**Введение**

С развитием рыночных отношений в составе имущества предприятий появился новый вид средств, отличительной особенностью которого является отсутствие вещественно-натуральной формы – это нематериальные активы.

В современных условиях формирование полной информации о хозяйственных процессах практически невозможно без информации о нематериальных активах. Данный вид необоротных активов уже имеет повсеместное применение, и поэтому, чтобы вести бухгалтерский учёт на предприятии в соответствии с законодательными и нормативными актами, необходимо рассмотрение вопросов учёта нематериальных активов.

Данная курсовая работа посвящена исследованию теоретических вопросов методологии учета нематериальных активов. В рамках данной темы будут рассмотрены:

* + Экономическая характеристика категории "нематериальные активы", а также общие принципы построения их учета на предприятии;
  + Виды нематериальных активов в соответствии с классификацией, представленной в Инструкции о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций от 30.11.99 № 291[10];
  + Вопросы аналитического и синтетического учета нематериальных активов согласно ПБУ, их движение и использование на предприятии;
  + Характеристика процедур учета нематериальных активов, таких как: признание, оценка, амортизация в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета.
* Отображение информации об учете нематериальных активов в финансовой отчетности

Исходя из этого, целью данной работы является изучить учет нематериальных активов.

Задачи исследования:

- рассмотреть сущность нематериальных активов их классификацию, задачи учета нематериальных активов;

- изучить учет поступления, амортизации и выбытия нематериальных активов;

- ознакомится с финансовым анализом нематериальных активов.

**Раздел 1. Экономическая сущность нематериальных активов**

**1.1 Сущность, классификация, признание и оценка нематериальных активов в соответствии с ПБУ 8 «Нематериальные активы»**

Для осуществления хозяйственной деятельности каждое предприятие должно иметь имущество, которое принадлежало бы ему на правах собственности или владения. Все имущество, которым владеет предприятие, отражается в балансе и называется активами. Они выступают экономическими ресурсами предприятия в форме совокупных имущественных ценностей, которые используются в хозяйственной деятельности с целью получения прибыли.

Одной из неотъемлемых частей актива предприятия выступают нематериальные активы. Они характеризуют активы предприятия, которые не имеют вещественной формы, но принимают участие в хозяйственной деятельности и, соответственно, приносят прибыль предприятию. Потребность в них определяется, исходя из технологий осуществления операционного процесса, который используется на конкретном предприятии.

Основными существенными признаками нематериальных активов является отсутствие метериально-вещественной структуры; использование на протяжении продолжительного времени; способность быть полезным хозяйству; высокая степень неопределенности размеров возможной в будущем прибыли благодаря их использованию.

При определении термина «нематериальные активы» авторы расходятся во мнении, это детально можно проследить в ниже приведенной таблице.

Таблица 1. Раскрытие термина «нематериальные активы» в литературных источниках

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Источник | Определение |
| 1 | Н.М. Ткаченко [21] | Нематериальные активы — это немонетарные активы, которые не имеют материальной формы, могут быть идентифицированы (обособлены от предприятия) и содержатся предприятием с целью использования более одного года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, торговли, в административных целях или предоставления в аренду другим лицам. |
| 2 | Римма Грачева [15] | Нематериальные активы – это активы долгосрочного использования, которые не имеет материально-предметной формы, но имеют стоимостную оценку и использование которых приносит экономические выгоды. |
| 3 | Финансовый словарь [22] | Активы нематериальные - стоимость права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, сооружениями, оборудованием, а также иных имущественных прав (в том числе на использование изобретений, ноу-хау), внесенная участниками предприятий (совместного, акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью и др.) в счет их вкладов в уставный фонд предприятия и приобретенных в процессе его деятельности. |
| 4 | Сопко В.В. [20] | Нематеріальні активи – це умовна вартість об’єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних майнових прав, які визначаються об’єктом права власності конкретного підприємства (господарства). |
| 5 | Джога Р.Т. [16] | **Нематеріальні активи** – являють собою активи, що не мають фізичної і/або матеріальної форми й використовуються в процесі господарської та адміністративної діяльності установи більш як один рік. |

Таким образом проанализировав данные сведения можно сделать вывод о том, что нет единого мнения на определение нематериального актива, и то что нематериальные активы — это совокупность прав предприятия распоряжаться объектами интеллектуальной и промышленной собственности и преимуществ предприятия в сравнении с другими субъектами предпринимательской деятельности.

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведется относительно каждого объекта по таким группам:

* права пользования природными ресурсами – права на пользование недрами, в том числе на разработку природных ресурсов, прочими ресурсами природной среды, геологической и другой информацией о природной среде.
* права пользования имуществом – права пользования земельным участком, право пользования зданием, право на аренду помещений.
* права на знаки для товаров и услуг – это зарегистрированные символы, знаки, слова, предложения, которые дают собственнику право выделять или идентифицировать определенное предприятие, продукт или услугу.
* права на объекты промышленной собственности – право на изобретение, полезные модели, промышленные образцы, сорта растений, породы животных, ноу-хау, защита от недобросовестной конкуренции.
* авторские и смежные с ними права – право на литературные и музыкальные произведения, программы для ЭВМ, базы данных.
* прочие нематериальные активы – право на провидение деятельности, использование экономических и других привилегий.

Приобретенный или полученный нематериальный актив отображается в балансе, если существует вероятность получения будущих экономических выгод, связанных с его использованием, и его стоимость может быть достоверна определена.

Нематериальный актив, полученный в результате разработки, надлежит отображать в балансе при условии, если предприятие имеет:

* намерение, техническую возможность и ресурсы для доведения нематериального актива к состоянию, в котором он пригоден для реализации или использования;
* возможность получения будущих экономических выгод от реализации или использования нематериального актива;
* информацию для достоверного определения затрат, связанных с разработкой нематериального актива.

