**Содержание**

1. Учет нематериальных архивов

2. Анализ влияния факторов «управленческие расходы»

Литература

**1. Учет нематериальных архивов**

Согласно Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности Минфин РФ утвердил 16 октября 2000 года приказом №91н новое Положение по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” ПБУ 14/2000. Данное ПБУ разработано с учетом международного стандарта бухгалтерской отчетности 38 “Нематериальные активы” и подлежит применению при составлении бухгалтерской отчетности в 2001 году. Анализируемый документ регламентирует порядок отражения объектов интеллектуальной собственности (далее - ИС), а также прав пользования земельными участками, природными ресурсами, организационных расходов и деловой репутации в бухгалтерской отчетности организаций.

Существенными новеллами комментируемого документа является порядок отнесения тех или иных объектов ИС к нематериальным активам (далее — НМА), порядок определения первоначальной стоимости НМА, установление помимо указанных в Положении о ведении бухгалтерского учета в РФ №34н дополнительного способа начисления амортизации НМА, более четкая регламентация порядка учета деловой репутации и учета операций по предоставлению права на использование НМА. Гражданским законодательством (ст. 138 ГК РФ) понятие интеллектуальной собственности трактуется как исключительное право гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, продукции, работ, услуг.

К нематериальным активам, в соответствии с принятым ПБУ 14/2000, могут быть отнесены: – исключительные права патентообладателя на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения; – исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных; – исключительные права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименований места происхождения товаров; – имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем; – деловая репутация организации, а также организационные расходы, которые в соответствии с учредительными документами признаны вкладом в уставный (складочный) капитал организации.

Причем бухгалтерам следует обратить внимание на то, что в отличие от Положения по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в РФ, ПБУ 14/2000 причисляет к НМА только исключительные авторские права, а также исключительные права патентообладателя и владельца.

Например, организация приобретая бухгалтерскую программу, не получает исключительных прав на ее использование, таким образом, она не вправе учитывать расходы по приобретению программы в составе нематериальных активов. В данной ситуации, рекомендуется использовать счет расходов будущих периодов для равномерного отнесения стоимости программы на себестоимость. Помимо этого, отнести тот или иной объект к нематериальным активам можно только при одновременном выполнении следующих условий.

В частности НМА представляют собой объекты долгосрочного использования (более 12 месяцев), у которых отсутствует материально- вещественная структура и используются в производственных целях либо для управленческих нужд. В то же время, данный объект можно идентифицировать (выделить, отделить), т.е. у организации имеются в наличии документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.). Основным признаком НМА, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производственном или управленческом процессе.

Для признания объекта в бухгалтерском учете нематериальным также необходимо, чтобы организацией не предполагалась последующая перепродажа данного имущества и у него была способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В состав НМА не включают интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификацию и способность к труду, поскольку, с одной стороны, могут быть учтены в оплате их труда, а с другой не могут быть отделены от своих носителей и переданы другому пользователю.

Целью аудита нематериальных активов является установление соответствия применяемой предприятием методики учёта нематериальных активов требованиям нормативных актов, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатов, а также требованиям соответствующих стандартов и положениям, устанавливающим правила их учёта. Аудитор должен последовательно проверить следующие моменты:

1. Документальное оформление факта наличия объектов нематериальных активов и правильное отражение их первоначальной балансовой стоимости.

2. Организацию аналитического и синтетического видов учёта нематериальных активов: ведомость учёта нематериальных активов № 17 по дебету и кредиту счёта 04 "Нематериальные активы"; журнал-ордер № 10 по кредиту счёта 05 "Износ нематериальных активов"; журнал-ордер № 13 по кредиту счёта 04 "Нематериальные активы"; расчёт износа нематериальных активов (при журнально-ордерной форме учёта).

3. Правильность ежемесячного погашения стоимости начисления износа по объектам, учитываемым в составе нематериальных активов (счёт 05).

