Содержание

Введение

1 Теоретические основы проведения аудита нематериальных активов

1.1 Сущность категории нематериальных активов

1.2 Правовая база для проведения аудита нематериальных активов

1.3 Основные задачи аудита

1.4 Роль внутреннего аудита

2 Практическая реализация аудита нематериальных активов

2.1 Составление плана аудита

2.2 Методы проведения аудита

3 Ошибки и неточности, допущенные в ходе аудита

Заключение

Список используемой литература

**Введение**

С переходом к рыночным отношениям и их развитием аудиторская деятельность в России приобретает все большее значение.

В мировой практике аудиторский контроль широко применяется во всех сферах деятельности. В нашей стране независимый контроль, который обеспечивает потребности пользователей финансовой информации экономических субъектов в виде подтверждения ее достоверности. В связи с тем, что пользователям экономической информации необходима уверенность в качестве аудиторского заключения, подтверждающего достоверность отчетности, к работе аудиторов и аудиторских фирм предъявляются все более высокие требования.

В этих условиях в нашей стране вводятся в действие правила (стандарты) аудиторской деятельности, развивается система профессионального контроля качества работы аудита и предъявляются дополнительные требования к их профессиональной подготовке со стороны государства.

С другой стороны, участники экономических отношений, особенно субъекты малого и среднего бизнеса, в условиях непрерывно изменяющегося правового законодательства, часто не в состоянии отслеживать все изменения в нем, что может быть причиной наложения на них штрафных финансовых санкций. Они нуждаются в аудиторских и сопутствующих им услугах, как для подтверждения достоверности своей отчетности, так и для решения административных, правовых, налоговых вопросов текущей деятельности.

С развитием рыночных отношений в составе имущества предприятий появился новый вид средств, отличительной особенностью которых является отсутствие вещественно-натуральной формы - нематериальные активы, которые являются предметом настоящей курсовой работы.

В российской практике составления бухгалтерской отчетности нематериальные активы впервые появились в Положении по бухгалтерскому учету и отчетности 1992 года. Эти положения еще не содержали четкого определения понятия «нематериальный актив», ограничиваясь лишь бессистемным перечислением того, что к этой категории может быть отнесено. Сегодня учет нематериальных активов регулируется ПБУ 14/2007.

Основной целью курсовой работы является проверка правил нормативного регулирования операций с нематериальными активами и их учета, наличия и операций по движению нематериальных активов, срока полезного действия нематериальных активов и их амортизации, правильности аналитического учета нематериальных активов. Также проверка правильность налогообложения нематериальных активов, правильность отражения нематериальных активов в балансе и приложениях к нему, а также выявление типичные нарушения в учете операций с нематериальными активами и обобщение выявленных замечания по результатам проверки.

**1 Теоретические основы проведения аудита нематериальных активов**

**1.1 Сущность категории нематериальных активов**

В составе НМА могут учитываться:

- произведения науки, литературы и искусства;

- объекты смежных прав (исполнения, фонограммы и т.п.);

- программы для электронных вычислительных машин и базы данных;

- изобретения;

- полезные модели;

- селекционные достижения;

- секреты производства (ноу-хау);

- товарные знаки и знаки обслуживания;

- иные охраняемые результаты интеллектуальной собственности и средства индивидуализации, перечисленные в п. 1 ст. 1225 Гражданского кодекса РФ.

Объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве НМА, если выполняются следующие условия:

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем.

Это условие выполняется, если объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации;

б) организация осуществляет контроль над объектом.

То есть, организация имеет охранные или иные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительные права организации на него. Такими документами являются, в частности, патенты, свидетельства, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

в) имеется возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени.

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) у объекта отсутствует материально-вещественная форма.

В составе НМА учитывается также положительная деловая репутация (Д08К60; Д04К08), возникшая при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части) (п. п. 3, 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007, утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н).

**1.2 Правовая база для проведения аудита нематериальных активов**

Аудиторская проверка операций с нематериальными активами проводится на основе следующих законодательных и нормативных документов, формирующих информационную базу проверки.

1. Гражданский кодекс РФ, ч, 1, 2,3 и 4.
2. Налоговый кодекс РФ, ч. 1 и 2.
3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г.
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.

5. Патентный закон РФ № 3517-1 от 23 сентября 1992 г.

1. Закон РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» № 3520-1 от 23 сентября 1992 г.
2. Закон РФ «О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных» № 3523-1 от 23 сентября 1992 г.
3. Закон РФ «О правовой охране топологий интегральных микросхем» № 3526-1 от 23 сентября 1992 г.
4. Закон РФ «Об авторском праве и смежных правах» № 5351-1 от 9 июля 1993 г.
5. Закон РФ «О селекционных достижениях» № 5605-1 от 6 августа 1993г.
6. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» № 34н от 29 июля 1998 г.
7. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» № 94н от 31 октября 2000 г.
8. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98» № 60н от 09 декабря 1998 г.
9. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007» № 91н от 16 октября 2000 г.
10. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» № 49 от 13 июня 1995 г.
11. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 67н от 22 июля 2003 г.

**1.3 Основные задачи аудита**

Основная цель аудита нематериальных активов – подтвердить соответствие существующего в организации порядка ведения бухгалтерского учета действующему законодательству Российской Федерации, а также достоверность отражения информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности.

Цель проверки учета операций с нематериальными активами по качественным аспектам бухгалтерской отчетности — подтверждение того, что нематериальные активы, отраженные в бухгалтерской отчетности:

* реально существуют и относятся к проверяемому отчетному периоду (критерий существования и возникновения);
* отражены в бухгалтерской отчетности в полном объеме (критерий полноты);
* правильно оценены в бухгалтерском учете, бухгалтерской отчетности и отражены в соответствующем отчетном периоде (критерий оценки и точности);
* документально подтверждены и не ограничены правами третьих лиц (критерий прав и обязанностей);
* правильно объединены в группы однородных объектов, отражены в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации и раскрыты в бухгалтерской отчетности с достаточной степенью детализации (критерий представления и раскрытия).