Если нематериальный актив не отвечает указанным критерия признания, то затраты, связанные с его приобретением или созданием, признаются затратами того отчетного периода, на протяжении которого они были осуществлены, без признания таких затрат в будущем нематериальными активами.

Не признаются активами а подлежат отображению в составе затрат того отчетного периода, в котором они были осуществлены:

* затраты на исследование;
* затраты на подготовку и переподготовку кадров;
* затраты на рекламу и продвижение продукции на рынке;
* затраты на создание, реорганизации и перемещение предприятия или его части;
* затраты на повышение деловой репутации предприятия, стоимость изданий.

Приобретенные (созданные) нематериальные активы зачисляются на баланс предприятия по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость приобретенных нематериальных активов состоит из цены (стоимости) приобретения (кроме полученных торговых скидок), таможенной пошлины, косвенных налогов, не подлежащих возмещению, и других затрат, непосредственно связанных с приобретением и доведением к состоянию, в котором они пригодны для использования. Затраты на выплату процентов за кредит не включается в первоначальную стоимость нематериальных активов, приобретенных (созданных) полностью или частично за счет кредита банка. В период использования нематериального актива его приходится оценивать неоднократно. В связи с этим различают три основных момента (по датам) оценки нематериального актива в зависимости от даты провидения оценки.

Таблица 2. Оценка нематериального актива в зависимости от даты провидения оценки

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дата, на которую осуществляется оценка нематериальных активов | | |
| Дата зачисления на баланс (первичное признание) | Любая дата на протяжении отчетного года | Дата баланса |
| В учете | | В финансовой отчетности |
| Первоначальная стоимость  Примечание. Первоначальная стоимость определяется согласно ПБУ 8 [12] | Первоначальная стоимость + Затраты, которые капитализируются  (п.18 ПБУ 8) [12] | Остаточная стоимость (ОС)  Примечание. ОС= Первоначальная (переоцененная) стоимость – Накопленная амортизация |

Во многих литературные источниках различных авторов подходы к учету нематериальных активов разные. У каждого свой взгляд на понятие, классификацию, оценку нематериальных активов. Каждый автор рассматривает отдельные вопросы по данной теме. В связи с этим проанализировав данные, их можно представить в следующей таблице.

Таблица 3. Вопросы учета нематериальных активов, рассмотренные в учебно-практической литературе

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Учебники, пособия и другая учебно-практическая литература по бухгалтерскому, налоговому и управленческому учету | Вопрос, который рассматривается | | |
| Понятие нематериальных активов | Классификация нематериальных активов | Порядок признания и оценки |
| 1 | Под ред. проф. Бутынца Ф.Ф., коллектив авторов [14] | + | + | + |
| 2 | Ткаченко Н. М. [21] | + | + | + |
| 3 | Завгородний В.П. [17] | + | + | + |
| 4 | Коваленко А. Н. [18] | + | + | + |
| 5 | Грачева Р. [15] | + | - | - |
| 6 | Лишиленко А.В. [19] | + | + | + |

Также в периодической литературе рассматриваются вопросы по учету нематериальных активов

Таким образом, нематериальные активы как экономическая и учетная категория характеризуется такими взаимообусловленными и взаимосвязанными компонентами, как:

* отсутствие материально-вещественной (физической) формы;
* полезность в реализации целей по производству продукции (предоставлению услуг, выполнению работ) и в управлении самой фирмой (предприятием);
* перспективность получения прибыли не только в данный момент, но и в будущих периодах хозяйственной деятельности.

Так же существует определенная классификация по группам нематериальных активов, относительно которых ведется бухгалтерский учет. Нематериальный актив признается активом и отражается в балансе, если:

* существует вероятность получения предприятием будущих экономических выгод от дальнейшего его использования;
* стоимость актива может быть достоверна определена.

**1.2 Основные нормативные документы по учету нематериальных активов**

При организации бухгалтерского учета нематериальных активов необходимо использовать ниже приведенные основные нормативные документы, действующие в Украине.

