Содержание

Формирование учетной политики…………………………………………………..3

Введение……………………………………………………………………………...4

Глава 1. Роль бухгалтерского учета в управлении организацией…..……………5

* 1. Функции руководителя в организации бухучёта……...……………..5
  2. Бухгалтерская информация как информационная основа менеджмента………………………………………………………….14
  3. Процесс формирования бухгалтерской информации……………..24

Глава 2. Учет нематериальных активов…………………………………………..29

2.1. Задачи учета нематериальных активов………………………………..29

2.2. Понятие и виды нематериальных активов…………………………….30

2.3. Поступление нематериальных активов………………………………..36

2.4. Передача прав на использование нематериальных активов………....38

2.5. Система документооборота учета нематериальных активов………...44

* 1. Отражение нематериальных активов в отчетности………………...46
  2. Синтетический учет нематериальных активов……………………..48
  3. Аналитический учет нематериальных активов……………………..53

2.9. Анализ в формируемой в бухучете информации учета нематериальных активов….……………………………………………………….56

Заключение………………………………………………………………………….62

Список использованной литературы……………………………………………...64

Приложение…………………………………………………………………………66

Введение

## Бухучет является системой, которая измеряет параметры деловой активности и представляет их в виде отчета и конечных выводов для принятия решений руководством компаний. Финансовые отчеты это документы, которые предоставляют информацию в денежной форме на индивидуальном уровне или на уровне предприятия.

В наиболее общем виде в бухгалтерском учёте отражается хозяйственная деятельность тех или иных субъектов. Однако считать всю хозяйственную деятельность предметом бухгалтерского учёта нельзя, она является предметом целого ряда других наук и других видов хозяйственного учёта. Та часть хозяйственной деятельности, которая изучается бухгалтерским учётом, представляет собой совокупность хозяйственных процессов и хозяйственных операций, вызывающих изменение имущества. Таким образом, предметом бухгалтерского учёта является состояние изменения имущества предприятия в процессе финансово-хозяйственной деятельности, в ходе хозяйственных процессов под влиянием хозяйственных операций. Объектами или составными частями предмета бухгалтерского учёта:

- хозяйственные процессы;

- хозяйственные операции;

- хозяйственные средства (имущество);

- финансовые результаты.

Для осуществления своей деятельности предприятие должно располагать определённым набором экономических ресурсов – элементов, используемых для производства экономических благ. По гражданскому кодексу «предприятием как объектом прав признается имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. В состав предприятия, как имущественного комплекса, входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующее предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором». В экономической литературе всё, что предприятие имеет и использует в производственной деятельности, называется имуществом предприятия.

Обычно имущество предприятия обособленно от имущества его учредителей, участников и работников. Предприятие отвечает по своим долгам принадлежащим ему имуществом, на которое могут быть обращены иски хозяйственных партнеров или кредиторов в случае невыполнения предприятием каких-либо обязательств перед ними. При признании предприятия несостоятельным (банкротом) его имущество в соответствии с установленными законами, процедурами может использоваться для удовлетворения требований кредиторов. Оставшееся после этого имущество ликвидируемого предприятия передается его учредителям (участникам), имеющим вещные права или обязательственные права в отношении предприятия. По российскому законодательству учредители и участники предприятия имеют обязательственные права в отношении хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов. На имущество государственных и муниципальных унитарных предприятий, а также дочерних обществ учредители имеют право собственности или иные вещные права.  
Имущество предприятия включает все виды имущества, которые необходимы для осуществления хозяйственной деятельности.

Обычно в составе имущества выделяют материально-вещественные и нематериальные элементы.

К числу материально-вещественных элементов относятся земельные участки, здания, сооружения, машины, оборудование, сырье, полуфабрикаты, готовые изделия, денежные средства.

Нематериальные элементы создаются в процессе жизнедеятельности предприятия. К ним относятся: репутация фирмы и круг постоянных клиентов, название фирмы и используемые товарные знаки, навыки руководства, квалификация персонала, запатентованные способы производства, ноу-хау, авторские права, контракты и т.п., которые могут быть проданы или переданы. Имущество предприятия является предметом изучения различных дисциплин: право исследует правовые аспекты существования, защиты, перехода прав собственности и обязательств; в анализе хозяйственной деятельности рассматривается эффективность использования различных видов имущества предприятия; в курсе экономики имущество предприятия рассматривается как хозяйственный, экономический ресурс, использование которого обеспечивает о деятельность предприятия, в бухгалтерском учете отражается движение имущества и основных источников его формирования. В бухгалтерском учете капитал (имущество) как бы условно подразделяют на активный капитал, т.е. действующий (функционирующий) в виде имущества и обязательств, и пассивный капитал, отражающий источники формирования и оплаты действующего капитала. Несмотря на различный порядок учета активного и пассивного капитала, они представляют собой единство, являются различными характеристиками общего капитала, обеспечивающего хозяйственную деятельность организации. В процессе хозяйственной деятельности происходит постоянный оборот капитала: последовательно капитал меняет денежную форму на материальную, которая в свою очередь изменяется, принимая различные формы (в виде продукции, товара и др.) в соответствии с условиями производственно-коммерческой деятельности организации, наконец, вновь превращается в денежные средства, готовые начать новый кругооборот. В бухгалтерском учете находит отражение кругооборот капитала отдельно взятой организации и формируется информация о состоянии и размещении капитала предприятия на различных фазах его кругооборота, а также приращении (изменении) величины капитала в результате хозяйственной деятельности. Активный капитал состоит из имущества и обязательств организации, т.е. в него входит то, чем владеет данная организация как обособленный объект хозяйствования. Активный капитал – это стоимость всего имущества организации. По отношению к скорости оборота различают имущество длительного пользования, которое более года находиться в обороте организации и имущество, предназначенное для текущего (одноразового) использования в процессе хозяйственной деятельности или находящееся в обороте организации не более одного года. Таким образом, активный капитал предприятия подразделяется на основной (долгосрочный) капитал, или внеоборотные активы, и оборотный (текущий) капитал, или оборотные активы. Пассивный капитал характеризует источники имущества (активного капитала) обособленной организации и включает собственный и заемный капитал. Собственный капитал организации как юридического лица в общем виде определяется стоимостью имущества, принадлежащего организации; это так называемые чистые активы организации. Они определяются как разность между стоимостью имущества и заемным капиталом. Конечно, собственный капитал имеет сложное строение; его состав зависит от организационно-правовой формы организации.

Глава 1. Роль бухгалтерского учета в управлении организацией

* 1. Функции руководителя в организации бухучёта

Являясь системой сбора, анализа и регистрации сведений о состоянии дел на коммерческом предприятии, бухгалтерский учет имеет определенную цель и подразумевает выполнение отдельных задач.

Цель бухгалтерского учета на коммерческом предприятии – это в первую очередь обеспечение учетной информацией как собственных пользователей(сотрудников предприятия), так и сторонних. Предоставляемая по средствам бухгалтерского учета информация должна быть актуальной, достоверной и полной, так как она необходима для анализа и планирования деятельности предприятия, выбора его политики, принятия решений по эффективному управлению организацией и т.д.

В соответствии с целью, задачами бухгалтерского учета являются:

- предоставление точной и наиболее полной информации об имущественном положении предприятия и организации его деятельности;

- осуществление и регулирование расчетных отношений с сотрудниками предприятия, дебиторами и кредиторами;

- ответственность за выполнение предприятием необходимых операций по выплате средств в бюджетные и внебюджетные фонды, а также операцией по наличному и безналичному расчету;

- своевременное предоставление финансовой отчетности предприятия в государственные органы.

Структура и организация бухгалтерии на любом коммерческом предприятии должна обеспечивать выполнение всех задач бухгалтерского учета качественно и оперативно.

Руководитель любого коммерческого предприятия должен нести ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета, а также соблюдение в его процессе законодательства. Поэтому, формируя учетную политику предприятия, руководитель должен исходить из ПБУ «Учетная политика организации».

Учетная политика коммерческого предприятия представляет собой – совокупность способов ведения бухгалтерского учета в этой организации, выбор которых осуществляется из определенного количества вариантов, допускаемых законодательством страны.

В зависимости от объемов производства на коммерческом предприятии руководитель может: учредить отдельное подразделение, которое будет заниматься осуществлением бухгалтерского учета и во главе которого будет стоять главный бухгалтер; принять в штат сотрудника на должность бухгалтера; передать права на ведение бухгалтерского учета специальной организации или же вести бухгалтерский учет лично.

Основные функции подразделения или лица, ведущего бухгалтерский учет на предприятии, заключаются в учете материально-технических ценностей организации, затрат на производство и финансовую деятельность, произведении расчетов по оплате труда, составлении документации бухгалтерской отчетности.

Ответственность за организацию бухучета на предприятии, за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. В зависимости от объема учетной работы руководитель может:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

- ввести в штаб предприятия должность бухгалтера;

- передать на договорных началах ведение бухучета централизованной бухгалтерии  и специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

- вести бухучет лично.

Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля над хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Требуемое количество бухгалтеров определяется в зависимости от объемов обрабатываемой информации по каждому объекту учета. Руководитель предприятия может назначать на должность и освобождать от должности главного бухгалтера только согласно своему приказу. Главный бухгалтер предприятия, возглавляемый бухгалтерскую службу должен действовать в соответствии с законом «О бухгалтерском учете». Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль над движением имущества и выполнением обязательств.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.  
Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

Прием и сдача дел при назначении и освобождении главного бухгалтера оформляются актом проверки состояния учета и отчетности на предприятии. На главного бухгалтера не могут быть возложены обязанности, связанные с непосредственной материальной ответственностью за материальные ценности и денежные средства, он не может сам получать по чекам денежные средства с расчетного счета (для малых предприятий делаются исключения по согласованию с учреждением банка, гл. бухгалтер осуществляет и функцию кассира). При смене бухгалтера должен оформляться двухсторонний акт сдачи-приемки дел, который подписывается увольняемым бухгалтером и вновь назначаемым. На время отсутствия главного бухгалтера его права и обязанности переходят к заместителю или другому должностному лицу, что обязательно подкрепляется приказом руководителя. Главный бухгалтер подписывает денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства, такие документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными.  
 Ведение бухучета регулируется различными нормативными актами, которые имеют разный статус – некоторые документы носят чисто рекомендательный характер, а некоторые нормативные акты обязательны к применению всеми предприятиями. Нормативное регулирование в России имеет 4 уровня:

- законодательный. Он представлен ФЗ «О бухгалтерском учете», где отражены основные задачи, принципы и правила ведения бухучета, что является обязательным для всех организаций.

- нормативный. Он представлен положениями по Бухгалтерскому учету (ПБУ), которые определяют принципы и базовые правила ведения учета по его отдельным участкам (объектам), видам хозяйственных операций без раскрытия механизма их применения к определенному виду деятельности организации. ПБУ разрабатывается исходя из принципов, предусмотренных документом первого уровня.

- методический*.* Он представлен инструкциями, рекомендациями и методическими указаниями по ведению бухучета, которые предполагают возможные варианты учета непосредственно на предприятии в виду его особенностей. В основу таких документов заложены общие правила ведения учета, конкретизируемые с учетом отраслевых характеристик предприятия.

- представлен организационно*-*распорядительнымидокументами предприятия, формирующие учетную политику организации. Такие документы разрабатываются самим предприятием или консультационной фирмой по заказу предприятия.

Самое главное требование к деятельности любой фирмы — прибыльность: нет прибыли — нет фирмы. Информация о прибыльности, как результате деятельности фирмы, поступает через финансовый отчет. Финансовый отчет — это документ бухгалтерской отчетности.

Поэтому бухучет поставляет информацию о выполняемости основного критерия: прибыльности деятельности фирмы. Нормативное регулирование бухгалтерского учета, Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством России.

Формирование учетной политики

Учетная политика - это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

В современных условиях хозяйствования разработка методик и порядка отражения тех или иных операций в учете является функцией не государства, а самого хозяйствующего субъекта. Необходимость учетной политики как одного из основных корпоративных стандартов управления организацией объясняется переходом от жесткого регламента со стороны государства к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке бухгалтерского учета.

Государство в лице назначенных им исполнительных органов устанавливает определенные общие правила, принципы или предоставляет организации выбор одного способа из нескольких, без соблюдения которых хозяйствующий субъект не сможет обеспечить заинтересованным лицам, контрагентам доступность и прозрачность данных об его имущественном и финансовом положении. В отдельных случаях законодательство вообще не устанавливает порядка учета, и организации приходится разрабатывать его самостоятельно.

Учетная политика представляет основу формирования многих документов организации, регулирующих финансово-хозяйственную деятельность как внутри организации, так и во взаимоотношениях с внешними контрагентами.

Учетная политика организации призвана закрепить выбор организации и установить порядок определения показателей, предусмотренных и не предусмотренных законодательством.

Учетная политика, в которой отсутствуют соответствующие обязательные положения, не будет выполнять своей роли и не может считаться удовлетворительной.

* 1. Бухгалтерская информация как информационная основа менеджмента.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Бухгалтерский учет это система, которая осуществляет измерение, обработку и передачу финансовой информации об определенном хозяйствующем субъекте (организации, предприятии).

В предпринимательской деятельности от качества информации зависят возможности получения прибыли, принятие решений, выбор клиентов, поставщиков, возможных партнеров по развитию своего бизнеса. При этом большое значение придается полноте и достоверности информации.

Бухгалтерский учет часто называют языком бизнеса. Он широко используется для описания сделок между различными организациями (предприятиями). Терминами и понятиями бухгалтерского учета оперируют менеджеры, собственники, инвесторы, банкиры, юристы, бухгалтеры – все, кто так или иначе вовлечен в деловую жизнь.

Бухгалтерский учет служит связующим звеном между хозяйственной деятельностью и людьми, принимающими решения. Он измеряет хозяйственную деятельность путем регистрации данных о ней для дальнейшего использования; обрабатывает данные, сохраняя их до нужного момента, а затем перерабатывает таким образом, чтобы они стали полезной информацией; передает посредством отчетов информацию тем, кто использует ее для принятия решений.

Причем бухгалтерский учет не следует понимать как счетоводство. Счетоводство – это процесс ведения бухгалтерского учета, средство регистрации хозяйственных операций и хранения учетной документации. Эта механическая и многократно повторяемая работа является частью бухгалтерского учета, который включает создание информационной системы, удовлетворяющей пользователя. Его главная цель – анализ, интерпретация и использование информации. Бухгалтеров интересует выявление тенденций на основе обрабатываемой ими информации и эффект различных альтернатив в хозяйственной деятельности.

Управленческая информационная система состоит из взаимосвязанных подсистем, которые выдают информацию, необходимую для управления фирмой, при этом бухгалтерская подсистема является наиболее важной, так как она играет ведущую роль в управлении потоком экономических данных и направлении их во все подразделения фирмы, а также заинтересованным лицам вне фирмы. Бухгалтерский учет – это финансовый центр управленческой информационной системы. Он позволяет как управленческому аппарату, так и другим пользователям иметь полную картину хозяйственной деятельности на предприятии.

Учетная информация является основой для таких решений как внутри фирмы, так и вне ее. Она обеспечивает количественную информацию для реализации трех функций: планирования, контроля и оценки.

1. Планирование (planning) – процесс формулирования порядка действий. Он включает: постановку цели, изыскание путей ее достижения и выбор наилучшей альтернативы. На этой стадии бухгалтер должен представить ясный отчет об имеющихся финансовых альтернативах. Для планирования на будущее важна информация о предполагаемой прибыли и потребностях в денежных средствах.

2. Контроль (control) – процесс отслеживания фактического выполнения планов. Другими словами, определение того, насколько действия соответствуют плану. На этой стадии бухгалтера могут ожидать предоставления информации, которая содержит сопоставление фактических затрат и доходов с плановыми.

3. Оценка (evaluation) - процесс изучения всей системы принятия решений с целью ее улучшения. На этом этапе важно понять, была достигнута поставленная цель (обратная связь), и если нет, то выясняется, что было причинами: недостатками планирования или контроля, или сама цель была выбрана неправильно. Оценочная информация может содержаться в годовом и других финансовых отчетах на основе бухгалтерской информации.

Бухгалтерская информация используются широким кругом лиц, принимающих решения в различных целях и сферах деятельности. Пользователи бухгалтерской информации – юридические и физические лица, заинтересованные в информации о финансовом и имущественном состоянии предприятия (организации), обладающие минимальными знаниями о порядке формирования этой информации и имеющие навыки ее использования.

Пользователи информации могут быть разделены на три группы:

* внутренние пользователи с прямым финансовым интересом;
* внешние пользователи, имеющие прямые финансовые интересы;

-непрямые внешние пользователи.

К пользователям первой группы относятся руководители предприятий, которые несут полную ответственность за управление деятельностью предприятия и достижение целей, стоящих перед ним. Предприятия имеют много целей, но успех и выживание их в жестких условиях конкуренции требуют от администрации сосредоточить все усилия на двух главных целях: прибыльности и ликвидности. Прибыльность – способность зарабатывать прибыль, достаточную для привлечения и удержания инвестиционного капитала. Ликвидность – означает наличие достаточных платежных средств для оплаты долгов в установленные сроки.

Успешно работающие менеджеры часто принимают решения, основываясь на данных бухгалтерского учета и их анализе. Поэтому администрация является одним из главных пользователей бухгалтерской информации. Менеджеры могут поставить перед бухгалтером следующие вопросы: какова чистая прибыль компании за последний квартал, является ли норма прибыли владельцев адекватной их ожиданиям, имеет ли компания достаточно денежных средств, какие продукты являются наиболее прибыльными, какова себестоимость каждого произведенного продукта и другие.

Таким образом, пользователей первой группы – владельцев и руководителей предприятия интересуют два вопроса: во-первых, будет ли их предприятие давать прибыль, во-вторых, в состоянии ли оно выполнить взятые обязательства и не приведет ли такое выполнение к закрытию предприятия в связи с недостатком ресурсов. Ответ на эти вопросы содержится в информации бухгалтерской отчетности предприятия.

Одной из главных задач бухгалтерского учета является исчисление финансового результата, т.е. прибыли, полученной предприятием, или убытков, понесенных им. Прирост капитала за счет прибыли является главной целью создания предприятия. Владелец (собственник) предприятия интересуется размерами полученной прибыли. В первую очередь его будет интересовать соотношение размеров полученной прибыли с предполагавшейся. Информация о размерах прибыли может понадобиться владельцу предприятия также для того, чтобы разработать обоснованные планы на будущее, чтобы легче получить ссуду в банке или у частного лица, чтобы представить данные потенциальному партнеру или покупателю предприятия, чтобы рассчитать собственный подоходный налог.

Каждая из групп пользователей имеет собственные интересы. Назначение же бухгалтерской отчетности как раз и состоит в том , чтобы в максимально возможной степени сгладить противоречия между интересами различных пользователей.

Одно из основных достоинств бухгалтерской отчетности как средства коммуникации - ее аналитические возможности. Анализ годового отчета компании входит в число основных разделов текущей деятельности финансового менеджера. Важность его пре­допределяется тем обстоятельством, что в условиях рыночной эко­номики бухгалтерская отчетность хозяйствующих субъектов, явля­ющаяся по сути единственным средством коммуникации,

## Бухгалтерская информация о хозяйственной деятельности предприятия

Непрямые финансовые интересы

Прямые финансовые интересы

Внешние пользователи

Работники предприятий,

Профсоюзы,

Налоговые органы,

Финансовые консультанты,

Покупатели и общество в целом.