В ходе проведения проверки операций с нематериальными активами должны быть решены следующие основные задачи:

1. проверка обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам;
2. проверка правильности документального оформления операций с нематериальными активами;
3. проверка организации бухгалтерского учета операций с нематериальными активами:

* правильности и обоснованности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов;
* обоснованности определения срока полезного использования нематериальных активов;
* правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам;
* своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по поступлению, выбытию, предоставлению и получению прав на нематериальные активы;

1. проверка правильности раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности;
2. проверка правильности налогообложения операций с нематериальными активами:

* правильности расчетов по НДС;
* правильности расчетов по налогу на прибыль;

• правильности расчетов по налогу на доходы физических лиц. В качестве источников информации при проверке операций

с нематериальными активами используются:

* данные учетной политики организации для целей бухгалтерского учета и налогообложения;
* документы, подтверждающие права на объекты нематериальных активов, — договоры об уступке исключительных прав; лицензионные и авторские договоры; договоры о передаче ноу-хау; договоры о выполнении НИОКР; договоры на создание произведений; охранные и регистрационные документы; учредительные документы; договоры продажи предприятия и пр.;
* первичная документация по учету операций с нематериальными активами — карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1); акт о приеме-передаче нематериальных активов; акт на внутреннее перемещение нематериальных активов; акт о списании нематериальных активов; опись карточек учета нематериальных активов и др.;
* первичная документация по оформлению данных инвентаризации нематериальных активов и результатов ее проведения — инвентаризационные описи; сличительные ведомости; приказ о создании комиссии по оценке и списанию с баланса нематериальных активов; приказ о назначении постоянно действующей инвентаризационной комиссии и др.;
* регистры синтетического и аналитического учета: главная книга; журнал-ордер № 13 по кредиту счета 04 «Нематериальные активы», журнал-ордер № 10 по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов», журнал-ордер № 16 по кредиту счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», ведомости № 17 и 18, разработочные таблицы по расчету амортизационных отчислений (при журнально-ордерной форме); журналы-ордера (ведомости) по дебету и кредиту счетов 04, 05, 08, 91, а также счетов по учету затрат, журналы-ордера в разрезе аналитических показателей по указанным счетам, отчет по проводкам, оборотно-сальдовые ведомости по счетам 04 и 05 (при автоматизированной форме);
* бухгалтерская отчетность организации — форма № 1 «Бухгалтерский баланс»; форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»; форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»; пояснительная записка;
* регистры налогового учета, книги покупок и продаж;
* налоговые декларации и расчеты;
* другие документы, справки, расчеты и т.д.

**1.4 Роль внутреннего аудита**

Для определения объема работ, необходимых для формирования мнения о достоверности отражения информации о нематериальных активах, нужно рассмотреть состояние внутреннего контроля бухгалтерской отчетности. При анализе системы внутреннего контроля аудитор обращает внимание на следующее:

* определен ли круг лиц, ответственных за сохранность нематериальных активов;
* каким образом организация обеспечивает неразглашение коммерческой тайны;
* создана ли комиссия по приемке нематериальных активов;
* проводится ли инвентаризация нематериальных активов.

Чтобы сделать вывод об организации бухгалтерского учета, аудитор анализирует учетную политику на момент раскрытия в ней информации:

* о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
* принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);
* способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;
* способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

Отсутствие контроля со стороны руководства организации над нематериальными активами, а также неудовлетворительная организация системы их бухгалтерского учета повышает аудиторский риск. В таком случае аудитор увеличивает объем выборки.

Основные элементы системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по операциям с нематериальными активами представлены в таблице 1.

Таблица 1- Основные элементы системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по операциям с нематериальными активами

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование элемента | Назначение элемента | |
| Система бухгалтерского учета | | |
| Идентификация объектов в качестве НМА | Определение объектов, подлежащих учету в составе НМА | |
| Классификация НМА | Выделения однородных групп НМА, установление сроков их полезного использования, проведения амортизационной политики | |
| Оценка НМА | Учет, определение доходности от использования НМА, определение чистых активов организации, использование в инвестиционной деятельности, предотвращение ущерба от ненадлежащего использования НМА и др. | |
| Документальное оформление | | | Придание юридической силы операциям, совершаемым с НМА |
| Отражение в системе бухгалтерских счетов | | | Группировка и хранение данных об операциях, совершаемых с НМА |
| Ведение учетных регистров | | | Систематизация и накопление информации, содержащейся в первичных документах по учету операций с НМА, а также для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности |
| Формирование бухгалтерской отчетности | | | Отражение данных о состоянии НМА и о результатах операций, осуществляемых организацией с их участием |
| Формирование учетной политики | | | Отражение совокупности способов ведения бухгалтерского учета в части операций с НМА |
| Инвентаризация НМА | | | Проверка наличия документов, подтверждающих право собственности организации на НМА, охранных и первичных документов, анализа способности НМА приносить экономическую выгоду |
| Система внутреннего контроля | | | |
| Стиль и основные принципы управления | | | Отношение руководителей высшего звена к НМА как к инструменту корпоративного управления |
| Организационный контроль | | | Разделение методов и способов выполнения операций, организационное распределение контролирующих функций |
| Фактический контроль за документацией | | | Использование технических средств и процедур, предотвращающих утерю, изъятие, неправомерное использование документов |
| Распределение обязанностей | | | Разбивка операций с НМА в целях недопущения сосредоточения контрольных функций за их выполнением (с момента начала операции до полного ее завершения) у одного сотрудника организации |
| Определение соот- | | | Выполнение операций с НМА только теми сотрудника- |
| ветствующих полномочий | | | ми, которые имеют на это полномочия |
| Санкционирование | | | Выполнение операций только с разрешения (санкций) уполномоченных на то лиц |
| Контроль за доступом к внутренним информационным данным | | | Наличие у каждого сотрудника организации своего уровня доступа к информации, содержащейся во внутренних компьютерных программах и базах данных |
| Контроль за исполнением операций | | | Постоянные или периодические проверки свое временности и правильности выполнения операций с НМА, правильности арифметических подсчетов |

Для получения аудиторских доказательств относительно эффективности структуры систем учета и внутреннего контроля в части операции с нематериальными активами аудитор может воспользоваться специально разработанными для этого тестами, представленные в таблице 2.

Таблица 2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание вопроса | Ответ | |
| Да | Нет |
| 5. | Осуществляется ли контроль за нематериальными активами со стороны руководства предприятия |  |  |
| . | Правильно ли начисляется амортизация нематериальных активов в целях бухгалтерского и налогового учета |  |  |
| 7. | Используются ли альтернативные способы начисления амортизации по нематериальным активам |  |  |
| 8. | Учитывается ли движение нематериальных активов при начислении амортизации |  |  |
| 9. | Обеспечен ли внутренний контроль за функционированием системы компьютерной обработки учетных данных |  |  |
| 10. | Является ли система автоматизации бухгалтерского учета лицензированной |  |  |
| 11. | Обновляется ли программное обеспечение |  |  |
| 12. | Осуществляется ли инвентаризация нематериальных активов |  |  |

Отсутствие контроля со стороны руководства организации над нематериальными активами, а также неудовлетворительная организация системы их бухгалтерского учета повышает аудиторский риск. В таком случае аудитор увеличивает объем выборки.

**2 Практическая реализация аудита нематериальных активов**

**2.1 Составление плана аудита**

Разработка плана и программы аудита учета нематериальных активов основывается на предварительных данных об аудируемом субъекте. При их подготовке аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности и аудиторский риск, которые позволяют считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

Для оценки неотъемлемого риска при аудите операций с нематериальными активами аудитору необходимо принимать во внимание факторы, непосредственно воздействующие на форму использования, организацию учета и контроля нематериальных активов (НМА) в организации (табл. 3).