Таблица 4. Экономико-правовой анализ действующей нормативной базы по учету нематериальных активов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Нормативный документ | Кем, когда утвержден | Основные положения |
| 1 | Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [3] | от 16.07.99 № 996 – IV, с последними изменениями и дополнениями № 1213 от 19.12.2006г. | Определяет правовые основы регулирования, организации, ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в Украине. Состоит из 5 разделов: 1 – общие; 2 - государственное регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности; 3- организация и ведение бухгалтерского учета; 4 - финансовая отчетность; 5 окончательные положения. |
| 2 | План счетов бухгалтерского учета предприятий, организаций и учреждений [10] | Министерство финансов Украины № 291 от 30.11.99 | Определяет ведение бухгалтерского учета нематериальных активов в отношении каждого объекта по следующим группам: 1 – права пользование природными ресурсами; 2 – права пользования имуществом; 3 – права на коммерческие обозначения (на знаки для товаров и услуг); 4 – права на объекты промышленной собственности; 5- авторские права и смежные с ним права (в том числе программы для ЭВМ); 6 – другие нематериальные активы. |
| 3 | ПБУ 8 «Нематериальные активы» [12] | №242 от 18.10.99 г. зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 02.11.99 г. под №750/4043 с последующими дополнениями и изменениями N 1238 (z1084-08) от14.10.2008 | Определяет методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах и раскрывает информации о них в финансовой отчетности |
| 4 | Приказ Минфина Украины "Об утверждении типовых форм первичного учета объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов" [11] | № 732 от 22.11.2004  Зарегистрировано в Министерстве Юстиции Украины 14 декабря 2004 р. за N 1580/10179 | Определяет следующие формы первичного учета:  - НА-1 «Акт ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов»;  - НА-2 «Инвентарная карточка учета объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов»;  - НА-3 «Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов»;  - НА-4 «Инвентаризационная опись объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов». |
| 5 | Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей, денежных средств и документов, расчетов [9] | Министерство финансов Украины №69 от 11.08.94 г. | Определяет порядок провидения инвентаризации нематериальных активов |
| 6 | Закон Украины «Об авторском праве и смежных правах» [2] | Верховная Рада N 3793-XII (3793-12) от 23.12.93 с последними изменениями и дополнениями N 1294-IV (1294-15) от 20.11.2003, ВВР, 2004, N 13, ст.181 | Настоящий Закон охраняет личные неимущественные права и имущественные права авторов и их правопреемников, связанные с созданием и использованием произведений науки, литературы и искусства - авторское право, и права исполнителей, производителей фонограмм и видеограмм и организаций вещания - смежные права. |
| 7 | Закон Украины «Об охране прав на изобретения и полезные модели» [5] | Верховная Рада от 15 декабря 1993г. N 3687-XII с последними изменениями и дополнениями N 850-IV (850-15) от 22.05.2003, ВВР, 2003, N 35 | Обеспечивает охрану прав на изобретения и полезные модели, определяет условия предоставления правовой охраны и условия получения патента и права и обязанности, вытекающие из патента. |
| 8 | Закон Украины «Об охране прав на промышленные образцы» [6] | Верховная Рада от 15 декабря 1993г. N 3688-XII с последними изменениями и дополнениями N 850-IV (850-15) от 22.05.2003, ВВР, | Настоящий Закон регулирует отношения, возникающие в связи с приобретением и осуществлением права собственности на промышленные образцы в Украине. |
| 9 | Закон Украины «Об охране прав на топографии интегральных микросхем » [8] | Верховная Рада  от 5 ноября 1997г.  N 621/97-ВР с последующими изменениями и дополнениями N 850-IV (850-15) 22.05.2003, ВВР, 2003, N 35, | Определяет полномочия учреждения в сфере охраны прав на топографии IMC, условия предоставления прав на IMC, регулирует отношения, возникающие в связи с приобретением и осуществлением права собственности на топографии интегральных микросхем в Украине. |
| 10 | Закон Украины «Об охране прав на сорта растений» [7] | Верховная Рада от 21 апреля 1993 року N 3116-XII с последующими изменениями и дополнениями 311-V (311-16) от 02.11.2006, ВВР, 2007 | Настоящий Закон регулирует имущественные и личные неимущественные отношения, возникающие в связи с приобретением, осуществлением и защитой прав интеллектуальной собственности на сорта растений, а так же условия вступления прав на сорта растений, права и обязанности связанные с сортами растений и защита прав на сорта растений. |
| 11 | Закон Украины «Об охране прав на знаки для товаров и услуг» [4] | Верховная Рада от 15 декабря 1993 року N 3689-XII с дополнениями и изменениями N 254-VI (254-17) от 10.04.2008, ВВР, 2008, N 23 | Определяет полномочия Учреждения в сфере охраны прав на знаки для товаров и услуг, правовую охрану знаков, защиту прав, права и обязанности, вытекающие из свидетельства. |

Таким образом, можно сказать, что при организации учета нематериальных активов предприятия должны руководствоваться основными нормативными документами, которые действуют в данном государстве.

**1.3 Характеристика счета 12 «Нематериальные активы»**

Планом счетов для учета нематериальных активов предусмотрены такие счета:

Таблица 5. Структура счета 12 «Нематериальные активы»

|  |  |
| --- | --- |
| Субсчета | Виды нематериальных активов |
| 121 «право пользования природными ресурсами» | Права пользования недрами, другими ресурсами природной среды, геологической и другой информацией, о природной среде |
| 122 «право пользования имуществом» | Права пользования земельным участком, зданием, право на аренду помещений и т.д. |
| 123 «права на коммерческие обозначения» | Права на товарные знаки, торговые марки, фирменные названия и т.д. |
| 124 «право на объекты промышленной собственности» | Права на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, сорт растений, породы животных, «ноу-хау», защита от недобросовестной конкуренции и т.д. |
| 125 «авторское право и смежные с ним права» | Права на литературные и музыкальные произведения, программы для ЭВМ, базы данных и т.д. |
| 127 «прочие нематериальные активы» | Права на осуществление деятельности, использования экономических и других привилегий, и т.д. |

Таким образом, для учета нематериальных активов Планом счетов предусмотрен счет 12 «Нематериальные активы». Он имеет шесть субсчетов:

* право пользования природными ресурсами;
* право пользования имуществом;
* права на коммерческие обозначения;
* право на объекты промышленной собственности;
* авторское право и смежные с ним права;
* прочие нематериальные активы.

И предназначен для учета и обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов.

**1.4 Документальное оформление учета нематериальных активов**

Основанием для зачисления на баланс объекта нематериального актива является первичный документ. В настоящее время специальные первичные документы для учета операций с нематериальными активами разработаны только для таких видов нематериальных активов, как объекты права интеллектуальной собственности. Типовые формы первичного учета этих нематериальных активов утверждены приказом №732 от 22.11.2004 г.[11] .

Для других видов нематериальных активов специальные формы первичного учета не разработаны. Как правило, для первичного учета нематериальных активов приспосабливали типовые формы по учету основных средств (ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-3 и т.д.). Но когда появились типовые формы первичного учета объектов права интеллектуальной собственности, целесообразнее использовать именно их для учета других видов нематериальных активов. В тоже время для исключения объектов из состава нематериальных активов при передаче другому предприятию (безвозмездная передача, взнос в уставный капитал), оформления внутреннего перемещения не обойтись без формы ОЗ-1.

Описание типовых форм первичного учета для объектов права интеллектуальной собственности.