Внешние

пользователи

Сегодняшние или потенциальные инвесторы,

Сегодняшние или потенциальные кредиторы.

Внутренние пользователи

Собственники,

Совладельцы,

Совет директоров,

Высший

управленческий

персонал,

Менеджеры,

Руководители

подразделений,

Мастера, и др.

### Рисунок 1. Классификация пользователей бухгалтерской информации.

достоверность которого весьма высока и при определенных условиях подтверждена независимым аудитом, становится важнейшим эле­ментом информационного обеспечения финансового анализа. Имен­но бухгалтерская отчетность в совокупности со статистической и текущей информацией финансового характера, публикуемой соот­ветствующими агентствами в виде аналитических обзоров о состоянии рынка капитала, позволяет получить первое и достаточ­но объективное представление о состоянии и тенденциях измене­ния экономического потенциала возможного контрагента или объек­та инвестиций.

К первой группе (табл.1) относятся собственники фирмы, совладельцы, совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеры, руководители и другие пользователи, для которых необходимо знать реальное состояние предприятия и его дел, для того, чтобы решить все проблемы и спланировать новые планы на будущее .

Ко второй группе относятся пользователи с прямым финансовым интересом. Таковыми являются инвесторы и кредиторы, для которых (и не только для них) в последние годы во многих регионах РФ предприятиями составляются финансовые отчеты общего назначения, в которых содержатся данные о том, насколько успешно ими достигнуты цели в плане прибыльности, и какова действительная ликвидность (платежеспособность) предприятия.

Инвесторы (настоящие и потенциальные) по финансовым отчетам общего назначения делают для себя заключения о финансовых перспективах предприятия в будущем и о том, стоит ли вкладывать в него средства. Кроме того, инвесторы как лица, представляющие капитал, и их консультанты обеспокоены риском, сопутствующим инвестициям, и заинтересованы в доходе на инвестиции. Им нужна информация, которая поможет определить, следует ли покупать, держать или продавать акции. Акционеры также заинтересованы в информации, которая позволит им оценить способность организации выплачивать дивиденды. Кредиторы (настоящие и потенциальные) делают выводы о кредитоспособности предприятия, т.е. имеет ли оно деньги для выплаты процентов и может ли своевременно погашать долги по кредитам.

В третью группу входят пользователи с непрямым (косвенным) финансовым интересом. К ним, в частности, относятся налоговые органы, работники, кредиторы, поставщики и другие коммерческие контрагенты, клиенты, правительственные учреждения, общественность и другие заинтересованные лица и организации. С помощью бухгалтерской отчетности они могут удовлетворить различные потребности в информации, которая позволит им оценить способность организации выплачивать дивиденды.

Налоговые органы контролируют правильность уплаты налогов в федеральный и местный бюджеты, налог на зарплату, отчисления во внебюджетные фонды.

Работники и их представители заинтересованы в информации о стабильности и рентабельности, которая дает возможность оценить способность предприятия обеспечивать их заработной платой, социальными пособиями и возможностью дальнейшей работы.

Кредиторы заинтересованы в информации, которая позволяет определить, будут ли займы и причитающиеся проценты выплачены вовремя.

Поставщики и другие коммерческие контрагенты заинтересованы в информации, которая дает возможность определить, будет ли сумма, которая им причитается, выплачена вовремя.

Клиенты заинтересованы в информации о непрерывности деятельности организации, особенности, особенно когда они имеют долгосрочные соглашения или зависят от данной организации.

Правительства и правительственные учреждения заинтересованы в информации о распределении ресурсов и, следовательно, деятельности организации. Им также нужна информация для регулирования деятельности организаций, определения политики налогообложения и в качестве основы для расчета национального дохода и других побочных статистических показателей.

Предприятия и организации влияют на членов общества различными способами. Они могут внести существенный вклад в местную экономику, обеспечивая работой значительное число людей или патронируя местных поставщиков.

Профессиональные союзы изучают финансовые отчеты своих предприятий при подготовке к заключению коллективных договоров. Кроме того, консультанты инвесторов и кредиторов также имеют непрямой интерес к финансовой деятельности и перспективам бизнеса. Группы потребителей, покупатели и общество в целом все больше интересуются финансовым состоянием и прибылями корпораций, поскольку это влияет на инфляцию, окружающую среду, социальные проблемы и качество жизни.

В законе «О бухгалтерском учете» (принят в ноябре 1996 года), в котором отражен опыт бухгалтерского учета в рыночной экономике применительно к российским традициям и действующему в России гражданскому и финансовому праву, также выделяются две группы пользователей бухгалтерской информации.

Закон предполагает, что бухгалтерский учет методически рассматривается как информационная система, функционирующая непрерывно со дня регистрации организации в качестве юридического лица до ее реорганизации или ликвидации в полном соответствии с правилами и порядком, установленными законодательством. Системность бухгалтерского учета обеспечивается в законодательном порядке требованием своевременной регистрации всех хозяйственных операций без каких-либо пропусков и изъятий путем двойной записи на взаимосвязанных счетах, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета. Системность бухгалтерского учета подтверждается и нормой, требующей, чтобы данные аналитического учета соответствовали оборотам и сальдо по счетам синтетического учета.

В российской экономике опыта такого мало, хотя в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» определен порядок публикации годовой бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами. Лишь в последние несколько лет коммерческие банки обязаны публиковать свои годовые отчеты с тем, чтобы акционеры видели, на что расходуется полученная прибыль. Выявление нарушений в использовании прибыли дает право общему собранию требовать санкции против руководства банка. Информация о дивидендах должна быть открыта и доступна. С этой целью в Москве, начиная с 01.01.1999 года для предприятий с долей города в уставном капитале, вменено в обязанность предоставлять в городской комитет по статистике дополнительную информацию о финансовой деятельности в части направлений распределение прибыли отчетного года, о величине и периодичности начисленных и выплаченных дивидендов и др.

Внешние пользователи бухгалтерской информации зависят от того, насколько правильно применялись бухгалтерские концепции при подготовке отчетности. Преднамеренное искажение данных в отчетности для внешних пользователей называется подделкой финансовой отчетности. Ответственность за составление правдивой отчетности лежит на руководстве фирмы. Бухгалтер также отвечает за соблюдение этических стандартов при выполнении своих обязанностей, чтобы не оказаться замешанными в подделке отчетов.   
 Качественно и своевременно составленный бухгалтерский баланс помогает подготавливать и принимать соответствующие управленческие решения, оценивать положение организации в условиях рынка с целью повышения эффективности производства и управления, улучшения качества продукции, труда, организации производства и управления.  
 Для получения бухгалтерского баланса предприятия (организации) используются данные учета, которые формируются в виде определенных функциональных участков, каждый из которых связан с определенным объектом учета (основных средств, материальных запасов, готовой продукции), и где обеспечиваются непрерывная регистрация и обработка хозяйственных операций, связанных с этим субъектом бухгалтерского учета.  
Так как бухгалтерский баланс относится к трудоемким участкам бухгалтерского учета, то составление его с использованием средств вычислительной техники приобретает всевозрастающее значение, и это относится как к процессам сбора, измерений, регистрации, обобщения и подготовки информации для формирования статей бухгалтерского баланса, так и непосредственно к процессу составления.

Форма бухгалтерского баланса представляет собой документ (вид отчетности), который характеризуется такими условно-постоянными данными, как количество разделов актива и пассива, количество строк в разделе, а также количество граф по каждой строке.

Каждая статья бухгалтерского баланса закодирована. Методом математического моделирования получения итоговых показателей по строкам и графам производится построчное и пографное суммирование данных статей бухгалтерского баланса в соответствии с расположением их в памяти ЭВМ.

* 1. Процесс формирования бухгалтерской информации

Изучение накопленного опыта в странах с развитой экономикой и системами хозяйствования позволяет привлечь потенциальных партнеров-инвесторов и вооружить российских предпринимателей знаниями международной системы ведения финансовой отчетности.  
 В международной системе финансовой отчетности выделяются четыре основных характеристики бухгалтерской информации: релевантность, достоверность, сопоставимость и последовательность.

Релевантность(Relevance)  
 Информация должна способствовать принятию решения пользователем, «иметь отношение или полезное применение к действиям, для которых она предназначалась». Релевантность информации является результатом сочетания трех ее характеристик: предсказательной ценности (Predictive value), свойства обратной связи (Feed-back) и своевременность (Timeliness).

Она должна обладать предсказывающей ценностью («свойство информации, помогающее пользователям повысить вероятность реализации прогнозов») для того, чтобы пользователь мог использовать ее в принятии инвестиционных решений. Она также должна обеспечивать обратную связь — не только прогнозирование, но и подтверждение и корректировку предыдущих прогнозов. И она должна быть своевременной, чтобы сохранять свою полезность.  
 Надежность (Reliability)

Надежность определяется в SFAC 2 как «свойство информации, предполагающее ее достаточную свободу от ошибок и пристрастности, а также то, что он точно представляет то, что предполагалось представить». Надежность состоит в свою очередь из трех составляющих: проверяемости (Verifiability), репрезентативной достоверности (Representative faithfulness) и нейтральности (Neutrality).

Проверяемость является исключительно важным свойством информации — она означает, что пользуясь одними и теми же данными, различные эксперты придут к одинаковым выводам.

Репрезентативная достоверность данных подразумевает что существует прямая связь между явлением и его оценкой и нет каких-либо посредующих. фактов, которые способны исказить оценку явлений при том, что само явление остается неизменным. И, наконец, нейтральность подразумевает что на оценку явления не оказывает влияния то, каких целей хочет добиться пользователь или эксперт с помощью данной оценки. Таким образом, искаженная интерпретация информации финансового учета при формировании финансовой отчетности, с целью повышения кредитоспособности предприятия, нарушает в том числе и нейтральность предоставленной информации.