4. Правильность списания объектов нематериальных активов с баланса предприятия.

5. Соответствие данных синтетического и аналитического учёта нематериальных активов и их износа записям в Главной книге и балансе.

Рассмотрим, как осуществляется аудит учёта нематериальных активов по соответствующим видам операций.

## 2. Анализ влияния факторов «управленческие расходы»

В отличие от прямых материальных затрат, прямых издержек на заработную плату или других видов издержек управленческие расходы в соответствующем бюджете не имеют привязки к объемам продаж или объемам производства, рассчитываются вне взаимосвязи с динамикой доходов компании. Большая часть накладных расходов относится не к нормируемым, а к лимитируемым затратам, для которых надлежит установить контрольный лимит на определенный период времени. Но и здесь существуют два типа расходов, различающихся по назначению и методам планирования: один так или иначе привязан к активам, которыми оперирует данный бизнес, другой связан с его развитием.

Такие статьи бюджетов накладных и управленческих расходов, как амортизационные отчисления, расходы по содержанию и ремонту оборудования, зданий и сооружений, арендные платежи и пр., планируются исходя из стоимости и сроков службы основных фондов, занимаемых бизнесом офисных или производственных площадей по действующим в отраслях или регионах нормам и правилам. Что касается другой их части — оплаты труда менеджеров и специалистов, инженерно-технического и административно-управленческого персонала, а также их командировочных, представительских, транспортных и прочих, — то их планирование носит весьма специфический характер, поскольку эта часть управленческих расходов связана с развитием бизнеса. Заметим, что при советской власти в условиях командной экономики управление, как маркетинг и реклама, не воспринималось в качестве фактора развития производства, а сами управленческие расходы рассматривались исключительно как непроизводительные, как некое бремя для предприятий, и с ними велась упорная и настойчивая борьба.

При планировании управленческих расходов прежде всего необходимо иметь в виду следующее важное обстоятельство: доля управленческих расходов на заработную плату всех категорий ИТР и АУП в фонде оплаты труда должна возрастать для обеспечения роста эффективности производства, повышения конкурентоспособности предприятия на основе роста ее технологического уровня. А в общем объеме продаж доля этих же расходов должна оставаться стабильной и медленно снижающейся (примерно на 1,0–1,2 % в течение 10–15 лет).

Но это долгосрочные тенденции. В реальной же практике планирование управленческих расходов осуществляется следующими методами: 1) традиционным (советским); 2) по принципу «от достигнутого»; 3) в увязке с конечными результатами бизнеса.

1. Традиционный подход — ограничение управленческих расходов определенным процентом от фонда оплаты труда или численности так называемого основного производственного персонала. Почему это плохо? Результатом такого планирования всегда является падение эффективности производства и, прежде всего, фондотдачи.

В командной экономике времен советской власти было принято ограничивать долю ИТР и АУП в общей численности занятых. Так, инструкциями Госкомтруда СССР эта доля определялась на уровне не выше 12 %. СССР был единственной страной в мире, где в результате подобной политики (в сочетании с отрицанием на высшем государственном и политическом уровнях роли фактора управления в развитии производства) доля ИТР и АУП в фонде оплаты труда в промышленности снизилась за 1949–1989 гг. на 0,1 %. Одновременно СССР был единственной страной в мире (даже на Гаити или в южно-африканских бантустанах такого не было), где с 1972 по 1990 гг. (и что характерно — по настоящее время) произошло абсолютное падение уровня капиталоотдачи в промышленности (не замедление темпов роста, а именно абсолютное снижение). В процессе роста фондовооруженности труда происходит замещение труда производственных рабочих, а значит, сокращается их численность. Доля ИТР и АУП в общей численности в силу одного этого обстоятельства уже неизбежно повышается. Но это еще не все. Дело в том, что чем новее и сложнее техника, тем больше нагрузка на системы управления, а это требует увеличения численности управленческого персонала, специалистов по сравнению с их прежним уровнем. Если этого не сделать, то обеспечить эффективное использование новой техники, рост на основе ее внедрения эффективности производства и, прежде всего, фондоотдачи вряд ли возможно.