*НА-1 «Акт ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов» (см. Прил. 1).*

Форма НА-1 «Акт ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов» (объект права интеллектуальной собственности) применяется предприятиями, учреждениями, организациями (предприятия) независимо от форм собственности для оформления операций по вводу в хозяйственный оборот и использованию отдельных приобретенных (созданных) объектов права интеллектуальной собственности.

Акт заполняется в одном экземпляре на основании технической, научно-технической и другой документации (лицензионный договор, авторский договор, патент и т.п.), подписывается председателем и членами комиссии, лицом, ответственным за принятие для использования объекта права интеллектуальной собственности.

Оформленный документ подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем предприятия или уполномоченным на то лицом.

*НА-2 «Инвентарная карточка учета объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов» (см. Прил. 2).*

Форма НА-2 Инвентарная карточка учета объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов применяется для аналитического учета объектов права интеллектуальной собственности, а также для аналитического учета группы однотипных по назначению и условиям использования объектов, которые поступили в одном календарном месяце и одному ответственному за их исполнение лицу.

Инвентарная карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект или группу объектов права интеллектуальной собственности, заполняется в одном экземпляре на основе «Акта ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов» (типовая форма № НА-1).

Основанием для отметок в инвентарной карточке о выбытии объекта права интеллектуальной собственности является «Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов» (типовая форма №НА-3).

*НА-3 «Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов» (см. Прил. 3).*

Форма НА-3 Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов применяется для оформления выбытия таких объектов при их списании (ликвидации). Акт составляется в двух экземплярах комиссией, назначенной приказом (распоряжение) собственника или уполномоченного органа (должностного лица), осуществляющего руководство предприятием, подписывается председателем и членами комиссии, лицом, которое было ответственным за использование объекта права интеллектуальной собственности, утверждается руководителем предприятия или уполномоченным на то лицом.

Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается у лица, которое было ответственным за использование объекта права интеллектуальной собственности.

*НА-4 «Инвентаризационная опись объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов» (см. Прил. 4).*

Форма НА-4 Инвентаризационная опись объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов составляется в одном экземпляре для оформления данных инвентаризации отдельно по каждому месту нахождения объектов права интеллектуальной собственности и за каждым лицом, ответственным за использование объектов права интеллектуальной собственности. В инвентарную опись включается каждый отдельный объект права интеллектуальной собственности. При составлении инвентаризационной описи лицо, ответственное за использование объектов права интеллектуальной собственности, дает расписку о том, что до начала инвентаризации все приходные и расходные документы переданы бухгалтерской службе и все объекты права интеллектуальной собственности, полученные для использования и хранения, оприходованы, а те объекты, выбывшие (ликвидированы), списаны. Инвентаризационную опись подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии и лицом, ответственным за использование объектов права интеллектуальной собственности. При этом лицо, ответственное за использование объектов права интеллектуальной собственности, подтверждает, что проверка этих объектов произошла в ее присутствии, что она не имеет к членам комиссии никаких претензий и что она принимает на ответственное хранение перечисленных в описании объекты права интеллектуальной собственности.

Оформленная инвентаризационная опись передается в бухгалтерские службы предприятия для заполнения данных о количестве, стоимости объектов права интеллектуальной собственности и сумму накопленной амортизации по данным бухгалтерского учета.

Для обобщения информации о наличии и движении необоротных активов, в том числе и нематериальных активов, а также для отражения капитальных инвестиций предназначен Журнал 4, который ведется по кредиту счетов 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19,35.

В I разделе Журнала 4 (составляется ежемесячно) находит отражение, в частности, информация о кредитовых оборотах по счету 12 (то есть здесь будут отражены суммы по операциям, связанные с выбытием и уценкой нематериальных активов). Во II разделе отражаются, в частности, обороты по кредиту счета 15 (то есть здесь можно найти информацию о формировании первоначальной стоимости нематериальных активов).

Аналитический учет нематериальных активов и амортизации ведется по каждому объекту отдельно в инвентарных карточках учета, а также в ведомости 4.3 к Журналу 4 (составляется ежегодно).

Кроме того, для обобщения информации о движении нематериальных активов предназначен раздел I «Нематериальные активы» формы №5 Примечания к годовой финансовой отчетности.

Таким образом, основанием для зачисления на баланс объекта нематериального актива является первичный документ. Приказом Министерства финансов Украины от 22.11.2004 г. №732[11] утверждены типовые формы первичного учета объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов:

* НА-1 Акт ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов;
* НА-2 Инвентарная карточка учета объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов;
* НА-3 Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов;
* НА-4 Инвентаризационная опись объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов.

А также для накопления и обобщения информации, содержащийся в принятых в учетных первичных документах по нематериальным активам, Методическими рекомендациями №356 предусмотрен Журнал 4.

Для аналитического учета нематериальных активов к Журналу 4 предусмотрена Ведомость №4.3.

Выводы по первому разделу.

Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах и раскрытие информации о них в финансовой отчетности определены ПБУ 8 "Нематериальные активы. Данный стандарт применяется при учете операций с нематериальными активами, которые осуществляются с 01.01.2000 г. Нормы ПБУ 8 "Нематериальные активы" применяются предприятиями, организациями и другими юридическими лицами независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений).

Согласно данного положения нематериальный актив - это немонетарный актив, не имеющий материальной формы, может быть идентифицирован и содержится предприятием с целью использования более одного года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, торговли, в административных целях или предоставления в аренду другим лицам.

Нормами этого стандарта определены:

1. классификация нематериальных активов;
2. условия признания нематериальных активов в бухгалтерском чете при зачислении их на баланс и отражения в финансовой отчетности;
3. правила оценки нематериальных активов:
   * в момент первичного признания;
   * на дату баланса;
   * в течение срока эксплуатации;
4. порядок переоценки и амортизации;
5. правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности выбытия нематериальных активов.