Сопоставимость (Comparability)

Сопоставимость — это свойство формы представления информации, которая повышает ее полезность за счет возможности сравнения ее с аналогичными показателями или данными. Предельной формой сопоставимости является единообразие (Uniformity), когда фирмы предоставляют информацию не просто в сопоставимом, а в совершенно однообразном формате.

Последовательность(Consistensy).  
 Под последовательностью подразумеваются последовательность и постоянство в применении любого данного учетного принципа или способа учета после его принятия в отношении данного объекта учета.  
Помимо основных требований к качеству подготовленной информации выделяются также требования к самому процессу подготовки информации. Эти требования и предположения, касающиеся процесса измерения и распознания фактов хозяйственной деятельность, а также способов их раскрытия в отчетность в свою очередь делятся на следующие группы:

- Допущения, относительно того, как фирма ведет учет и составляет свою отчетность.

- Собственно основные принципы и методики, которыми руководствуется фирма при ведении учета и отражении в отчетности фактов хозяйственной жизни.

- Требования, которые должны соблюдаться при ведении финансового учета и составлении отчетности:

Допущения (Assumptions)

1. Допущение единого изолированного предприятия (entity concept). Это допущение полагает, что данное предприятие существует как единая и в то же время самостоятельная организация, которая отделена в экономической деятельности от своих владельцев, так и от всех прочих контрагентов. Соответственно, Это допущение позволяет сконцентрироваться на данных, относящихся только данному предприятию, и отбросить все ненужные.  
В качестве предприятия, или, что точнее, хозяйствующей единицы может рассматриваться не только данное предприятие как юридическое лицо но и конгломерат предприятий, объединенный общими владельцами, или, наоборот, только часть одной фирмы. Конкретное выделение зависит от целей отчетности. Так, при составлении консолидированной отчетности как хозяйствующая единица рассматривается группа предприятий, отчетность которых подлежит консолидации.

2. Допущение непрерывности (gоing сопсеrп). Это допущение предполагает, что однажды созданное предприятие будет существовать в течение неопределенно долгого промежутка времени. Это не слишком правдивое предположение, а иногда просто неправильное, но оно помогает избежать проблем, связанных с распознанием прибылей или убытков, служит основой для применения принципа себестоимости при оценке активов, а также предоставляет сторонним пользователям лучшую возможность самим прогнозировать развитие предприятия.

3. Допущение использования денежного измерителя подчеркивает приоритет финансовой информации над любой другой. В отчетности могут отражаться только операции и события, которые имеют денежную оценку, причем натуральные или иные причины результатов, имеющих денежное измерение, не имеют особого значения. С одной стороны, предоставление информации только в денежной форме уменьшает аналитические возможности стороннего пользователя. С другой стороны, это избавляет пользователя от большого количества нерелевантной информации. С применением денежного измерителя связана также проблема его неустойчивости, которая приводит к необходимости корректировок на текущую стоимость денежной единицы при прогнозировании или ином анализе показателей во времени.

4. Допущение периодичности предполагает исчисление финансовых результатов по истечении определенных периодов времени — квартала или года. Так как отчетный период, обычно финансовый год, редко совпадает по продолжительности с операционным циклом предприятия, то это допущение помогает решить проблему исчисления финансового результата по незавершенным операциям и соотнесения частей этого результата с соответствующим периодом.

Основные принципы (методы) учета

1. Принцип себестоимости требует, чтобы все объекты учитывались по стоимости приобретения, либо аналогичной. Применение этого принципа сталкивается с многочисленными препятствиями, так как случаи,, когда рыночная и/или восстановительная стоимость актива, особенно долгосрочного, продолжает равняться себестоимости его приобретения, представляют собой скорее исключение, чем правило.

2. Распознание прибыли и убытков базируется на принципе начислений и подразумевает их отражение в учете и отчетности в момент получения дохода (понесения убытков), а не в момент реализации. Например, продажи распознаются обычно после того как:

1) фирма выполнила все существенные условия для того, чтобы товар (услуга) были предоставлены потребителю;

2) доход можно измерить с достаточной степенью вероятности.  
Обычно таким достаточным условием является поставка товара (предоставление услуги) потребителю. Также резервы по сомнительным долгам создаются в момент определения того, что оплата по долгу маловероятна, а не в момент неоплаты долга.

3. Принцип соответствия соотнесения требует соотнесения доходов и порождающих их расходов по времени. Соответственно, расходы, порождающие доходы в другом отчетном периоде, учитываются отдельно, так же как расходы, которые будут понесены позже, но уже принесли доходы, а также доходы, расходы по которым еще не понесены, а будут понесены позже и, наконец, полученные доходы, признание которых отложено.

4. Принцип полного раскрытия информации требует раскрытия всей существенной информации, в том числе и не относящейся к данному отчетному периоду, если обладание данной информацией существенно влияет на возможное поведение пользователя. Этот принцип, с одной стороны, требует раскрытия всех экстраординарных происшествий, имевших место после конца учетного периода, но перед опубликованием (представлением в официальный орган, получением заключения аудитора) финансовой отчетности, и, с другой стороны, требует раскрытия существенных планов менеджмента и другой прогнозной и прочей информации, которая может быть существенной для пользователя.

Требования (Constraints)

1. Определение соотношения издержки-выгоды требует соотнесения издержек по получению информации с вероятной или действительной полезностью этой информации. Естественно, что точно определить полезность данной информации крайне затруднительно, да и издержки ее получения не всегда можно точно определить. Тем не менее, этот принцип находит определенное применение, обычно в случаях, когда учитывается информация, связанная с неопределенностью, а ее уточнение стоит несоразмерно дорого. Также это соотношение во многом определяет, какой объем и способы раскрытия информации должны применяться при распространении финансовой отчетности.

2. Требование существенности требует раскрытия только той информации, которая является существенной для пользователя при принятии решений на основе данных отчетности. Соответственно, изменение или нераскрытие существенной информации влечет за собой принятие пользователем неправильного решения. Этот принцип тесно связан с принципом полного раскрытия: информация может считаться полностью раскрытой, когда раскрыты все существенные детали этой информации. Принцип существенности позволяет ограничить объем информации до такого, который является достаточным, но не избыточным для пользователя.

3. Требование консерватизма или осторожности имеет своей целью защиту пользователей от чрезмерного, и даже неоправданного оптимизма управляющих. Это требование подразумевает большую готовность к учету всех вероятных убытков и потерь, чем возможных доходов. В соответствии с ним убытки должны по мере возможности учитываться в момент понесения, даже если они еще не реализованы, а вот прибыли должны учитываться только в момент реализации. С этим принципом связан способ оценки по меньшей из себестоимости и рыночной стоимости, а также другие, аналогичные по воздействию на результаты фирмы.

Декларирование соблюдения принципов не всегда означает, что им действительно следуют. Так, зачастую методы учета, навязываемые налоговыми органами, отрицают принцип преобладания содержания над формой. Использование принципа осторожности (консервативности) также не всегда последовательно: для создания резервов по сомнительным долгам требуется фактическая идентификация уже неоплаченных долгов, т.е. требуется фактическое понесение убытков, после чего их уже можно просто списывать, а не создавать резерв.

Нарушается также использование принципа начисления, во-первых, в том, что запрещается учет вероятных убытков и расходов будущих периодов до момента их действительного понесения. Принцип начисления нарушается также в том, что предприятия для целей налогообложения часто используют кассовый принцип. И то, что они обязаны использовать принцип начисления для подготовки бухгалтерской отчетности, только усложняет ситуацию, так как им необходимо вести практически две бухгалтерии или тщательно отслеживать процесс оплаты всех счетов. Но и внедрение системы учета по отгрузке тоже пока не реально, так как платежеспособность большинства контрагентов настолько неустойчива, а контрактная культура настолько неразвита, что использование этого принципа в полной мере способно привести к еще большему ухудшению ситуации с проблемой неплатежей.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризаций обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду;

- выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации;

- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Глава 2. Учет нематериальных активов

2.1. Задачи учета нематериальных активов

Главные задачи бухгалтерского учета нематериальных активов: обеспечение контроля за их наличием и сохранностью с момента приобретения до момента выбытия; правильное и своевременное исчисление износа; получение сведений для правильного расчета налогов, перечисляемых в бюджет; получение данных для составления отчетности о наличии и движении нематериальных активов.

Учет нематериальных активов Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ определяет понятие нематериальных активов, учитываемых отдельно от основных средств на счете 04 «Нематериальных активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов» Данные счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении средств труда, которые в соответствии с установленным порядком относятся к нематериальным активам.

Счет 04 предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности.

При учете и аудите нематериальных активов необходимо руководствоваться следующими законодательно-нормативными документами:

- Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»;

- Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных»;

- Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3526-1 «О правовой охране топологий интегральных микросхем»;

- Закон РФ от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах»;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000)

2.2.Понятие и виды нематериальных активов

В соответствии с п. 3 ПБУ 14/2000 (6, стр. 158) к нематериальным активам относят имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

а) не имеет материально-вещественной (физической) структуры;

б) может быть идентифицировано (выделено, отделено) от другого имущества;

в) предназначено для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) используется в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

д) не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способно приносить организации экономическую выгоду;

ж) имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительные права организации на результаты интеллектуальной деятельности ( патенты, свидетельства и др.).

В соответствии с перечисленными условиями к нематериальным активам относят следующие объекты нематериальной собственности:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;

- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы.

При классификации можно выделить следующие виды нематериальных активов:

- объекты интеллектуальной собственности;

- отложенные затраты;

- деловая репутация организации.

