В этой связи на счетах 04, 05 и 012 не учитываются объекты со сроком полезного использования менее 12 месяцев (краткосрочные активы). В результате последние отражаются в основном лишь на счетах учета производственных затрат (20–39) и расходов на реализацию (44, 90, 91, 92), и по таким активам практически отсутствует отчетность, что может привести к их "обезличиванию" и даже изъятию из учетного процесса в качестве объекта бухгалтерского учета. В этой связи считаем необходимым исключить из действующего ныне определения нематериальных активов указание на срок их полезного использования (свыше 12 месяцев) и предложить законодательно закрепить его для целей бухгалтерского учета в следующей редакции: нематериальными признаются идентифицируемые и не имеющие материально-вещественной (физической) формы активы, используемые в деятельности организации, способные приносить ей экономические выгоды в будущем, стоимость которых документально подтверждена, может быть измерена с достаточной надежностью при наличии документов, подтверждающих права правообладателя.

Указанное выше изъятие может иметь место и по нематериальным активам со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, поскольку на балансе организации они (в частности, объекты интеллектуальной собственности) могут учитываться в составе расходов будущих периодов, что возможно в соответствии с пунктом 13 Инструкции "Об особенностях проведения инвентаризации, оценки и постановки на бухгалтерский учет объектов интеллектуальной собственности". Данным пунктом допускается, что помимо счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", на котором указанные объекты могут аккумулироваться до появления единицы учета, предназначенной к регистрации на счете 04, в некоторых случаях такая аккумуляция может осуществляться и на счете 97 "Расходы будущих периодов". Исходя из этого, мы разделяем имеющееся в экономической литературе мнение специалистов, предлагающих исключить возможность использования в учетной политике счета 97 как альтернативного счету 04 [6].

Анализ содержания приведенных в таблице нормативно-правовых документов свидетельствует, что вопросы организации и ведения бухгалтерского учета, проведения инвентаризаций по объектам нематериальных активов регламентируются в инструкциях и положениях в связке с основными средствами. В то же время не разработаны или недостаточно детализированы отдельные нормативно-правовые акты, в необходимой степени учитывающие специфические особенности бухгалтерского учета отдельных объектов нематериальных активов, и особенно связанных с правоотношениями, одним из активных участников которых является обладатель авторского права. Это, в частности, касается интеллектуальной собственности, принадлежащей как данной сельскохозяйственной организации, так и сторонней при использовании на договорных началах.

С целью устранения отмеченного недостатка рекомендуется разработать и принять отдельную инструкцию (положение) по бухгалтерскому учету нематериальных активов с отражением в ней понятия нематериальных активов в целом, каждого их вида в отдельности в соответствии с перечнем, а также порядка бухгалтерского учета по каждому виду. Кроме того, во вновь разработанной или действующей инструкции (положении) подробно детализировать вопросы учета создания, приобретения, использования и реализации каждого вида нематериальных активов в отдельности и, в частности, такого специфического объекта нематериальных активов, связанного с правоотношениями, одним из субъектов которого выступает обладатель авторского права, как интеллектуальная собственность.

Как свидетельствует анализ соответствующей нормативно-правовой базы, не разработаны типовые формы первичных документов, отражающих процессы реализации (прочего выбытия) нематериальных активов и начисления амортизации по ним. Это затрудняет формирование информации на предназначенных для учета нематериальных активов счетах бухгалтерского учета 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов", на забалансовом счете 012 "Нематериальные активы, полученные в пользование", а также в формах отчетности. Исходя из этого, нами предлагается разработать и утвердить типовые формы первичных документов "Акт на списание объекта нематериальных активов" и "Расчет (ведомость) начисления амортизации по нематериальным активам" с целью обеспечения возможности официального и прозрачного учета процессов реализации и прочего выбытия объектов интеллектуальной собственности и начисления амортизации по ним.

Оперативную информацию о наличии и движении объектов нематериальных активов можно получить главным образом только из ф. № 1

бухгалтерской отчетности – "Бухгалтерский баланс" и приложений к нему в объеме, сформированном на счетах 04, 05, 012, поскольку отдельные вопросы наличия и использования некоторых категорий таких активов находят отражение лишь в одной форме официальной статистической отчетности, а ряд других собираемых Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь отчетов не содержит информации по конкретным объектам нематериальных активов и имеет иное специальное предназначение [6]. Это затрудняет проведение экономического анализа и внутрихозяйственного контроля наличия, движения и использования нематериальных активов в сельскохозяйственных организациях. В этой связи мы рекомендуем разработать и утвердить форму статистической отчетности о наличии и использовании нематериальных активов для субъектов хозяйствования, обладающих ими или использующих их, с примерным названием "Отчет о наличии и использовании нематериальных активов в сельскохозяйственных организациях" и периодичностью формирования и представления органам Белстата один раз в год.