Таблица 3 – Основные факторы, влияющие на форму использования, организацию учета и контроля

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Фактор | Вид | | | Краткая характеристика влияния фактора |
|  | фактора | воздействия | |  |
| Государственная политика | Внешний | Косвенное | | Выражается в отсутствии механизма реализации законодательной базы, регулирующей отношения в области создания, использования и защиты объектов интеллектуальной собственности, в целях повышения эффективности использования экономических рычагов прямого и косвенного воздействия на рынок интеллектуальной собственности |
| Состояние отраслевого  рынка и конкурентной среды | Внешний | Прямое | | Оказывает непосредственное влияние на основные причины вовлечения НМА в хозяйственную деятельность организации. Среди этих причин можно выделить: стремление к созданию монопольных барьеров в сфере деятельности организации; получение конкурентного преимущества на внутренних и внешних рынках; обеспечение защиты от недобросовестной конкуренции; увеличение капитализации организации; повышение инвестиционной привлекательности; оптимизация издержек производства и пр. |
| Состояние нормативно-правовой базы | Внешний | Прямое | | Выражается в неурегулированности и неясности отдельных норм законодательства о бухгалтерском учете и о налогах и сборах |
| Размеры организации | Внешний | Косвенное | | В значительной мере способны определить уровень организационного контроля за совершением операций в организации, т.е. оказать влияние на порядок разделения методов и способов выполнения операций и распределения контролирующих функций |
| Организационная структура | Внутренний | Косвенное | | Влияние этого фактора сводится к определению основных центров ответственности, которые реально обеспечивают построение и функционирование системы учета и контроля за операциями с НМА |
| Квалификация и ротация персонала | Внутренний | Косвенное | | Позволяет аудитору оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица, так как вопрос о профессионализме и компетенции сотрудников в вопросах учета, контроля операций с НМА в значительной мере определяет уровень организации этих операций и позволяет с большей долей уверенности судить об отношении к данной категории внеоборотных средств как к стратегическому ресурсу. |
| Фактор | Вид | | | Краткая характеристика влияния фактора |
|  | фактора | | воздействия |  |
| Философия управления и стиль работы руководителей | Внешний | | Косвенное | Выражается в оценке субъективного влияния работы руководящего состава аудируемого лица на построение и функционирование системы учета и контроля операций с НМА. Здесь можно выделить две основные формы влияния этого фактора: 1) вовлечение в оборот НМА рассматривается руководством как важный инструмент корпоративного управления организацией, поэтому учету, контролю за операциями с НМА, а также определению коммерческих перспектив вовлечения их в оборот уделяется повышенное внимание; 2) вовлечение НМА рассматривается руководством лишь как необходимость, продиктованная конкурентной средой |

В плане проверки учета нематериальных активов необходимо предусмотреть сроки проведения проверки, способ аудита, бюджет рабочего времени, состав аудиторской группы, планируемый аудиторский риск, уровень существенности и виды работ.

В общем виде содержание общего плана аудита учета нематериальных активов, разрабатываемого в соответствии с основными направлениями и задачами проверки, представлено в табл. 3.

Таблица 3 - Общий план проверки учета нематериальных активов

Проверяемая организация ООО «Вымпел»

Период проверки 01.01 по 31.12.2008 г.

Число человеко-часов 80

Руководитель аудиторской группы Иванов И.И

Состав аудиторской группы Иванов И.И., Петров И.Я.

Планируемый аудиторский риск 4%

Планируемый уровень существенности

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнитель | Примечания |
| 1 | Проверка операций учета поступления и создания нематериальных активов | В течение отчетного года | Иванов И.И. | Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта |
| 2 | Проверка учета амортизации нематериальных активов | В течение отчетного года | Петров И.Я. |  |
| 3 | Проверка своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по движению НМА | В течение отчетного года | Иванов И.И. |  |
| 4 | Проверка правильности проведения инвентаризаций НМА и отражения ее результатов в учете | В течение отчетного года | Иванов И.И., Петров И.Я. |  |
| 5 | Проверка учета выбытия нематериальных активов | В течение отчетного года | Иванов И.И. |  |
| 6 | Проверка правильности раскрытия информации о НМА в бухгалтерской отчетности | В течение отчетного года | Петров И.Я. |  |
| 7 | Проверка правильности налогообложение операций с НМА | В течение отчетного года | Иванов И.И. |  |
| X | Проверка отражения в отчетности всех операций  по учету нематериальных  активов | В течение отчетного года | Петров И.Я. |  |

Программа аудита представляет собой развитие плана проверки, детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана проверки.

В общем виде содержание программы аудита учета нематериальных активов, разрабатываемой в соответствии с основными направлениями и задачами проверки представлено в табл. 4.

Таблица 4- Программа проверки учета нематериальных активов

ООО «Вымпел»

с 1 января по 31 декабря 2008 г. 80

Иванов И. И.

Иванов И.И., Петров И.Я.