Объекты интеллектуальной собственности можно разделить на два вида: регулируемые патентным правом и регулируемые авторским правом.

Патентное право охраняет содержание произведения. Для охраны изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, фирменных наименований, товарных знаков, знаков обслуживания необходима их регистрация по установленной процедуре в соответствующих органах.

Регистрация объектов, регулируемых авторским правом, не нужна. Автор обязан выразить свое произведение в любой объективной форме, позволяющей воспроизводить указанный объект.

Объекты, регулируемые патентным правом (объекты промышленной собственности). Правовое регулирование объектов промышленной собственности осуществляется Патентным законом РФ, Законом РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименования мест происхождения товаров», а также подзаконными нормативными актами, регулирующими процедуру оформления и регистрации объектов, размеры пошлин и иные вопросы.

Изобретение подлежит правовой охране, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо (устройство, способ, вещество, штамм, микроорганизм, культуры клеток растений и животных) или является известным устройством, способом, но имеет новое применение. Патент на изобретение выдается сроком до 20 лет и удостоверяет приоритет изобретения, авторство, а также исключительное право на его использование.

Промышленный образец *-* художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид. Отличительными признаками патентоспособности промышленного образца является его новизна, оригинальность и промышленная применимость. Патент на промышленный образец выдается сроком до 10 лет и может быть продлен еще на срок до 5 лет.

Полезная модель представляет собой конструктивное выполнение составных частей. Отличительные признаки полезной модели - новизна и промышленная применимость. Правовая охрана полезной модели осуществляется при наличии свидетельства выдаваемого Патентным отделом на срок до 10 лет и продлевается по ходатайству патентообладателя на дополнительный срок до 3 лет.

Основные формы использования охраняемых патентным правом объектов - передача прав по лицензионному договору и внесение объекта в качестве вклада в уставной капитал организации. Лицензионный договор существенно отличается от договора купли-продажи и найма, поскольку патентовладелец передает по лицензионному договору не само изобретение, а лишь исключительное право на его использование; патентовладелец может передать право на использование изобретения широкому кругу третьих лиц и сам использовать изобретение. Стоимость охраняемых патентов объектов складывается из затрат на их приобретение, юридических, консультационных и других затрат.

Товарный знак и знак обслуживания - обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги юридических или физических лиц.

Правовая охрана товарного знака и знака обслуживания осуществляется на основе свидетельства Патентного ведомства, удостоверяющего приоритет товарного знака, исключительное право владельца на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве. Свидетельство выдается на срок 10 лет и может продлеваться каждый раз на этот же срок.

Наименование места происхождения товара - название страны, населенного пункта или другого географического объекта, используемого для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными или людскими факторами либо обоими свойствами одновременно. Правовая охрана наименование места происхождения товара осуществляется на основе свидетельства Патентного ведомства, выдаваемого на срок 10 лет и продлеваемого каждый раз на этот же срок.

Объекты, регулируемые авторским правом.Регулирование объектов авторским правом осуществляется в соответствии с законодательством РФ.

Программа для ЭВМ- объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств. К ней относятся также подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы, и аудиовизуальные отображения.

База данных - объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.), систематизированных с целью нахождения и обработки этих данных.

Топология интегральных микросхем - зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

Помимо указанных объектов авторских прав могут быть и другие произведения науки, а также литературы и искусства.

Правовой формой подачи объектов авторского права является авторский договор (на воспроизведение произведения, его переработку и исполнение).

Договоры о передаче имущественных прав на программу ЭВМ, базу данных, топологию интегральных микросхем могут быть зарегистрированы в Российском агентстве по правовой охране указанных объектов по соглашению сторон. Договор о полной уступке всех имущественных прав на зарегистрированные объекты подлежит обязательной регистрации в Агентстве.

Отложенные затраты - это организационные расходы.

Организационные расходы состоят из затрат по оплате услуг консультантов, рекламы, по подготовке документации, регистрационных сборов и других расходов организации в период ее создания до момента регистрации. В состав организационных расходов, включаемых в нематериальные активы, входят расходы, связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный капитал.

Расходы организации, связанные с необходимостью переоформления учредительных и иных документов (расширение организации, изменение видов деятельности, представление образцов подписей должностных лиц и пр.), изготовление новых штампов, печатей и т.п., включают в состав общехозяйственных расходов организации и отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Организации, изменяющие организационно-правовую форму, указанные расходы производят за счет прибыли, остающейся в их распоряжении.

Деловая репутация организации - это разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и балансовой стоимостью ее имущества. При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Объектом нематериальных активов является положительная репутация, которая рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, и учитывается как доходы будущих периодов.

Оценка нематериальных активов. В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Первоначальная стоимость определяется для объектов:

- внесенных в счет вкладов в уставный капитал (фонд), - по договоренности сторон (согласованной стоимости);

- приобретенных за плату у других организаций и лиц, - по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведения их до состояния, пригодного к использованию;

- полученных безвозмездно от других организаций и лиц, - по рыночной стоимости на дату оприходования.

Затраты по приобретению нематериальных активов включают суммы, выплаченные продавцу объекта, посредникам, за информационные и консультационные услуги, регистрационные сборы и пошлины, таможенные расходы и другие расходы, связанные с приобретением объектов.

Расходы по созданию нематериальных активов и доведению их до состояния, пригодного к использованию, складываются из начисленной соответствующим работникам оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат и общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Нематериальные активы, поступающие в организацию в порядке обмена на какое-либо имущество, оценивают исходя из стоимости обмениваемого имущества.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату приобретения объекта.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к учету, не подлежит изменению.

2.3. Поступление нематериальных активов

Нематериальные активы зачисляются в состав нематериальных активов на основании акта приемки по мере создания или поступления их на предприятие или окончания работ по доведению их до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях. При наличии охранного документа, выданного уполномоченным государственным органом и подтверждающего права на нематериальные активы, в качестве учетной единицы может быть указан охранный документ как эквивалент прав, вытекающих из этого охранного документа. В случае приобретения нематериальных активов на основании лицензионных, авторских или иных предусмотренных законодательством договоров, в качестве учетных единиц принимаются соответствующие лицензии и договоры. Существует несколько основных видов поступления нематериальных активов.

1. Приобретение нематериальных активов за плату. Расходы по приобретению нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет нематериальных активов их отражают по дебету счета 04 с кредита счета 08.

2. Поступление нематериальных активов в порядке бартера первоначально отражают по дебету счета 08 с кредита счета 60 - «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 - «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с последующим оприходованием по дебету счета 04 с кредита счета 08.

3. На этапе образования предприятие может получить нематериальные активы от учредителя (участника) в качестве вклада в уставный капитал. Размер этого вклада указывают в учредительном договоре. В пределах данной суммы учредитель (участник) может внести свой вклад нематериальными активами. При передаче нематериальных активов приводят их перечень, указывают их первоначальную стоимость, износ и цену соглашения, по которым их относят в счет уставного капитала. В этом случае нематериальные активы оприходуются по дебету счета 04 с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

4. Возможно поступление нематериальных активов от юридических или физических лиц безвозмездно в экспертной оценке. Здесь нематериальные активы относят на увеличение добавочного капитала (дебет счета 04, кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 3 «Безвозмездно полученные ценности»)

5. Поступление нематериальных активов для осуществления совместной деятельности.

В соответствии с изменениями и дополнениями № 6 от 31.05.95 г. к Инструкции ГНС о НДС от 1.05.95. г. учет НДС по приобретенным нематериальным активам осуществляется на счет 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам» и 68, субсчет «Расчеты по НДС». По приобретенным нематериальным активам сумму НДС отражают по дебету счету 19-2 и кредиту счета 60,76 и др. Ежемесячно после оплаты и принятия на учет нематериальных активов сумма НДС списывается в течение 6 месяцев равными долями с кредита счета 19 в дебет счета 68.

При приобретении нематериальных активов для непроизводственных нужд сумму уплаченного налога на расчеты с бюджетом не относят и покрывают за счет соответствующих источников финансирования (списывают с кредита счета 19 в дебет счетов 29 -«Обслуживающие производства и хозяйства», 84 - «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)», 96 - «Резервы предстоящих расходов».

Если же нематериальные активы, приобретенные для производства продукции, освобожденной от НДС, то уплаченный при этом НДС включается в первоначальную стоимость нематериальных активов.

2.4. Передача прав на использование нематериальных активов

Отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением (получением) права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара), осуществляется на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством порядком.

Нематериальные активы, предоставленные правообладателем (лицензиаром) в пользование (при сохранении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации), не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у правообладателя (лицензиара).

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится правообладателем (лицензиаром).

Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем (лицензиатом) на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

При этом платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода. Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Порядок учета хозяйственных операций при предоставлении права пользования нематериальными активами у организаций - правообладателей и правопользователей.

Исключительные права на объекты интеллектуальной собственности подтверждаются охранными документами (патентами, свидетельствами и др.), выдаваемыми Российским агентством по патентам и товарным знакам (Роспатентом). Владея этими правами, правообладатель имеет неограниченные возможности распоряжения ими: использовать их в своей деятельности, передать исключительные права новому владельцу, передать неисключительные права на использование объектов нематериальных активов другим юридическим или физическим лицам.

Передача новому владельцу исключительных прав на объект интеллектуальной собственности оформляется договором об уступке прав, в соответствии с которым сторона, принимающая исключительные права, становится правообладателем.

Организация, уступающая свои исключительные права, отражает выбытие соответствующего объекта нематериальных активов на его продажу. Остаточная стоимость объекта списывается с кредита счета 04 –«Нематериальные активы» в дебет счета 91 – «Прочие доходы и расходы», сумма амортизации по переданному объекту - в дебет счета 05 – «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 – «Амортизация нематериальных активов», сумма НДС по объекту - в дебет счета 91- «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 68 - «Расчеты по налогам и сборам».