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведется в отношении каждого объекта по следующим группам:

* права пользования природными ресурсами,
* права пользования имуществом,
* права на коммерческие обозначения (на знаки для товаров и услуг),
* права на объекты промышленной собственности,
* авторское право и смежные с ним права (в том числе программы для ЭВМ),
* другие нематериальные активы.

При организации бухгалтерского учета нематериальных активов необходимо использовать основные нормативные документы, действующие в Украине. Основными из которых являются:

1. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [3]
2. План счетов бухгалтерского учета предприятий, организаций и учреждений [10]
3. ПБУ 8 «Нематериальные активы» [12]
4. Приказ Минфина Украины "Об утверждении типовых форм первичного учета объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов" [11]
5. Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей, денежных средств и документов, расчетов [9]
6. Закон Украины «Об авторском праве и смежных правах» [2]
7. Закон Украины «Об охране прав на изобретения и полезные модели» [5]
8. Закон Украины «Об охране прав на промышленные образцы» [6]
9. Закон Украины «Об охране прав на топографии интегральных микросхем» [8]
10. Закон Украины «Об охране прав на сорта растений» [7]
11. Закон Украины «Об охране прав на знаки для товаров и услуг» [4]

Для накопления и обобщения информации, содержащийся в принятых в учет первичных документах по нематериальным активам, Методическими рекомендациями №356 предусмотрен Журнал 4.

раздел I – по кредиту счета 12 и субсчета 133;

раздел II – по кредиту счета 15 (субсчета 154).

Для аналитического учета нематериальных активов к Журналу 4 предусмотрена Ведомость № 4.3. А так же Приказом Министерства финансов Украины от 22.11.2004 г. №732 [11]утверждены типовые формы первичного учета объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов:

* НА-1 Акт ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов;
* НА-2 Инвентарная карточка учета объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов;
* НА-3 Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов;
* НА-4 Инвентаризационная опись объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов.

**Раздел 2. Учет операций с нематериальными активами**

**2.1 Учет движения нематериальных активов**

Бухгалтерский учет движения нематериальных активов отражается в их поступлении, это могут быть как созданные своими силами, бесплатно полученные, путем обмена на другие активы, разработки или за счет внесения участниками в уставный капитал.

Планом счетов для учета затрат на приобретение или создание нематериальных активов предназначен счет 15 «Капитальные инвестиции».

По дебету счета 15 «Капитальные инвестиции» отображается увеличение признанных затрат на приобретение или создание нематериальных активов, по кредиту – их уменьшение вследствие ввода в эксплуатацию приобретенных или созданных нематериальных активов.

Для учета затрат на приобретение (создание) нематериальных активов используется субсчет 154 «Приобретение (создание) нематериальных активов».

Корреспонденцию счетов по приобретению (созданию) нематериальных активов можно рассмотреть на примере:

Пример: Предприятие «Х» приобрело право на использование торговой марки, оплативши за него 1800 грн. (НДС – 300 грн). Кроме того, предприятие понесло затраты на юридическое оформление данного права в сумме 480 грн (НДС – 80 грн).

Проводки по данному примеру имеют следующий вид:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | | Сумма, грн. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Произведена оплата за торговую марку | 37 | 31 | 1800 |
| 2. | Включена сумма НДС к налоговому кредиту | 641 | 644 | 300 |
| 3. | Оприходовано право на торговую марку | 154 | 37 | 1500 |
| 123 | 154 | 1500 |
| 4. | Отражены налоговые расчеты по НДС | 644 | 37 | 300 |
| 5. | Получены юридические услуги по оформлению права на торговую марку, которые увеличивают балансовую стоимость нематериального актива | 154 | 631 | 400 |
| 123 | 154 | 400 |
| 6. | Включена сумма НДС в налоговый кредит | 641 | 631 | 80 |
| 7. | Произведена оплата за юридические услуги | 631 | 311 | 480 |

Корреспонденцию счетов по бесплатно полученным нематериальным активам можно так же рассмотреть на примере:

Пример: Предприятие «Х» бесплатно получило от организации «Y» программное обеспечение для использования в управлении предприятием. Справедливая стоимость полученного объекта нематериальных активов была определена в сумме 3200 грн. на дату его получения.

В бухгалтерском учете данная операция будет отражаться следующим образом:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | | Сумма, грн. |
| Дебет | Кредит |
| 1. | Оприходован бесплатно полученный нематериальный актив | 125 | 42 | 3200 |
| 2. | Начислена амортизация по нематериальному активу | 92 | 133 | 150 |
| 3. | Определен доход по сумме амортизации нематериального актива одновременно с ее начислением | 42 | 74 | 150 |
| 4. | Отнесена на финансовый результат основной деятельности в конце отчетного периода сумма начисленной амортизации | 79 | 92 | 150 |

Корреспонденцию счетов по внесению участников в уставный капитал можно представить в виде:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | | Сумма, грн. |
| Дебет | Кредит |
| 1. | Отражена задолженность участника по взносам в уставный капитал | 46 | 40 | 3000 |
| 2. | Внесен взнос в уставный капитал в виде нематериального актива | 122 | 46 | 3000 |

Корреспонденцию счетов по созданию своими силами нематериальных активов можно рассмотреть в виде:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1. | Начислены затраты, понесенные на протяжении разборок в связи с созданием нематериального актива | 154 | 13, 20 |
| 2. | Оплачен сбор за действия, связанные с охраной прав на объект промышленной собственности | 377 | 311 |
| 3. | Зачислен оплаченный сбор в состав капитальных инвестиций | 154 | 377 |
| 4. | Начислено вознаграждение автору – штатному работнику предприятия | 154 | 661 |
| 5. | Начислены сборы в фонды | 154 | 65 |
| 6. | Право на объект промышленной собственности зачислен в состав нематериальных активов | 124 | 154 |

Таким образом, движение нематериальных активов может отражаться как получением их от других физических или юридических лиц или созданием самим предприятием нематериальных активов. Для поступления нематериальных активов используется субсчет 154 «Приобретение (создание) нематериальных активов»

* 1. **Переоценка нематериальных активов**

Предприятие может переоценивать по справедливой стоимости на дату баланса те нематериальные активы, относительно которых существует активный рынок. В случае переоценки отдельного объекта нематериальных активов надлежит переоценивать все другие активы группы, к которой не принадлежит этот нематериальный актив (кроме тех, относительно которых не существует активного рынка). Если предприятием проведена переоценка объектов группы нематериальных активов они подлежат ежегодной переоценке.