4%

1%

Проверяемая организация

Период проверки

Число человеко-часов

Руководитель аудиторской группы

Состав аудиторской группы

Планируемый аудиторский риск

Планируемый уровень существенности

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень аудиторских мероприятий {процедур) | | Период проведения | Рабочие документы аудитора | Исполнитель | | |
| 1 | Проверка операций учета поступления и создания нематериальных активов | | В течение года |  | Иванов И.И. | | |
| 1.1 | Проверка создания комиссии по приемке нематериальных активов | | Ежеквартально | Приказы | Иванов И.И. | | |
| 1.2 | Проверка оформления договора купли-продажи нематериальных активов | | Ежеквартально | Договоры, приказы | Петров И.Я. | | |
| 1.3 | Проверка оформления протоколов договорной цены | | Ежеквартально | Приказы, протоколы, соглашения | Иванов ИИ | | |
| 1.4 | Проверка правильности и обоснованности формирования первоначальной стоимости НМА | | Ежеквартально | Документы, подтверждающие осуществление расходов, связанных с формированием первоначальной стоимости НМА | Петров П.П | | |
| 1.5 | Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приема-передачи нематериальных активов | | Ежеквартально | Акты приема-передачи, накладные, приказы | Петров И.Я. | | |
| 1.6 | Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал нематериальных активов | | По мере внесения в уставный капитал | Методики оценки, протоколы собраний учредителей | Иванов И.И. | | |
| 1.7 | Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал нематериальных активов | | Ежеквартально | Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс | Петров И.Я. | | |
| 1.8 | Проверка отражения в отчетности поступления и создания нематериальных активов | | Ежеквартально | Формы отчетности | Петров И.Я. | | |
| 1.9 | | Оценка организации синтетического и аналитического учета нематериальных активов в бухгалтерии предприятия и по материально ответственным лицам в местах эксплуатации | Помесячно | Методики оценки, маршрутные листы, штатное расписание, договоры о материальной ответственности | | Иванов И.И. | |
| 2 | | Проверка учета амортизации нематериальных активов | В течение года |  | | Иванов И.И. Петров И.Я. | |
| 2.1 | | Проверка обоснованности определения срока полезного использования НМА | Ежемесячно | Документы, подтверждающие существование НМА и право на него, приказы по установлению срока полезного использо- | | Петров П.П. | |
|  | |  |  | вания НМА, создания специальных комиссий, учетная политика | |  | |
| 2.2 | | Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по нематериальным активам | Ежемесячно | Приказы, регистры, расчеты, справки | | Иванов И. И. | |
| 2.3 | | Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации нематериальных активов | Ежеквартально | Формы отчетности | | Петров И.Я. | |
| 3 | | Проверка своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по движению НМА | 21 марта 2007 г. | Журнал-ордер № 10, 13, 16, ведомость № В-1, № 17, журнал проводок, первичные документы по учету НМА, главная книга, оборотно-сальдовые ведомости, бухгалтерские справки-расчеты, учетная политика | | Сидоров С.С. | |
| 4 | | Проверка правильности проведения инвентаризаций НМА и отражения ее результатов в учете | 21 марта 2007 г | Приказ о назначении действующей инвентаризационной комиссии, инвентарные описи, сличительные ведомости, учетная политика | | Петров П.II | |
| 5 | | Проверка учета выбытия нематериальных активов | В течение года |  | | Иванов И.И. Петров И.Я. |
| 5.1 | | Проверка фактического выбытия нематериальных активов в результате расчетов с учредителями | Ежеквартально | Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс | | Иванов ИИ. |
| 6 | | Проверка правильности раскрытия информации о НМА в бухгалтерской отчетности | 22 марта 2007 г. | Регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность | | Петров П.П. |
| 7 | | Проверка правильности налогообложения операций с НМА | 23 марта 2007 г. -  24 марта 2007 г. |  | | Петров П.И. Сидоров С.С. |
| 7.1 | | Проверка правильности расчетов по НДС | 23 марта 2007 г. | Счета-фактуры, книга покупок и продаж, регистры синтетического и аналитического учета по счетам 19 и 68, налоговые декларации | | Сидоров С.С. |
| 7.2 | | Проверка правильности расчетов по налогу на прибыль | 24 марта 2007 г. | Бухгалтерские справки, регистры налогового учета, декларации по налогу на прибыль, регистры синтетического и аналитического учета по счету 68 | | Петров П.И. |
| 7.3 | | Проверка правильности расчетов по НДФЛ | 23 марта 2007 г. | Бухгалтерские справки, расчеты, сведения, декларации, регистры синтетического и аналитического учета по счету 68 | | Сидоров С.С. |
| 8 | | Проверка отражения в отчетности всех операций по учету нематериальных активов | Ежеквартально | Формы отчетности | | Иванов И.И. Петров И.Я. |

Руководитель аудиторской организации\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(подпись)

Руководитель аудиторской группы \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (подпись)

Общий план и программа аудита учета нематериальных активов могут быть дополнены. Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и эффективного подхода к своей работе.

**2.2 Методы проведения аудита**

Для обоснованного выражения мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций с нематериальными активами требованиям законодательства Российской Федерации и достоверности показателей бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства.

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудита «Аудиторские доказательства», собирая их, аудитор может применить несколько аудиторских процедур.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения процедур:

* на соответствие, которые имеют цель проверить соответствие содержащейся в документах информации установленным правилам, требованиям, нормативам;
* по существу, которые имеют цель выявить в учетных документах ошибочные суммы, которые могут оказаться существенными.

Методы проведения аудиторских процедур для получения достаточных и надлежащих по характеру аудиторских доказательств при проверке учета операций с нематериальными актинами состоят из следующего:

* проверки арифметических расчетов аудируемого лица (пересчета) по операциям начисления амортизации нематериальных активов, по исчислению налогообложения по операциям поступления и выбытия НМА и т.д.;
* инспектирования, которое осуществляется при проверке правильности и обоснованности оценки нематериальных активов;
* подтверждения для признания правильности отнесения объекта к нематериальным активам;
* осуществления аналитических процедур при определении величины чистых активов, финансового состояния, определения инвестиционной привлекательности и т.п.

При организации проверки ведения учета нематериальных а к типов аудитору целесообразно участвовать в проведении инвентаризации нематериальных активов. Для получения достаточных доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в целом и по операциям с нематериальными активами, в частности, аудитор проводит тестирование средств внутреннего контроля.

Методика проверки учета операций с нематериальными активами:

1. Проверка обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам. Основной целью проверки обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам является проверка соблюдения аудируемым лицом условий идентификации объектов в качестве нематериальных активов при их принятии к бухгалтерскому учету.

В процессе проверки аудитором проверяются документы, подтверждающие существование каждого объекта нематериальных активов, и документы, подтверждающие исключительное права у аудируемого лица на каждый из этих объектов. Аудитору также надлежит убедиться в намерении руководства организации использовать данные объекты в производственных или управленческих целях в течение срока, превышающего 12 месяцев. Такое подтверждение может быть получено в ходе проведения опроса работников руководящего звена на предмет установления целей приобретения нематериальных активов и предполагаемых результатов их использования в данной организации.

Аудитору также необходимо получить достаточные доказательства, подтверждающие законность совершения сделок с объектами нематериальных активов. Для этого он проводит проверку каждого документа на возможные ошибки, содержащиеся в них, и осуществляет сопоставление данных, содержащихся в документах, подтверждающих существование нематериальных активом, с данными документов, подтверждающих права аудируемого лица на конкретный объект нематериальных активов, и данными платежных документов по таким показателям:

* наименование нематериального актива;
* наименование охранного документа;
* территория действия охранного документа;
* срок окончания действия охранного документа;
* объем прав, устанавливаемых охранным документом;
* наименование объекта, указанного в документе, подтверждающем права на нематериальные активы;
* дата подписания конкретного договора;
* дата регистрации договора;
* дата платежного документа;
* соответствие наименования сторон договора.

Если проверка операций с нематериальными активами проводится у данного аудируемого лица не в первый раз, то по ранним документам предыдущего проверяемого периода аудитору необходимо убедиться в том, что срок действия прав на объекты нематериальных активов по конкретному охранному документу не истек.

2. Проверка правильности проведения инвентаризаций нематериальных активов и отражения их результатов в бухгалтерском учете.

Основная цель проверки правильности проведения инвентаризаций нематериальных активов — получение достаточных доказательств того, что в организации проводятся обязательные и периодические инвентаризации нематериальных активов и оформляются соответствующие им инвентаризационные документы. Информационными источниками проверки служат:

* приказы о порядке и сроках проведения инвентаризации и о назначении состава постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий;
* инвентаризационные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости;
* протоколы заседания инвентаризационной комиссии;
* решения руководства организации по утверждению результатов инвентаризации;
* регистры бухгалтерского учета, в которых отражены результаты проведенной инвентаризации;
* контрольные подсчеты аудитора.