В этой связи надежды наших экономистов (из числа как либералов, так и государственников) на инвестиции с целью ускорения экономического роста — чистая утопия. Сами по себе инвестиции, особенно в новую технику и технологию, могут принести больше вреда, чем пользы. Вот сравнительно свежий пример. В августе 2004 г. по сути обанкротился Краснодарский стекольный завод. Лежащей на поверхности причиной банкротства явилось его техническое перевооружение, то есть те самые инвестиции в развитие производства. Завод был переоснащен (на кредит краевого Сбербанка) новейшим итальянским оборудованием, в 10 раз более производительным, чем станки, которые были установлены на предприятии еще при советской власти. Но со старыми станками предприятие сумело более или менее благополучно пережить 12 лет так называемых радикальных экономических реформ, а с запуском новой техники рабочим прекратили платить зарплату, быстрыми темпами нарастала задолженность всем кредиторам.

Мы упомянули о данном методе планирования расходов на ИТР и АУП еще и в связи с тем, что он является доминирующим при работе по госзаказам. Это лишний раз свидетельствует о том, что уровень управления в наших министерствах и ведомствах остался таким же совковым, как и был, если не стал еще хуже.

2. Планирование по принципу «от достигнутого». В рамках такого подхода предполагается ежегодно увеличивать (индексировать) уровень управленческих расходов в соответствии с темпом их роста за определенный период времени. Этот подход наиболее характерен для коммерческих структур, предприятий и фирм, созданных в период так называемых радикальных экономических реформ. Но не только. Как только в стране грянула рыночная свобода, появились новые функции управления (маркетинг, операции с ценными бумагами и т.п.). Естественно, это потребовало создания новых структурных подразделений в аппарате управления, новых отделов и служб. Создать-то создали, а вот такие технологии, как организационный анализ (процесс регулярного, не реже чем 1 раз в 2 года, пересмотра и оптимизации организационных структур управления), для подавляющего большинства наших предприятий и фирм — излишняя экзотика. В результате получился крен в другую сторону — бесконтрольного роста управленческих расходов.

3. Планирование в увязке с конечным результатом. Мы рассмотрели, как не надо планировать лимиты управленческих расходов. Теперь о том, как надо это делать. Наиболее эффективным, применяемым ведущими компаниями высокоразвитых стран, но практически отсутствующим у нас (в силу общего и все более нарастающего, особенно в последние годы, отставания российской экономики по качеству и эффективности систем управления на всех уровнях) является планирование по конечному результату.

Оказывается, что доля управленческих расходов, варьируя по отраслям в общей численности занятых и в фонде оплаты труда, остается на удивление стабильной в условно-чистой продукции — на уровне 18–19 %. Отраслевой вариации по данному показателю нет. Мало того, доля управленческих расходов в условно-чистой продукции не меняется и в динамике, с течением времени. Если ограничивать рост управленческих расходов таким образом, это не препятствует повышению удельного веса управленческих расходов в издержках на заработную плату, а ИТР и АУП — в численности занятых. Вместе с тем, чем выше конечный результат, тем, с одной стороны, у компании больше возможностей развивать свой управленческий потенциал, увеличивать лимиты на управленческие расходы, а с другой — рост размеров условно-чистой продукции свидетельствует о растущей эффективности управленческого труда в компании.

Управленческие расходы в РФ, заработная плата управленцев и специалистов большинства российских компаний никоим образом не привязаны к конечным результатам деятельности их предприятий и фирм.

**Литература**

1. Андросов А.М. Бухгалтерский учет. М., 2005.
2. Безруких П.С. Бухгалтерский учет М., 2003.
3. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет. М., 2001.