Доходы, полученные от уступки исключительных прав на объекты нематериальных активов, признаются операционными доходами, полученная прибыль отражается по дебету счета 91 – «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 99 - «Прибыли и убытки».

При передаче права на использование объектов нематериальных активов другим юридическим или физическим лицам передаются неисключительные права; исключительные права остаются за собственником нематериальных активов. Передача указанных прав оформляется лицензионным договором, в соответствии с которым одна сторона (лицензиар) разрешает другой стороне (лицензиату) использовать объект нематериальных активов на определенных договором условиях.

При передаче права использование объектов нематериальных активов они остаются на балансе у собственника. Передачу прав на объекты отражают записями по соответствующим субсчетам или аналитическим счетам по счету 04 – «Нематериальные активы».

За предоставленное право использования нематериальных активов лицензиат либо выплачивает лицензиару единовременное вознаграждение, либо производит периодические платежи («роялти») в течение всего срока использования соответствующего объекта.

Порядок учета дохода у лицензиара зависит от направлений его деятельности. Если у лицензиара предоставление прав на использование объектов нематериальных активов является основной деятельностью, то начисление единовременного вознаграждения или периодических платежей оформляют бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

В случае, когда предоставление указанных прав не является предметом деятельности лицензиара, начисленное вознаграждение или периодические платежи отражают по дебету счета 76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91- «Прочие доходы и расходы».

Сумму начисленной амортизации по соответствующим объектам нематериальных активов в первом случае относят на счета учета затрат по основной деятельности, а во втором случае - в дебет счета 91- «Прочие доходы и расходы».

У лицензиата нематериальные активы, полученные в использование, учитываются за балансом в оценке, указанной в лицензионном договоре.

Начисление единовременного вознаграждения за предоставленное право на использование объектов нематериальных активов отражают по дебету счета 97 - «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 76 - «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В течение срока действия лицензионного договора со счета 97 - «Расходы будущих периодов» расходы списываются равномерно на счета учета затрат на производство. Периодические платежи по лицензионному договору ежемесячно списывают на счета затрат на производство с кредита счета 76 -«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» .

Права на использование объектов интеллектуальной собственности (кроме права пользования наименованием места происхождения товара) передаются по лицензионным договорам, по авторским договорам на передачу неисключительных прав, по договорам коммерческой концессии — франчайзинга.

По лицензионному договору патентообладатель (лицензиар) обязуется предоставить право на использование охраняемого изобретения (полезной модели, промышленного образца) в объеме, предусмотренном договором, другому лицу (лицензиату), а последний принимает на себя обязанность вносить лицензиару обусловленные договором платежи и (или) осуществлять другие действия, предусмотренные договором. Лицензионные договоры подлежат регистрации в Роспатенте.

Лицензия может быть двух видов:

- исключительная — когда лицензиату передается право на использование объекта в пределах, оговоренных договором, с сохранением за лицензиаром права на его использование в части, не передаваемой лицензиату;

- неисключительная — когда лицензиар, предоставляя лицензиату право на использование изобретения, полезной модели или промышленного образца, сохраняет за собой все права, подтверждаемые патентом, в том числе и на предоставление лицензий третьим лицам.

Патентообладатель имеет право подать в Роспатент заявление о готовности предоставить любому лицу право на использование изобретения, полезной модели или промышленного образца (открытая лицензия). Любое лицо, изъявившее желание использовать запатентованный объект, на который открыта лицензия, заключает с патентообладателем договор о платежах. Такой договор не является лицензионным и регистрации не подлежит.  
При отказе патентообладателя заключить лицензионный договор заинтересованное в лицензии лицо может обратиться в суд с иском к патентообладателю о предоставлении принудительной неисключительной лицензии. Основанием для такого иска должен быть факт неиспользования либо недостаточного использования запатентованного изобретения или промышленного образца патентообладателем и лицами, которым переданы права на них, в течение 4-х лет (полезной модели — в течение 3-х лет) от даты выдачи патента, что приводит к недостаточному предложению соответствующих товаров или услуг. Если патентообладатель не докажет, что названные факты обусловлены уважительными причинами, то суд примет решение о предоставлении принудительной лицензии.

По договору коммерческой концессии пользователю предоставляется за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию, а также на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав — товарный знак, знак обслуживания и т.д. Переданные в пользование нематериальные активы правообладатель учитывает в составе нематериальных активов обособленно (на отдельном субсчете) и начисляет по ним амортизацию. У лицензиата полученные в пользование нематериальные активы (при сохранении исключительных прав на них у правообладателя) учитываются за балансом в оценке, принятой в договоре. Бухгалтерский учет платежей за использование нематериальных активов зависит от условий оплаты, установленных в договоре. Возможны два варианта оплаты:

- оплата периодическими платежами (роялти) в течение всего срока использования нематериальных активов;

- уплата разового вознаграждения (паушального платежа). Если оплата производится периодическими платежами, то они в полной сумме включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода.

Если платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности производятся в виде разового платежа, то они отражаются организацией-пользователем как расходы будущих периодов (по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов ») и подлежат списанию в течение срока действия договора.

2.5. Система документооборота учета нематериальных активов

Счет 04 «Нематериальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации, а также о расходах организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости.

По объектам нематериальных активов, по которым амортизация учитывается без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов», начисленные суммы амортизационных отчислений списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы». Принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При выбытии объектов нематериальных активов (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их стоимость, учтенная на счете 04 «Нематериальные активы», уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов»). Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 «Нематериальные активы» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» обособленно.

Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» в сумме фактических затрат, при этом дебетуется счет 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

## При списании в установленном порядке расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, на расходы по обычным видам деятельности кредитуется счет 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и т.д.).

## При прекращении использования результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд суммы расходов, не отнесенные на расходы по обычным видам деятельности, списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы».

* 1. Отражение нематериальных активов в отчетности

При составлении годовой отчетности на предприятии данные о нематериальных активах отражаются в следующих документах:

1. В балансе предприятия (форма № 1) наличие нематериальных активов показывается в подразделе «Нематериальные активы» (строки 110-112) . Данные по соответствующим строкам подраздела приводятся по остаточной стоимости нематериальных активов (за исключением объектов жилого фонда и нематериальных активов, по которым в соответствии с установленным порядком погашении стоимости не производится) .

Расшифровка состава нематериальных активов приводится в Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5) .

2. В подразделе «Нематериальные активы» справки №3 «Амортизируемое имущество» показываются по первоначальной стоимости: по статье «права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности» показывается стоимость прав, возникающих из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др., из патентов на изобретения, промышленные образцы, коллекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование; из прав на ноу-хау и др.; по статье «права на пользование обособленными природными объектами» показывается стоимость прав на использование земельных участков, природных ресурсов (воды, недр и др.); по статье «организационные расходы» показывается сумма расходов, связанных с образованием юридического лица, признанная в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал.

Расходы организации, связанные с возникающей в ходе ее функционирования, необходимостью переоформления учредительных и других документов (расширение организации, изменение видов деятельности, представление образцов подписей должностных лиц и пр.), изготовления новых штампов, печатей и т.п., подлежат учету по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Организация, изменяющая организационно-правовую форму, указанные расходы производит за счет прибыли, остающейся в ее распоряжении.

Стоимость перечисленных прав (кроме расходов по созданию организации, признанных в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал, товарных знаков и знаков обслуживания) переносится на издержки производства или обращения по нормам, определенным в организации в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации; по статье «деловая репутация организации» показывается превышение покупной цены приватизированного имущества над его оценочной (начальной) стоимостью, отраженное в бухгалтерском учете по дебету счета 04 «Нематериальные активы», субсчет «Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью».

3. Начисленная сумма износа по нематериальным активам, справочно приводится в строке 391 справки к разделу №3.

4. В справке 4 «Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений», показываются нарастающим итогом с начала года начисленная амортизация нематериальных активов.

* 1. Синтетический учет нематериальных активов

Синтетический учет нематериальных активов осуществляют на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам», и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляется в первоначальной оценке. По некоторым видам нематериальных активов со счета 04 списывают на счета затрат начисленную амортизацию по этим активам.

При наличии в организации нескольких видов нематериальных активов значительной стоимости целесообразно для каждого вида активов открывать субсчета в соответствии с классификацией нематериальных активов, принятой в организации, например:

04-1 «Объекты интеллектуальной собственности»;

04-2 «Отложенные затраты»;

04-3 «Деловая репутация»;

04-4 «Расходы организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»;

04-5 «Прочие объекты».

На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражают начисления и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08.

Нематериальные активы, внесенные учредителями или участниками в счет их вкладов в уставный капитал организации (по согласованной стоимости), отражают на счете 08. При этом задолженность учредителей по вкладу в уставный капитал отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

На стоимость поступивших в счет вклада в уставный капитал нематериальных активов составляют бухгалтерские записи:

- Дебет 08 Кредит 75

- Дебет 04 Кредит 08.

Безвозмездно полученные нематериальные активы приходуются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления». Со счета 08 первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счет 04 «Нематериальные активы». Стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов, учтенная на субсчете 98-2, в дальнейшем списывается ежемесячно в размере начисленных амортизационных отчислений по объекту в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При покупке организации вложения в приобретаемые внеоборотные активы отражают по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Положительная деловая репутация записывается в дебет счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08. Отрицательная деловая репутация отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

По приобретенным нематериальным активам организации уплачивают НДС по установленным ставкам. Порядок дальнейшего отражения операций по НДС зависит от назначения НМА, вида организации.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ НДС по приобретенным нематериальным активам учитывается в общеустановленном порядке по дебету счета 19, субсчет «НДС по приобретенным нематериальным активам», в корреспонденции с кредитом счетов 60 и 76. Ежемесячно после принятия на учет нематериальных активов сумма НДС списывается с кредита счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По безвозмездно поступившим нематериальным активам налогооблагаемая прибыль увеличивается на стоимость поступивших активов, но не ниже их остаточной стоимости, числящейся у передающей организации.