Поскольку объекты нематериальных активов не имеют материально-вещественной структуры, проведение их инвентаризации осуществляется путем:

* проверки документов, подтверждающих существование объектов нематериальных активов и прав организации на них;
* анализа способности конкретных объектов нематериальных активов приносить экономические выгоды организации;
* проверки правильности оформления инвентаризационных документов и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

В большинстве случаев при проведении инвентаризации нематериальных активов аудиторы не присутствуют, поэтому в ходе проведения этой процедуры ассистенту необходимо полистно при смотреть все организационно-распорядительные и первичные документы, связанные с инвентаризацией нематериальных актинон и осуществить их проверку по формальным признакам.

Проверку правильности отражения в бухгалтерском учете результатов проведенных инвентаризаций ассистент может провести путем взаимного контроля корреспондирующих счетов: 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», 91 «Прочие доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и бала и совой стоимостью по недостачам ценностей».

3. Проверка правильности документального оформления операции с нематериальными активами. Основная цель этой аудиторской процедуры состоит в получении аудитором уверенности в том, что в организации присутствует вся первичная документация, связанная с движением нематериальных активов в организации.

Первичные документы по учету операций, связанных с поступлением объектов нематериальных активов, должны фиксировать факт их существования, поступления в организацию и принятия к бухгалтерскому учету, поэтому для достижения указанной цели аудитором просматриваются полистно и сравниваются не обходимые первичные документы (карточки учета нематериальных активов, акты о приеме-передаче нематериальных актинон и т.п.). Кроме того, аудитором проводится пересчет числовых данных первичных документов и устанавливаются возможные ошибки в их оформлении (формальные, арифметические, хронологические, ошибки в оценке и т.п.).

Аудитором может быть проведен опрос работников бухгалтерского аппарата для определения сроков и способов oбpaботки первичных учетных документов по учету операций с нематериальными активами. Также аудитору целесообразно провести сравнение даты оформления первичных документов по учету нематериальных активов и даты их фактического принятия к бухгалтерскому учету или списания с баланса организации.

4. Проверка правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов и определения их сроков полезную использования. Аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что первоначальная стоимость нематериальных активов, поступивших в организацию, сформирована в соответствии с требованиями ПБУ 14/2007 и положениями, утвержденными в учетной политике аудируемого лица.

Порядок формирования первоначальной стоимости нематериального актива зависит от способа его поступления в организацию.

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных в счет вклада в уставный капитал (Д08-5 К75-1; Д04 К08-5), необходимо обратить внимание на наличие в учредительных документах аудируемого лица записи о возможности формирования уставного капитала неденежными средствами (в том числе и путем передачи исключительных прав на объекты нематериальных активов). Кроме того, аудитору необходимо проверить, привлекался ли независимый эксперт (оценщик) для оценки таких вкладов или нет. Проверка осуществляется путем сопоставления стоимости объекта нематериальных активов с его стоимостью, указанной в акте о согласовании цепы учредителями (участниками, акционерами).

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных безвозмездно, аудитору следует при помощи инструмента встречного контроля установить, не были ли нарушены права добровольных инвесторов, а также выяснить посредством проверки документов и проведения опросов главного бухгалтера, какие методы определения рыночных цен по данной операции были использованы аудируемым лицом. Без использования счета 98 "Доходы будущих периодов"-Д08-5 К91-1 или с использованием счета 98 "Доходы будущих периодов"- Д08-5 К98-2, признание внереализационных доходов- Д98-2К91-1.

При проведении данной процедуры внимание аудитора должно быть обращено на правовое оформление и порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, созданных в организации.

В первую очередь аудитору необходимо определить, были ли нематериальные активы созданы силами аудируемого лица (Д08-5К10,70,69; Д04К08-5) или с привлечением сторонних специализированных организаций (Д08-5К60,76; Д04К08-5). Затем аудитор должен установить, отвечают ли сознанные объекты условиям, содержащимся в п. 7 ПБУ 14/2007. Если нематериальные активы были созданы аудируемым лицом самостоятельно, то аудитору, используя процедуры сканирования и прослеживания, необходимо проверить правильность и обоснованность включения фактических расходов на их создание в первоначальную стоимость нематериальных активов. Если же нематериальные активы были созданы с привлечением сторонних специализированных организаций (физических лиц), аудитору необходимо обратить внимание на такой существенный момент, как наличие в договоре перечня прав, принадлежащих каждой стороне после исполнения ими своих обязательств по договору.

При проверке формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, приобретенных за плату (Д08-5К60; Д76К51; Д08-5К76; Д04К08-5) аудитору необходимо обратить внимание на состав фактических расходов, которые были включены в стоимость его приобретения. К фактическим расходам на приобретение нематериальных активов могут быть отнесены:

* суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
* суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
* регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
* невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
* вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
* иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они будут пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы также увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Аудитору также следует получить достаточные доказательства того, что при принятии нематериальных активов к бухгалтерскому учету по ним установлены сроки полезного использования, определенные с учетом требований законодательных актов. Для этого аудитору необходимо проанализировать состав нематериальных активов, просмотреть организационно-распорядительные документы, подтверждающие создание специальной экспертной комиссии, уполномоченной совершать действия по определению сроков полезного использования нематериальных активов, и ознакомиться с решениями, принятыми данной комиссии. Также аудитор должен просмотреть соответствующие вопросу охранные документы, учетную политику организации, приказы руководителя организации по установлению сроков полезного использования конкретных объектов нематериальных активов. Затем данные из указанных документов сравниваются с данными, отраженными в актах приема-передачи нематериальных активов и карточках их учета.

5. Проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по поступлению нематериальных активов. Основная цель любой аудиторской процедуры — достижение уверенности в том, что все операции по поступлению нематериальных активов отражены в бухгалтерском учете аудируемого лица своевременно, в соответствии с требованиями нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет.

Такая проверка осуществляется следующим образом. По данным регистров синтетического учета проверяется правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций с нематериальными активами. Затем путем взаимного контроля корреспондирующих счетов осуществляется проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с формированием первоначальной стоимости нематериальных активов по следующим корреспондирующим счетам: 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов», 10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы», 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

Для определения правильности оприходования объектов нематериальных активов взаимный контроль проводится в разрезе корреспонденции счетов 04 «Нематериальные активы» и 08 «Вложения в внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

Проверка полноты и своевременности отражения в учете поступивших в организацию нематериальных активов может также проводиться и путем сопоставления наименования и числа оприходованных объектов с аналитическими данными контрагентов.

6. Проверка правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам. Аудитору необходимо установить, осуществляется ли в проверяемой организации расчет амортизационных отчислений по нематериальным активам в соответствии с принятыми и утвержденными в учетной политике для однородных групп нематериальных активов способами начисления амортизации с использованием методики расчета амортизационных отчислений, установленной в законодательных актах по бухгалтерскому учету.