Переоцененная первоначальная стоимость и износ объекта нематериальных активов определяются как достижение соответственно первоначальной стоимости или износа и индекса переоценки. Индекс переоценки определяется делением справедливой стоимости объекта, который переоценивается, на его остаточную стоимость. Сумма дооценки остаточной стоимости объекта нематериальных активов отображается в составе дополнительного капитала, а сумма уценки – в составе затрат отчетного периода.

Превышение суммы предыдущих уценок над суммой предыдущих дооценок остаточной стоимости объекта нематериальных активов при очередной дооценке стоимости этого объекта нематериальных активов включается в состав доходов отчетного периода с отображением разницы между суммой очередной (последней) дооценки остаточной стоимости объекта нематериальных активов и указанным превышением в составе прочего дополнительного капитала.

Превышение суммы предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости объектов нематериальных активов при очередной уценке остаточной стоимости этого актива направляется на уменьшение другого дополнительного капитала с включением разницы между суммой очередной (последней) уценки остаточной стоимости объекта нематериальных активов и указанным превышением к затратам отчетного периода.

При выбытии объектов нематериальных активов, которые ранее были переоценены, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта нематериальных активов включается в состав нераспределенного дохода с одновременным уменьшением дополнительного капитала.

Переоценка нематериальных активов производится в несколько этапов:

* Установление справедливой стоимости нематериальных активов;
* Определение разницы между справедливой и остаточной стоимостью с целью расчета величин дооценки или снижения цены по остаточной стоимости;
* Определение переоцененной первоначальной стоимости нематериального актива;
* Определение величины дооценки или снижения первоначальной стоимости;
* Проведение дооценки после предыдущих уценок;
* Отражение списанных переоцененных объектов.

Корреспонденция счетов по учету переоценки нематериальных активов:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1. | Дооценка остаточной стоимости нематериальных активов | 12 | 423 |
| 2. | Уценка остаточной стоимости нематериальных активов | 975 | 12 |
| 3. | Превышение сумм предыдущих уценок над суммой предыдущих дооценок | 12 | 746 |
| 4. | Разница между суммой последней дооценки остаточной стоимости | 12 | 423 |
| 5. | Превышение суммы предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок | 423 | 12 |
| 6. | Разница между суммой последней уценки и указанным превышением в затраты отчетного года | 975 | 12 |
| 7. | Уменьшение полезности нематериальных активов, учитываемых по переоцененной стоимости | 975 | 12 |
| 8. | Одновременно на сумму износа нематериальных активов | 133 | 12 |
| 9. | Дооценка после устранения причин уменьшения полезности нематериальных активов | 12 | 746 |
| 10. | Одновременно на сумму износа нематериальных активов | 746 | 13 |
| 11. | Превышение суммы предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости (при выбытии) | 423 | 441 |

Таким образом, каждое предприятие может осуществлять переоценку нематериальных активов по справедливой стоимости на дату баланса, если только по таким нематериальным активам существует активный рынок. Если предприятием произведена переоценка, то в дальнейшем они подлежат ежегодной переоценке.

**2.3 Учет амортизации нематериальных активов**

Начисление амортизации нематериальных активов осуществляется на протяжении срока их полезно использования, устанавливаемого предприятием при признании этого объекта активов (при зачислении на баланс), но не свыше 20 лет.

* При определении срока полезного использования объекта нематериальных активов надлежит учитывать: Сроки полезного использования подобных активов;
* Предусматриваемый моральный износ;
* Правовые или прочие подобные ограничения относительно сроков его использования, другие факторы.

Метод амортизации нематериальных активов выбирается предприятием, самостоятельно исходя из условий получения будущих экономических выгод. Если такие условия определить невозможно, то амортизация начисляется с применением прямолинейного метода.

* Во время расчета амортизируемой стоимости ликвидационная стоимость нематериальных активов приравнивается к нулю, кроме случаев: Когда существует безоговорочное обязательство другого лица относительно приобретения этого объекта в конце срока его использования;
* Когда ликвидационная стоимость может быть определена на основании информации существующего активного рынка и можно ожидать, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования этого объекта.

Начисление амортизации начинается с месяца, следующего за месяцем, в котором нематериальный актив стал пригодным для использования.

Начисление амортизации прекращается, начиная с месяца, следующего за месяцем убытия нематериального актива.

Срок полезного использования нематериального актива и метод его амортизации пересматриваются в конце отчетного года, если в следующем периоде ожидаются изменения сроков полезного использования актива или изменение условий получения будущих экономических выгод.

Для примера можно рассмотреть два метода начисления амортизации нематериальных активов: прямолинейный – наиболее распространенный для этой категории активов, и производственный – наиболее рациональный в случаях, когда использование объекта нематериального актива можно привязать к выпуску конкретного вида продукции.

Прямолинейный метод. При применении прямолинейного метода амортизация начисляется исходя из срока полезного использования нематериального актива. Если этот срок определить невозможно, то норма амортизационных отчислений устанавливается исходя из срока 20 лет, но не более срока деятельности самого предприятия. Этот метод может применяться к любым видам нематериальных активов. Пример. Предположим, что предприятием установленный срок полезного использования объекта нематериального актива 5 лет (это может быть напрямую связано со сроком действия полученных предприятий прав). Стоимость этого объекта нематериального актива - 24000 грн.