Основными видами выбытия нематериальных активов являются их продажа, списание вследствие непригодности, безвозмездная передача, передача нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций. При выбытии нематериальных активов в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость нематериальных активов списывается со счета 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списываются также все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и сумма НДС по проданным и безвозмездно переданным нематериальным активам. По кредиту счета 91 отражается сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете 91 и затем списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки». При этом если сумма выручки от продажи нематериальных активов превышает их остаточную стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 и кредит счета 99. Если же остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99.

При безвозмездной передаче нематериальных активов плательщиком НДС является передающая сторона (принимающая сторона уплачивает налог на прибыль). Облагаемый оборот определяется исходя из средней цены продажи (без учета НДС), но не ниже остаточной стоимости нематериальных активов.

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал других организаций остаточная стоимость списывается с кредита счета 04 в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Сумма амортизации по переданным НМА списывается в дебет счета 05 с кредита счета 04.

Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным нематериальным активам отражают по дебету счета 58 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратная разница учитывается по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

Внесший, нематериальные активы в качестве вклада по договору о совместной деятельности, также отражает их в составе финансовых вложений. Однако оценивает нематериальные активы по остаточной стоимости, а не по согласованной стоимости.

На счете 04 «Нематериальные активы» обособленно учитываются расходы организации на НИОКР, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации.

Указанные расходы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 в сумме фактических затрат, при этом дебетуется счет 04 в корреспонденции счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Со счета 04 «Нематериальные активы» расходы по НИОКР списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» или других счетов по учету затрат на производство продукции.

Списание расходов по НИОКР осуществляют одним из способов:

- линейным;

- пропорционально объему продукции (работ, услуг), который предполагается получить за весь срок применения результатов НИОКР.

Срок списания расходов по НИОКР определяется организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования НИОКР. Предельный срок списания указанных расходов установлен в пять лет и не может превышать срок деятельности организации. В налоговом учете расходы на НИОКР должны быть списаны в течение трех лет.

Расходы по НИОКР списываются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато применение результатов НИОКР. Списание расходов по указанным работам осуществляется равномерно в размере 1/12 годовой суммы независимо от выбранного способа списания расходов.

В случае прекращения использования результатов НИОКР оставшаяся часть расходов списывается со счета 04 на внереализационные расходы (счет 91 «Прочие расходы и доходы»).

* 1. Аналитический учет нематериальных активов

Аналитический учетпо счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальным активам, а также по видам расходов на НИОКР. При этом ведение аналитического учета должно обеспечивать возможность получение данных о наличии и движении нематериальных активов, а также суммах расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

Аналитический учет нематериальных активов осуществляется в карточке учета нематериальных активов. Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

На лицевой стороне карточки указывают полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта (номер и дата документа, причина выбытия, сумма выручки от реализации). На оборотной стороне карточки изложена характеристика объекта нематериальных активов.

Аналитический учет по счету 04 ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

При наличии в организации нескольких видов нематериальных активов значительной стоимости целесообразно для каждого вида активов, принятой в организации, например: 04-1 «Объекты интеллектуальной собственности»; 04-2 «Права пользования природными ресурсами»; 04-3 «Отложенные затраты»; 04-4 «Цена фирмы»; 04-5 «Прочие объекты».

Организация аналитического учета нематериальных активов должна быть построена применительно к требованиям заполнения раздела 4 «Состав нематериальных активов на конец года» форма № 5 «Приложение к балансу предприятия» годового отчета по группам нематериальных активов.

Счет 04 «Нематериальные активы» корреспондирует со счетами:

- по дебету:08 - «Вложения во внеоборотные активы», 50 – «Касса», 51 – «Расчетные счета», 52 – «Валютные счета», 55 – «Специальные счета в банках», 75 – «Расчеты с учредителями», 76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 – «Внутрихозяйственные расчеты», 83 – «Добавочный капитал», 86 – «Целевое финансирование»; 91 – «Прочие доходы и расходы», 98 – «Доходы будущих периодов»;

- по кредиту: 05 – «Амортизация нематериальных активов», 08 – «Вложения во внеоборотные активы», 20 – «Основное производство», 23 – «Вспомогательное производство», 25 – «Общепроизводственные расходы», 26 – «Общехозяйственные расходы», 29 – «Обслуживающие производство и хозяйство», 44 – «Расходы на продажу», 58 – «Финансовые вложения», 75 – «Расчеты с учредителями», 76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 – «Внутрихозяйственные расходы», 80 – «Уставный капитал».

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» предназначен для обобщения информации о накопленных амортизационных отчислениях по объектам нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности и по которым проводится погашение стоимости. Счет 05 - пассивный, регулирующий, контрарный. Аналитический учет по счету 05 ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» корреспондирует со счетами:

- по дебету:04 – «Нематериальные активы», 79 – «Внутрихозяйственные расходы», 83 – «Добавочный капитал», 91- «Прочие доходы и расходы», 98 – «Доходы будущих периодов»;

- по кредиту:08 – «Вложения во внеоборотные активы», 20 – «Основное производство», 23 – «Вспомогательные производства», 25 – «Общепроизводственные расходы», 26 – «Общехозяйственные расходы», 29 – «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 – «Расходы на продажу», 79 – «Внутрихозяйственные расчёты», 83 – «Добавочный капитал», 86 – «Целевое финансирование», 91 – «Прочие доходы и расходы», 97 – «Расходы будущих периодов», 98 – «Доходы будущих периодов». Кроме того, для учета нематериальных активов предназначены счета: 19 - «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 2 – «НДС по приобретенным нематериальным активам».

2.9. Анализ в формируемой в бухучете информации учета нематериальных активов

## Для учета нематериальных активов вследствие их разнообразия по составу и назначению имеет значение их классификация, исходя из которой, и составляется отчетность о наличии и движении нематериальных активов, отсюда, учет данного вида средств организуется в бухгалтерии по их видам, независимо от организационно-правовой формы собственности предприятия; - аналитический учет, организованный с применением вычислительной техники, позволяет сократить трудоемкость, затраты времени, повысить качество контроля, обеспечивает быстрый доступ к информации.

Нематериальные активы являются одним из новых объектов российского бухгалтерского учета, и методика их учета остается проблематичной, что объясняется несоответствием различных нормативных актов, юридической формы и экономического содержания этих активов. Определение нематериальных активов содержится в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в РФ (утверждено приказом Минфина РФ от26 декабря 1994 г., № 170). Согласно Положению, «к нематериальным активам, используемым в течение длительного периода (свыше года) в хозяйственной деятельности и приносящим доход, относятся права, возникающие:

1. из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;

2. из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения;

3. из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

4. из прав на "ноу-хау" и др.

Кроме того, к нематериальным активам относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы».

Нематериальные активы можно трактовать также как неосязаемые активы, представленные в виде особого документа. Они не имеют натурально-вещественной формы, но должны приносить доход предприятию. Особенностью нематериальных активов является длительный срок службы и постепенное изнашивание. Стоимость нематериальных активов также переносится на себестоимость изготавливаемой продукции путём начисления амортизации ежемесячно. Можно выделить следующие виды нематериальных активов:

1. объекты интеллектуальной собственности можно разделить на два вида: регулируемые патентным правом (объекты промышленной собственности) и регулируемые авторским правом. Правовое регулирование объектов промышленной собственности осуществляется Патентным законом от 23 сентября 1992 г. № 3517-1, Законом РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров Российской Федерации, а также подзаконными нормативными актами, регулирующими процедуру оформления и регистрации объектов, размеры пошлин и иные вопросы. К объектам промышленной собственности относят:

- изобретение подлежит правовой охране, если является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо. Патент на изобретение выдается сроком на 20 лет и удостоверяет приоритет изобретения, авторство, а также исключительное право на его использование;

- промышленный образец – художественно конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид. Патент сроком на 10 лет и может быть продлен еще на 5 лет;

- полезная модель представляет собой конструктивное выполнение из составных частей. Патент также сроком на 10 лет и может быть продлен на 3 года;

- товарный знак и знак обслуживания – обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических и физических лиц. Свидетельство выдается на срок 10 лет и может продлеваться каждый раз на этот же срок;

- фирменное наименование – индивидуальное название юридического лица. Оно регистрируется при государственной регистрации юридического лица и действует во время его существования. Правовой формой использования товарного знака, знака обслуживания и фирменного названия является лицензионный договор;

- ноу-хау – информация технического или коммерческого характера, имеющая действительную или потенциальную коммерческую ценность в связи с неизвестностью ее третьим лицам. К этой информации нет свободного доступа на законном основании, и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности.

Регулирование объектов авторским правом осуществляется в соответствии с Законами РФ: «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных» № 3523-1 от 23 сентября 1992 г., «О правовой охране топологий интегральных микросхем» № 3526-1 от 23 сентября 1992 г., « Об авторском праве и смежных правах» № 5351-1 от 9 июля 1993 г. Чаще всего встречаются объекты в качестве программ для ЭВМ, баз данных, топологий интегральных микросхем, а также объектами авторских прав могут быть произведения науки, искусства и литературы;

2. права пользования природными ресурсами составляют право пользования земельным участком , недрами и право на геологическую и другую информацию о недрах;

3. отложенные затраты – организационные расходы и расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР);

4. деловая репутация организации. Еще один вид нематериальных активов, прямо не названный в Положении о бухгалтерском учете и отчетности, но зато представленный в аналитической таблице 3 формы 5 Приложения к бухгалтерскому балансу отчета за 1997 г.,

Деловая репутация организации – разница между стоимостью фирмы как единого целостного имущественно – финансового комплекса, имеющего определенную репутацию, и балансовой стоимостью имущества этой фирмы. В отечественном учете цена фирмы определена законодательно как «разница между покупкой и оценочной стоимостью имущества» по приватизируемым организациям.