Следует отметить, что в Республике Беларусь законодательно не предусматривается пересмотр срока полезной службы нематериальных активов и метода их амортизации в случае изменения предполагаемой схемы потребления экономических выгод, производимых активами, хотя в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности такой пересмотр обязателен, по крайней мере, ежегодно с корректировкой в случае необходимости. Принятый в международной практике подход, на наш взгляд, справедлив и оправдан, поскольку в условиях стремительного развития техники и технологий даже в перспективе на один год достаточно сложно предусмотреть возможности эффективного использования объектов нематериальных активов и спрогнозировать экономические выгоды, приносимые ими. Поэтому нами предлагается законодательно предусмотреть ежегодный пересмотр срока полезной службы нематериальных активов и метода их амортизации в случае изменения предполагаемой схемы потребления экономических выгод, производимых активами, с целью более достоверного отражения в бухгалтерском учете эффекта от использования в организации нематериальных активов и дальнейшего приближения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности к международным стандартам.

Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов установлено, что одним из случаев изменения амортизируемой стоимости нематериальных активов является их переоценка [3]. Вместе с тем при проведении переоценки требуется учитывать специфические особенности отдельных объектов нематериальных активов, прежде всего объектов интеллектуальной собственности.

Правовыми нормами четко не определен перечень методов переоценки рассматриваемого вида имущества. Исходя из этого, рекомендуется нормативно установить для каждой из групп нематериальных активов метод переоценки с учетом их характеристик, в результате чего повысится эффективность использования таких объектов интеллектуальной собственности, для которых характерно активное развитие на рынке.

### **Заключение**

Практическая реализация вышеперечисленных предложений позволит повысить прозрачность бухгалтерского учета нематериальных активов (особенно в части их реализации и прочего выбытия) и обеспечить более достоверное отражение в учете эффекта от использования нематериальных активов. На этой основе станет возможным дальнейшее приближение национальной системы бухгалтерского учета и отчетности к международным стандартам.

#### ***Список использованных источников***

1. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Ин-т новой экономики, 1999. – 574 с.
2. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / А.П. Михалкевич [и др.]; под ред. А.П. Михалкевича. – 4-е изд., с изм. – Минск: БГЭУ, 2006. – 688 с.
3. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 27 февраля 2009 г., № 37/18/6 // Консультант Плюс: Беларусь. Версия 4000.00.41 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр", Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 20 дек. 2001 г., № 128 // Консультант Плюс: Беларусь. Версия 4000.00.41 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр", Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
5. Интеллектуальная собственность и инновации в Беларуси: свобода и ответственность [Электронный ресурс] / Науч.-исслед. центр Мизеса. – Режим доступа: <http://liberty-belarus.info/Капитализм-для-любопытных/Интеллектуальная-собственность-и-инновации-в-Беларуси-свобода-и-ответственность.html> . – Дата доступа: 31.03.2011.
6. Ковалевич, И. Учет интеллектуальной собственности, как мера контроля и источник принятия управленческих решений [Электронный ресурс] / И. Ковалевич / Респ. центр трансфера технологий. – Режим доступа: [http://www.icct.by/Library/SemIP2007/IP\\_Registration\\_as\\_a\\_Control\\_Instrument.pdf](http://www.icct.by/Library/SemIP2007/IP_Registration_as_a_Control_Instrument.pdf). – Дата доступа: 19.05. 2010.
7. Методические рекомендации по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов: приказ

Гос. патентного комитета Респ. Беларусь, 17 апр. 1998 г., № 20, М-ва экономики Респ. Беларусь, 18 мая 1998 г., № 41, М-ва финансов Респ. Беларусь, 20 апр. 1998 г., № 109, Гос. комитета по науке и технологиям Респ. Беларусь, 22 апр. 1998 г., № 75 // Консультант Плюс: Беларусь. Версия 4000.00.41 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр", Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

8. МСФО: "Стандарт – нематериальные активы" [Электронный ресурс] // Негосударственное образовательное учреждение повышения квалификации "Институт проблем предпринимательства". – Режим доступа: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=003987>. – Дата доступа: 31.03. 2011.

9. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321–ХП // Консультант Плюс: Беларусь. Версия 4000.00.41 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр", Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

10. Об утверждении типовых форм первичных учетных документов по учету основных средств и нематериальных активов и Инструкции о порядке заполнения бланков типовых форм первичных учетных документов по учету основных средств и нематериальных активов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 08 дек. 2003 г., № 168 // Консультант Плюс: Беларусь. Версия 4000.00.41 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр", Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

11. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В.Ф. Палий. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 512 с.

12. План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. – Минск: ООО "Информпрес", 2005. – 244 с.

13. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2001 г., № 118 // Консультант Плюс: Беларусь. Версия 4000.00.41 [Электронный ресурс] / ООО "Юр-Спектр", Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

*Материал поступил в редакцию 08.04.2011 г.*