Проведение проверки осуществляется в следующей последовательности: аудитор просматривает учетную политику аудируемого лица в целях получения информации о принципах объединения нематериальных активов по однородным группам и об установленных для этих групп способах амортизации. Путем проведения опроса руководящего звена и анализа производственных процессов, осуществляемых в организации, аудитор может получить достаточные доказательства того, что нематериальные активы используются в производственной деятельности аудируемого лица либо для нужд управления. Используя метод прослеживания, аудитор определяет соответствие способов амортизации, утвержденных в учетной политике аудируемого лица, фактически используемым способам. Затем путем арифметического контроля аудитор проверяет правильность исчисления сумм амортизационных отчислений исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и применяемых для них способов амортизации, а также полистно просматривает бухгалтерские справки-расчеты, сравнивая их данные с данными карточек учета нематериальных активов.

Также аудитору необходимо проверить, осуществлялось ли начисление амортизации по нематериальным активам в тех отчетных периодах, когда организацией был получен убыток.

Если в организации в проверяемом периоде по каким-либо объектам нематериальных активов был изменен способ начисления амортизации, то аудитору необходимо определить причину и обоснованность такого изменения. При этом если суммы амортизационных отчислений в связи с изменением способа начисления амортизации имели существенное изменение, то аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что информация об изменении способа начисления амортизации и суммах амортизационных отчислений была раскрыта должным образом в бухгалтерской отчетности аудируемого лица, а последствия таких изменений были оценены в денежном выражении.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов амортизационные отчисления по НМА в бухгалтерском учете могут быть отражены одним из двух способов по выбору организации:

-путем накопления соответствующих сумм на отдельном синтетическом счете 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат (Д20,26,44 К05; Д05 К04)

В ходе проверки аудитор особое внимание уделяет тем группам однородных нематериальных активов, по которым в соответствии с учетной политикой амортизационные отчисления отражаются в бухгалтерском учете путем уменьшения первоначальной стоимости объектов. Такое внимание связано с необходимостью проведения условной оценки нематериальных активов, по которым полностью погашена их стоимость, поэтому аудитору необходимо ознакомиться с принятой в организации методикой определения условной оценки по таким объектам нематериальных активов и определить по данным охранных документов оставшийся срок использования таких нематериальных активов в организации.

Кроме того, аудитору необходимо убедиться путем просмотра бухгалтерских регистров, карточек учета нематериальных активов, бухгалтерских записей по счетам учета затрат и счету 04 «Нематериальные активы» и путем проведения арифметических расчетов в том, что стоимость нематериальных активов полностью погашена, а также произвести просмотр бухгалтерских записей по счетам 04 «Нематериальные активы» и 91 «Прочие доходы и расходы».

7. Проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по выбытию нематериальных активов. Цель этой аудиторской процедуры — достижение уверенности в том, что все операции по выбытию нематериальных активов отражены в бухгалтерском учете аудируемого лица своевременно, в соответствии с требованиями нормативных документов.

В процессе проведения процедуры аудитору необходимо просмотреть необходимые документы и провести опросы уполномоченных лиц для выявления основных причин выбытия нематериальных активов из организации и установления перечня нематериальных активов, принадлежащих организации по состоянию на начало проверяемого периода и выбывших в течение проверяемого периода.

Также аудитору необходимо определить, не утратили ли нематериальные активы, используемые в деятельности аудируемого лица в течение проверяемого периода, способность приносить экономические выгоды, т.е. отвечают ли они идентификационным критериям. Для этого путем проведения опроса руководящего звена, анализа производственных процессов, просмотра и срам нения заключенных договоров на передачу исключительных (неисключительных) прав на нематериальные активы аудитор устанавливает факты их использования в производственном либо управленческом процессе, а также факты предоставления прав на их использование третьим лицам.

Для проверки правомерности списания нематериальных активов с бухгалтерского баланса аудируемого лица, аудитору необходимо проверить наличие и правильность оформления:

1. в случае выбытия нематериальных активов по договору об уступке исключительных прав (иным аналогичным договорам) — договоров с отметкой о регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и необходимых первичных документов на списание нематериальных активов;
2. при передаче нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал других организаций — учредительных документов, оценочных актов и необходимых первичных документов;
3. при безвозмездной передаче — договоров об уступке исключительных прав (других аналогичных договоров) и необходимых первичных документов на списание нематериальных активов;
4. в случае прекращения использования нематериальных активов для производственных (управленческих) целей в связи с моральным износом или истечением срока полезного использования — актов комиссии по оценке и списанию нематериальных активов, приказов (распоряжений) руководителя организации о списании нематериальных активов и других первичных документов.

Аудитору также необходимо проверить правильность учета операций по списанию нематериальных активов путем взаимного контроля по корреспондирующим счетам: 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 58 «Финансовые вложения», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы», а также своевременность списания нематериальных активов с бухгалтерского баланса организации путем сопоставления даты их выбытия, указанной в регистрах бухгалтерского учета, с датами регистрации договоров в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и датами, указанными в первичных учетных документах.

Если объект нематериальных активов списывается в связи с истечением срока полезного использования, то проверка осуществляется путем сопоставления даты, указанной в акте на списание объекта, подписанной специальной комиссией с датой окончания срока действия охранного документа.

По объектам, на которые охранные документы не оформляются, проверка осуществляется путем сопоставления с датой, указанной в карточке учета нематериальных активов.

8. Проверка полноты раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что все нематериальные активы отражены в бухгалтерской отчетности в оценке и вся существенная информация о них раскрыта в отчетности должным образом.

Для этого аудитор путем изучения и анализа бухгалтерской отчетности определяет, отражена ли в ней первоначальная стоимость нематериальных активов на начало и конец отчетного года, сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста нематериальных активов и иные случаи их движения. Кроме того, аудитор проверяет, соответствуют ли данные бухгалтерского учета по нематериальным активам данным бухгалтерского баланса и раскрыта ли существенная информация о них в пояснительной записке:

* о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
* о доходах и расходах, связанных с использованием объектов нематериальных активов;
* о доходах и расходах, связанных с получением и предоставлением прав на объекты нематериальных активов;
* о прекращенных операциях с объектами нематериальных активов;
* о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, связанных с объектами нематериальных активов.

9. Проверка налогообложения операций с нематериальными активами. При проведении проверки правильности исчисления НДС по операциям с нематериальными активами аудитор должен установить, правильно ли и своевременно ли проверяемая организация исчисляет и отражается в учете суммы НДС по операциям с нематериальными активами.