Производственный метод. При применении производственного метода устанавливается натуральный показатель объемов производства продукции (работ, услуг), запланированный для исполнения в течение срока использования объекта нематериального актива. В зависимости от фактически выполненных в отчетном периоде объемов, отношение этих объемов до планируемого (прогнозируемого), начисляется амортизация. В сравнении с прямолинейным производственный метод не требует расчета годовой суммы амортизации.

Этот метод применяется к активам, главным фактором в износе которых является периодичность их использования. Такими нематериальными активами могут быть права на объекты промышленной собственности, авторские и смежные с ними права. Объемы производства продукции и предоставления услуг, объемы изготовления (тиражирование) компакт-дисков, видеокассет и печатных изданий прямо связываются с начислением амортизации соответствующих нематериальных активов. Пример. Предположим, что нематериальный актив (с установленным сроком использования 4 года и стоимостью 24000 грн.) Планируется использовать в выпуске 300 единиц продукции. Фактически в первом году изготовлено 80, во втором - 90, в третьем - 60, в четвертом - 70. Сумма начисленной амортизации составит:

Расчет амортизации по производственному методу

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Год | Расчет амортизации | Сумма |
| 1 |  | 6400 |
| 2 |  | 7200 |
| 3 |  | 4800 |
| 4 |  | 5600 |
| ВСЕГО: | | 24000 |

Для накопления информации о сумме начисленной амортизации Планом счетов предусмотрен субсчет 133 «Накопленная амортизация нематериальных активов» счета 13 «Износ (амортизация) необоротных активов».

Аналитический учет ведется по видам нематериальных активов.

В зависимости от места использования нематериального актива начисленную амортизацию относят к определенной статье расходов и списывают в дебет следующих счетов:

23 – если нематериальные активы используются непосредственно для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);

91, 92, 93, 94, 97, 99 – если предприятие для учета расходов применяет счета класса 9;

833 – если предприятие для учета расходов применяет счета класса 8;

15 – если предприятие использует нематериальный актив при осуществлении капитальных инвестиций;

39 – если предприятие использует нематериальный актив в освоении новых производств.

Корреспонденция счетов по начислению амортизации.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1. | Начислена амортизация нематериальных активов производственного назначения | 23, 91 | 133 |
| 2. | Начислена амортизация нематериальных активов общехозяйственного назначения | 92 | 133 |
| 3. | Начислена амортизация нематериальных активов, которые обеспечивают сбыт | 93 | 133 |
| Начисление амортизации нематериальных активов предприятиями, которые используют счета класса 8 «Затраты по элементам» | | | |
| 4. | Начислена амортизация | 83 | 133 |
| 5. | Списание амортизации | 23 | 83 |

Таким образом, амортизации подлежат все нематериальные активы в течение срока их полезно использования, который устанавливается предприятием самостоятельно, но не должен превышать 20 лет. К нематериальным активам применимы метода амортизации для основных средств, то есть предусмотренные п.26 ПБУ 7 (п. 27 ПБУ 8) [12]. В бухгалтерском учете начисление амортизации нематериальных активов отображается по дебету счетов 23, 91, 92, 93, 94, 97, 99, 833, 39, 15 и кредиту счетов 133.

**2.4 Отражение информации об учете нематериальных активов в финансовой отчетности**

В примечаниях к финансовой отчетности по каждой группе нематериальных активов с выделением информации относительно созданных предприятием нематериальных активов приводится следующая информация:

* стоимость (первоначальная или переоцененная), по которой нематериальные активы отражены в Балансе;
* методы амортизации и диапазон сроков полезного использования нематериальных активов;
* наличие и движение в отчетном году;
* первоначальная (переоцененная) стоимость нематериальных активов и сумма износа на начало отчетного года;
* первоначальная стоимость нематериальных активов, признанных активом, с выделением стоимости нематериальных активов, полученных в результате объединения предприятий;
* сумма изменения первоначальной (переоцененной) стоимости и износа нематериальных активов в результате переоценки;
* первоначальная (переоцененная) стоимость и сумма износа выбывших нематериальных активов;
* сумма начисленной амортизации;
* сумма потерь от уменьшения полезности, отраженная в отчете о финансовых результатах в отчетном периоде;
* прочие изменения первоначальной (переоцененной) стоимости и сумма износа нематериальных активов;
* первоначальная (переоцененная) стоимость и сумма износа на конец отчетного года.

В примечаниях к финансовой отчетности приводится следующая информация.

* стоимость нематериальных активов, относительно которых существует ограничение права собственности;
* стоимость переданных в залог нематериальных активов;
* сумма соглашений на приобретение в будущем нематериальных активов;
* общая сумма расходов на исследования и разработки, включенная в состав расходов отчетного периода;
* первоначальная стоимость, остаточная стоимость и метод оценки нематериальных активов, полученных за счет целевых ассигнований.

Таким образом, в финансовой отчетности должна быть раскрыта информация о нематериальных активах, существенная для понимания деятельности предприятия. Среди такой информации - сроки полезного использования, избранные методы амортизации, стоимость без учета амортизации и сумма начисленной амортизации, подробная информация о движении нематериальных активов в течение отчетного периода и изменениях в их стоимости. Данные сведения приводятся по каждому виду нематериальных активов.

Выводы по второму разделу.

Как было сказано в первом разделе нематериальные активы – это немонетарный актив, не имеющий материальной формы, может быть идентифицирован и содержится предприятием с целью использования более одного года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, торговли, в административных целях или предоставления в аренду другим лицам. Нематериальные активы поступают на предприятие в результате:

1. получения их в качестве взноса в уставный капитал;
2. приобретения за денежные средства;
3. в обмен на подобные или неподобные активы;
4. получения бесплатно от юридических или физических лиц.
5. Созданы самим предприятием.