Нематериальные активы на предприятие могут поступать в результате:

- осуществления долгосрочных инвестиций организации в форме приобретения или создания;

- безвозмездной передачи от третьих лиц (юридических или физических);

- поступления в счет вклада в уставный капитал других организаций;

- поступления в совместную деятельность;

- оприходования излишков, выявленных при инвентаризации.

Представленный перечень способов поступления нематериальных активов на предприятие свидетельствует, что он аналогичен перечню, действующему по основным средствам, а следовательно общими являются и принципы, положенные в основу организации документального оформления и учета. Однако имеют место и некоторые особенности. Так, приобретение предприятием объектов исключительных прав должно осуществляться на основании следующих гражданско-правовых договоров:

- авторских;

- лицензионных;

- о передаче «ноу-хау».

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Первичный  документ | Содержание операций | Корреспондирующие счета | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Поступление нематериальных активов в результате приобретения | | | |
| Акт приемки-передачи (имущественных прав; прав пользования компьютерной программой и т.п.) | Принят к оплате счет поставщика по приобретению объекта нематериальных активов | 08 | 60;76 |
| Счет-фактура | Отражена сумма НДС по приобретенному нематериальному активу | 19 | 60; 76 |
| Акт приемки-сдачи выполненных работ | Отражены расходы по доведению нематериального актива до состояния, пригодного к использованию | 08 | 60; 76 |
| Счет-фактура | Отражена сумма НДС по оказанным услугам по доведению НМА до состояния пригодного к использованию | 19 | 60 |
| Выписка банка по расчетному счету | Произведена оплата поставщику за приобретенный объект нематериального актива л услуги по его доведению до состояния пригодного к использованию | 60,76 | 51 |
| Акт приемки-передачи | Нематериальный актив оприходован и введен в эксплуатацию | 04 | 08 |
| Акт приемки-передачи | Уплаченный НДС списан на расчеты с бюджетом в момент принятия нематериального актива на учет | 68 | 19 |
| Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал | | | |
| Акт приемки-передачи | Отражено оприходование нематериальных активов, внесенных учредителями в счет вклада в уставный капитал в оценке, согласованной учредителями в учредительных документах | 08 | 75 |
| Акт приемки-передачи | Приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал | 04 | 08 |
| Получение нематериальных активов в результате безвозмездной передачи | | | |
| Акт приемки-передачи | Отражено получение нематериальных активов в результате безвозмездной передачи (по рыночной стоимости на дату оприходования) | 04 | 08 |
| Создание нематериального актива собственными силами | | | |
| Расчетно-платежная ведомость | Начислена заработная плата работникам, участвующим в создании нематериального актива (НИОКР) | 08 | 70 |
| Бухгалтерская справка-расчет | Произведены начисления страховых взносов на заработную плату | 08 | 69 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Бухгалтерская справка-расчет | Начислена амортизация ОС использованных при создании нематериального актива | 08 | 02 |
| Бухгалтерская справка-расчет | Списаны на разработку НИОКР материалы, МБП | 08 | 10 |
| Выписка банка по расчетному счету | Оплачены экспертные услуги патентных организаций | 08 | 51 |
| Бухгалтерская справка-расчет. Акт приемки-передачи | Принят к учету нематериальный актив, созданный собственными силами | 04 | 08 |
| Начисление амортизации нематериального актива | | | |
| Бухгалтерская справка-расчет | Начислена амортизация нематериального актива | 20  (26; 44) | 05 |
| Выбытие нематериальных активов в результате продажи | | | |
| Бухгалтерская справка-расчет | Определена остаточная стоимость по выбывающему нематериальному активу | 05 | 04 |
| Бухгалтерская справка-расчет | Списана остаточная стоимость выбывающего объекта нематериальных активов | 91 | 04 |
| Бухгалтерская справка-расчет | Списаны дополнительные расходы, связанные с реализацией нематериальных активов | 91 | 76 |
| Выписка банка по расчетному счету | Покупателем оплачен счет за реализованные нематериальные активы | 51 | 91 |
| Счет-фактура | Начислен НДС от реализованных нематериальных активов | 91 | 68 |
| Бухгалтерская справка-расчет | Отражен финансовый результат от реализации объекта нематериальных активов | 91 | 99 |

Заключение.

1. Эффективность управления любого предприятия во многом зависит от достоверности и своевременности предоставления экономической информации основой, которой являются бухгалтерские данные.

2. Пользователи информации делятся на две группы:

* те, кто владеет и управляет предприятием;
* те, кто находится вне предприятия, и имеют либо прямые, либо косвенные финансовые интересы к данному предприятию.

Пользователей первой группы интересуют два вопроса: будет ли предприятие давать прибыль, и в состоянии ли оно выполнить в срок взятые обязательства. И не приведет ли такое выполнение обязательств к закрытию предприятия в случае недостатка ресурсов.

Пользователей второй группы интересует вопрос: насколько стабильно и устойчиво финансовое положение предприятия, в которое вложены инвестиции или выданы кредиты.

1. Сбор внешней информации осуществляется через отдел маркетинга предприятия.

Сбор внутренней информации осуществляется через систему управленческой отчетности, основные требования, к которой должны определять руководители (менеджеры всех уровней).

Для учета нематериальных активов вследствие их разнообразия по составу и назначению имеет значение их классификация, исходя из которой и составляется отчетность о наличии и движении нематериальных активов, отсюда, учет данного вида средств организуется в бухгалтерии по их видам, независимо от организационно-правовой формы собственности предприятия; - аналитический учет, организованный с применением вычислительной техники, позволяет сократить трудоемкость, затраты времени, повысить качество контроля, обеспечивает быстрый доступ к информации; особенностью учета нематериальных активов, в частности выбытия, является определение финансового результата по данной операции с последующим его отнесением либо на прибыль, либо на убытки. Следует отметить, что нематериальные активы, как объекты учета, еще недостаточно изучены и не регламентированы должным образом. В качестве примера можно привести лицензии на право осуществления какой-либо деятельности. **Е**сли срок данной лицензии меньше 1 года, то по смыслу п.48 Положения о бухгалтерском учете и отчетности она не относится к нематериальным активам, и в нормативных документах отсутствует информация о списании стоимости такой лицензии. Отсюда возможны разногласия (особенно с налоговыми органами) по порядку учета подобных объектов. Организации должны в этом случае искать варианты решения этих проблем (в том числе с помощью специалистов-экспертов).

.

Список использованной литературы

1. Андрусь, О. Как заполнить первичную документацию : учебное пособие / О. Андрусь, В. Кузнецов, О. Пироженко. М. : Фактор, 2008. -256 с. –ISBN 978-566-312-759-0
2. Агафонова, М. Н. Бухгалтерский учет и документооборот : учебное пособие / М. Н. Агафонова. – М. : РОСБУХ : ГроссМедиа, 2007. – 704 с. – ISBN 978-5-476-00184-3
3. Бакина, С. И. Самоучитель по бухучету : учебник / С. И. Бакина, Л. В. Злобина, И. А. Исаева. М. : Бератор, 2004. – 384 с. – ISBN 5-9531-0021-3

4. Бровкина, Н. Д. Практический аудит : учебное пособие / Н. Д. Бровкина, Г. В. Кулинина, М. Л. Макальская. М. : ИНФРА-М, 2008. – 205 с. –ISBN 5-16-002737-1

5. Герасимова, Л. Н. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / Л. Н. Герасимова. М. : Феникс, 2006. – 350 с. – ISBN 5-222-16230-9

6.Керимов, В. Э. Бухгалтерский учет и аудит : учебник / В. Э. Керимов. М. : Дашков и К, 2008. – 776 с. –ISBN 978-5-91131-818-5

7. Кожинов, В. Я. 10207 типовых бухгалтерских проводок : учебное пособие / В. Я. Кожинов. – М. : Экзамен, 2007. – 927 с. – ISBN 5-472-02696-2

8. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет : учебник / Н. П. Кондраков. М. : ИНРА-М, 2009. – 702 с. ISBN 978-5-16-003248-1

9. Пошерстник, Н. В. Самоучитель по бухгалтерскому учету : учебник / Н. В. Пошерстник, М. С. Мейксин. – СПб. : Герда, 2003. – 656 с. – ISBN 5-94125-065-7

10. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник / Г. В. Савицкая. М. : ИНФРА-М, 2002. – 336 с. – ISBN 5-16-000835-7

11. Суглобов, А. Е. Бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие / А. Е. Суглобов, Б. Т. Жарылгасова. - М. : КНОРУС, 2005. - 496 с. - ISBN 5-85971-114-Х

12. Подольский, В. И. Аудит : учебник / В. И. Подольский. М. : Юнити-Дана, 2004. -583 с. – ISBN 5- 4873-090094-3

13.Санин, К. В. Бухгалтерский учет : учебное пособие / К. В. Санин, М. К. Санин. СПб. : СПбГУ ИТМО, 2005. – 141 с. – ISBN 5-00128-74653-34

14. Булгакова, С. В. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / С. В. Булгакова. М. : ИНФРА-М, 2004. – 453 с. – ISBN 5-23-8300-0014

15. Суйц, В. П. Бухучет и аудит : учебник / В. П. Суйц, Л. Р. Смирнова, Т. А. Дубровина. М. : ИНФРА-М, 2005. – 671 с. – ISBN 5-16-002373-9