В первую очередь аудитор просматривает учетную политику аудируемого лица для ознакомления с системой документооборота и порядком исчисления НДС в организации. По нематериальным активам, поступившим в организацию в проверяемом периоде, аудитор проводит полистную сверку документов в последовательности: договор, связанный с поступлением нематериальных активов в организацию — акт приема-передачи нематериальных активов — карточка учета нематериальных активов — счет-фактура — журнал учета полученных счетов-фактур — книга покупок. Затем аудитор устанавливает, соблюдены ли все требования ст. 171, 172 НК РФ, необходимые для осуществления налогового вычета по НДС, а также определяет, не подлежат ли суммы НДС включению в первоначальную стоимость нематериальных активов в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ.

По нематериальным активам, исключительные права на использование которых переданы третьим лицам по договорам уступки патента, авторским и тому подобным договорам, а также переданным безвозмездно, аудитор проводит полистную сверку документов в последовательности: договор уступки исключительных прав — акт о списании нематериальных активов — карточка учета нематериальных активов — счет-фактура — журнал учета выставленных счетов-фактур — книга продаж.

В заключение аудитор проводит взаимный контроль по корреспондирующим счетам 19 «НДС по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам» и счетами учета расчетов.

Положения гл. 25 НК РФ и ПБУ 18/02 вызывают необходимость в процессе проведения аудиторской проверки уделять большое внимание организации налогового учета, оказывающего непосредственное влияние на достоверность формирования показателей бухгалтерской отчетности организации.

Аудитору необходимо ознакомиться с положениями налоговой учетной политики организации и определить их соответствие действующему законодательству.

По нематериальным активам, которые поступили в организацию в проверяемом периоде, аудитор проводит полистную сверку документов в последовательности: договор, связанный с поступлением нематериальных активов — акт приема-передачи нематериальных активов — регистр учета операций приобретения имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте нематериальных активов.

Такая сверка позволяет проверить правильность оформления документов по налоговому учету операций по поступлению нематериальных активов, а также формирования первоначальной стоимости поступивших объектов. При этом особое внимание должно уделяться расходам, связанным с поступлением нематериальных активов, для которых нормами гл. 25 НК РФ установлены специальные правила учета (проценты по заемным средствам, оплата информационных и консультационных услуг, суммовые разницы и т.п.). Кроме того, аудитор должен убедиться в том, что по нематериальным активам, которые получены безвозмездно, их стоимость включена в состав внереализационных доходов организации.

Проверка правильности начисления и отражения в налоговом учете сумм амортизационных отчислений по нематериальным активам проводится аудитором путем полистного просмотра следующих документов: учетная политика для целей налогообложения — регистр информации об объекте нематериальных активов — регистр-расчет амортизации нематериальных активов — регистр учета прочих расходов — декларация по налогу на прибыль.

Для проверки правильности формирования финансового результата от выбытия нематериальных активов аудитор проводит полистную сверку документов в следующей последовательности: учетная политика в целях налогообложения — договор уступки исключительных прав — акт о списании нематериальных активов — регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте нематериальных активов — регистр-расчет финансового результата от реализации амортизируемого имущества - регистр учета доходов текущего периода — декларация по налогу на прибыль.

Если в результате выбытия нематериальных активов организацией получен убыток (Д99 К91-9), то проверка его формирования осуществляется в следующей последовательности: учетная политика в целях налогообложения — договор уступки исключительных прав — акт о списании нематериальных активов — регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте нематериальных активов — регистр-расчет финансового результата от реализации амортизируемого имущества — регистр учета расходов будущего периода — регистр учета прочих расходов — декларация по налогу на прибыль.

По операциям с нематериальными активами, по которым обнаружены расхождения в порядке учета доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета, аудитор путем арифметического пересчета данных проводит проверку правильности определения постоянных и временных разниц и постоянных и отложенных налоговых обязательств (активов).

**3 Ошибки и неточности, допущенные в ходе аудита**

При проверке учета операций с нематериальными активами обнаруживают следующие типичные ошибки:

1. отсутствие первичных документов по учету нематериальных активов или неправильное их оформление;
2. отсутствие документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.);
3. необоснованное включение объектов в состав нематериальных активов;
4. неправильное отнесение затрат на счет 04 «Нематериальные активы»;
5. отсутствие документов, подтверждающих отнесение объектов учета к нематериальным активам;
6. неправомерное увеличение стоимости нематериальных активов за счет текущих затрат;
7. несвоевременное отражение в бухгалтерском учете операций с нематериальными активами;
8. оприходование нематериальных активов не по цене их приобретения;
9. формальное отношение к инвентаризации нематериальных активов;

10) неправильное определение сроков полезного использования нематериальных активов;

1. начисление амортизации после окончания срока полезного использования;
2. необоснованное списание нематериальных активов;
3. хищение средств (основной тип мошенничества).

Рассмотрим на примерах:

Пример 1. Организация, получив неисключительное право на программное обеспечение, дающее возможность представлять в налоговые органы декларации по налогам и сборам посредством телекоммуникационных каналов связи, отражает его стоимость на счете 04 «Нематериальные активы»

В соответствии Гражданский кодекс РФ от 18.12.2006 N 230-ФЗ - Часть 4, программное обеспечение относится к объектам авторского права и исключительное право на его использование принадлежит автору или иному правообладателю. Использование программы для ЭВМ третьими лицами (пользователями) осуществляется на основании договора с правообладателем.

Передача имущественных прав может осуществляться на основе договора о передаче исключительных прав или на основе договора о передаче неисключительных прав.

Договор о передаче исключительных прав разрешает использование произведения определенным способом и в установленных договором пределах только лицу, которому эти права передаются. Договор о передаче неисключительных прав разрешает пользователю использовать произведения наравне с обладателем исключительных прав, передавшим эти права, и (или) другими лицами, получившими разрешение на использование данного произведения таким же способом.

Согласно п.38 ПБУ 14/2007 нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование другой организации-пользователю при сохранении первой организацией исключительных прав на программное обеспечение, не списываются, а подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете организации-правообладателя.

Для безошибочного отражения стоимости программного обеспечения в бухгалтерском учете следует учитывать, какой договор заключен с предприятием-правообладателем – договор о передаче исключительных или неисключительных прав.

В нашем примере организация получает неисключительное право на программное обеспечение, дающее возможность представлять в налоговые органы декларации по налогам и сборам посредством телекоммуникационных каналов связи. Поэтому расходы по приобретению программного обеспечения в бухгалтерском учете должны отражаться на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Договором должен быть определен срок использования программного обеспечения. При этом затраты на приобретение программы в бухгалтерском учете будут списываться равномерно в течение этого срока. Если же договором срок не установлен, то согласно п.65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденного Приказом Минфина России от 24 октября 2008 года №116н, для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно устанавливает предполагаемый срок использования программы, который фиксируется во внутренних распорядительных документах организации. В течение установленного срока затраты будут включаться в состав расходов.

В затраты по приобретению программного обеспечения кроме стоимости программного обеспечения вы имеете право включить расходы на установку и настройку программного продукта, на создание одного почтового ящика абонента системы на сервере специализированного оператора связи и одного направления обмена, а также на оплату услуг специалиста по установке и настройке.