Затраты на приобретение или создание нематериальных активов (до момента начала использования или ввода в эксплуатацию) накапливаются на специально предусмотренном в Плане счетов для этих целей субсчете 154 «Приобретение (создание) нематериальных активов» счета 15 «Капитальные инвестиции».

Независимо от того как были приобретены или созданы нематериальные активы это является их движением в процессе производства.

Переоценка нематериальных активов является одной из причин увеличения балансовой стоимости. Каждое предприятие имеет право осуществлять переоценку нематериальных активов по справедливой стоимости на дату баланса, если только по таким нематериальным активам существует активный рынок. Если предприятие провело переоценку объектов группы нематериальных активов, они подлежат ежегодной переоценке.

Амортизация нематериальных активов - постоянное списание стоимости нематериальных активов в процессе их производственного использования. Она призвана компенсировать затраты, понесенные предприятием при их приобретении, и обеспечить формирование источника финансирования будущих приобретений соответствующих активов.

Амортизационные отчисления производятся, ежемесячно начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором актив стал пригоден к использованию, и заканчиваются с месяца, следующем за месяцем выбытия. В течение срока полезного использования объекта нематериальных активов амортизация его не приостанавливается, кроме случаев консервации предприятия. Начисление амортизационных отчислений не зависит от финансового результата деятельности предприятия. Амортизация

В финансовой отчетности раскрывается информация о нематериальных активах, основной из которой является – сроки полезного использования, избранные методы амортизации, стоимость без учета амортизации и сумма начисленной амортизации, подробная информация о движении нематериальных активов в течение отчетного периода и изменениях в их стоимости. Информация в финансовой отчетности должна быть доступной для понимания деятельности предприятия

**Заключение**

В заключение к данной работе можно сделать вывод, что учет нематериальных активов в нашей стране получают все большее развитие, прежде всего потому, что появилось положение, непосредственно регулирующее учет нематериальных активов, во-вторых, прогресс и наука не стоят на месте и новые изобретения требуют своего учета.

До недавнего времени нематериальные активы в сравнительно небольших объемах учитывались на предприятиях, но в настоящее время принимает более крупные масштабы.

Это связано с тем, что предприятию выгодно и престижно иметь у себя на балансе нематериальные активы, кроме того, законодательные и нормативные акты предписывают учитывать объекты, удовлетворяющие условиям признания нематериальных активов, как нематериальные активы.

В этой связи можно сформулировать основные задачи учета нематериальных активов:

* определение первоначальной стоимости различных видов нематериальных активов;
* правильность исчисления амортизации нематериальных активов. Для этого необходимо определить сроки эксплуатации отдельных видов нематериальных объектов и способы списания их стоимости;

Таким образом, в первой главе были раскрыты сущность, характеристика счета 12 «Нематериальные активы», основные нормативные документы регулирующие организацию нематериальных активов, а так же документальное оформление учета нематериальных активов.

Вторая глава курсовой работы представляет обзор поступления, создания, выбытия нематериальных активов, их амортизация, а также отражение их в финансовой отчетности.

**Список литературы**

1. Закон Украины «Об авторском праве и смежных правах» ВР N 3793-XII (3793-12) от 23.12.93 с последними изменениями и дополнениями N 1294-IV (1294-15) от 20.11.2003, ВВР, 2004, N 13, ст.181
2. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 № 996 – IV, с последними изменениями и дополнениями № 1213 от 19.12.2006г.
3. Закон Украины «Об охране прав на знаки для товаров и услуг» ВР от 15 декабря 1993 року N 3689-XII с дополнениями и изменениями N 254-VI (254-17) от 10.04.2008, ВВР, 2008, N 23
4. Закон Украины «Об охране прав на изобретения и полезные модели» ВР от 15 декабря 1993г. N 3687-XII с последними
5. Закон Украины «Об охране прав на промышленные образцы» ВР от 15 декабря 1993г. N 3688-XII с последними изменениями и дополнениями N 850-IV (850-15) от 22.05.2003, ВВР, 2003
6. Закон Украины «Об охране прав на сорта растений» ВР от 21 апреля 1993 року N 3116-XII с последующими изменениями и дополнениями 311-V (311-16) от 02.11.2006, ВВР, 2007
7. Закон Украины «Об охране прав на топографии интегральных микросхем » ВР от 5 ноября 1997г. N 621/97-ВР с последующими изменениями и дополнениями N 850-IV (850-15) 22.05.2003, ВВР, 2003
8. Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей, денежных средств и документов, расчетов Министерство финансов Украины №69 от 11.08.94 г. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций от 30.11.99 № 291. Приказ Минфина Украины "Об утверждении типовых форм первичного учета объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов" 22.11.2004 г. №732 Зарегистрировано в Министерстве Юстиции Украины 14 декабря 2004 р. за N 1580/10179 ПБУ 8 «Нематериальные активы» №242 от 18.10.99 г. зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 02.11.99 г. под №750/4043 с последующими дополнениями и изменениями N 1238 (z1084-08) от14.10.2008 г. Белова И. Н. Настоящий бухучет.- Х:, Фактор 2005 Бутынец Ф.Ф. Бухгатерський фінансовий облік.- Ж.:,2005 Грачева Р. Энциклопедия бухгалтерского учета. - К.:, Галицкие Контракты, 2004

Джога Р.Т. Бухгалтерский облік у бюджетних установах. -К.:, КНЕУ,2003 Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине.- К.:, Издательство А.С.К., 2003 Коваленко А.Н. Бухгалтерский учет в Украине от теории к практике. – Д.:, НКК. Баланс-клуб, 2006 Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. – К.:, ЦУЛ, 2007 Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Навч. Пос. – К.:, КНЕУ, 2006 Ткаченко Н.М. Основы бухгалтерского учета.- К.:, А.С.К., 2005