Оплата базового комплекса услуг по обмену электронными документами осуществляется путем перечисления ежемесячной абонентской платы. В бухгалтерском учете сумма абонентской платы признается расходом согласно п.18 ПБУ 10/99 в том отчетном периоде, когда были осуществлены эти расходы.

В налоговом учете расходы на приобретение неисключительного права пользования программным продуктом учитываются в течение установленного срока полезного использования программы, если этот срок определен условиями договора. Если же договором срок не установлен, то расходы на приобретение программного продукта могут быть списаны единовременно в составе прочих расходов в том отчетном периоде, в котором организация понесла эти расходы. Дата признания расходов должна определяться в соответствии с подп.3 п.7 ст.272 НК РФ.

Пример 2. Диски и дискеты с записью программ ошибочно учтены организацией в составе нематериальных активов

В целях налогообложения диски и дискеты с записью программ налоговыми органами рассматриваются как объекты неисключительных прав в случае, если документы на программу включают в себя фирменную инструкцию, карточку пользователя и договор на передачу прав на использование объекта (или аналогичные по содержанию документы).

В том случае, если использование программы связано с деятельностью, направленной на получение дохода, то на основании п.2 ст. 252 НК РФ расходы на приобретение дискеты с программой учитываются в составе расходов в периоде начала использования программы.

Регистрация организации в качестве пользователя не является обязательной.

Отсутствие документов, подтверждающих о передаче имущественных прав на использование копии программы при приобретении по договору купли-продажи диска или дискеты с программой означает, что покупатель получает в собственность только материальную ценность, которая должна учитываться на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Пример 3. Неправильный учет затрат на интернет-сайт.

Часто бухгалтеры допускают ошибки и при учете затрат на интернет-сайт. Здесь возможны несколько вариантов учета:

-при наличии у фирмы исключительных прав на отдельные «составляющие» сайта (например, дизайн-макет), соответствующие расходы отражают в бухгалтерском и налоговом учете как НМА;

-если исключительные права отсутствуют, то такие расходы относятся к рекламным и учитываются как прочие затраты через предварительное отнесение в состав расходов будущих периодов так, как было описано выше (п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Минфин России поддерживает данную позицию в своем письме от 12 марта 2006 г. № 03-03-04/2/54.

Пример 4. Неправильное отражение информации в бухгалтерской отчетности.

Напомним, что на счете 04 помимо нематериальных активов ведется учет расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР). Однако как таковые расходы на НИОКР нематериальными активами не являются.

Порядок их учета по правилам, отличным от правил учета НМА, регулирует отдельное ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», которое утверждено приказом Минфина России от 18 сентября 2006 № 116н.

Вместе с тем, формируя бухгалтерский баланс, бухгалтеры не всегда уделяют достаточно внимания правильной классификации активов и отражают по статье «Нематериальные активы», в том числе и расходы на НИОКР.

Однако эти расходы отражаются обособленно в бухгалтерской отчетности по отдельной статье. Для этих целей организация дополняет баланс специальной строкой, так как предложенные Минфином формы отчетности являются рекомендуемыми.

Пример 5. Отсутствие учета НМА на УСН.

Фирмы, которые применяют упрощенную систему налогообложения, также совершают ошибки при учете нематериальных активов.

Зачастую на УСН вообще не ведут бухгалтерский учет, и в частности, бухгалтерский учет НМА. Однако это является ошибкой в силу прямо установленной законом обязанности ведения такого учета (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Теоретически это чревато штрафами со стороны налоговых органов в соответствии со статьей 120 Налогового кодекса. Штраф в этом случае составит 5000 рублей, если нарушения совершены в течение одного налогового периода. Если те же деяния совершены в течение больше одного периода, нарушитель заплатит 15 000 рублей. Если неверный учет привел к занижению налоговой базы, с фирмы потребуют штраф в размере 10 процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 рублей.

Заметим, что такое «наказание» предусмотрено только для налогоплательщиков-организаций, а на индивидуальных предпринимателей или налоговых агентов оно не распространяется.

**Заключение**

В данной работе была рассмотрена тематика аудита нематериальных активов в свете самых последних законодательных изменений. В результате проделанной работы можно сделать следующие выводы:

Программа проведения аудита НМА включает в себя следующие этапы:

- Ознакомительный этап. Анализируется состав нематериальных активов организации.

- Аудит учета поступления (создания) нематериального актива.

- Аудит учета начисления амортизации нематериального актива.

- Аудит выбытия нематериальных активов.

- Аудит налогообложения операций, связанных с нематериальными активами.

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект.

Для учета операций по движению нематериальных активов используется лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации - карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Бухгалтерский учет наличия и движения нематериальных активов осуществляется на активном счете 04 «Нематериальные активы».

Расходы на приобретение нематериальных активов в процессе деятельности предприятия обычно включают покупную цену, затраты на консультации по применению, расходы, связанные с защитой прав. Амортизацию нематериальных активов начисляют исходя из предполагаемого срока их полезного использования.

По общему правилу сумма амортизации нематериальных активов должна определяться ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из их первоначальной стоимости и срока полезной службы, но не более срока деятельности предприятия. Сроком полезной службы считается время, в течение которого объект нематериальных активов приносит доход предприятию.

Сведения и данные о видовом составе нематериальных активов, наиболее значительных приобретениях их в данном отчетном периоде, объяснение принятого порядка начисления износа тех или иных объектов, суммы начисленной амортизации за отчетный период и другие данные должны приводиться в приложениях к балансу и пояснительной записке. Их проверка осуществляется так же, как и по основным средствам.

По каждому нарушению действующего порядка, отступлению от положений учетной политики в части нематериальных активов аудитор должен высказать свое мнение в отчете о результатах проверки, указать наименование нормативного документа, правила которого нарушены, величину искажений, с этим связанных, оценить существенность влияния выявленных нарушений на результаты деятельности предприятия, величину налогообложения и достоверность бухгалтерской отчетности.

**Список использованной литературы**

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: Приказ Минфина России от 29.07.1998 №34н., от 23.08.2000 N ГКПИ 00-645 // СПС Консультант Плюс Версия Проф.

2. Положения по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” ПБУ 14/2007, утвержденное Приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н;

3. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99: Приказ Минфина России от 06.07.1999 №43н; от 18.09.2006 N 115н // СПС Консультант Плюс Версия Проф.

4. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина России от 09.04.2007 N 32н. // СПС Консультант Плюс Версия Проф.

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Приказ Минфина России от 31.10.2000 №94н., от 18.09.2006 N 115н. // СПС Консультант Плюс Версия Проф.

6. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности": ГД ФС РФ от 24.12.2008; от 30.12.2008 N 307-ФЗ// СПС Консультант Плюс Версия Проф.

7. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 года N 696; от 19 ноября 2008, // СПС Консультант Плюс Версия Проф.

8. Андреев В.Д. и др. Практикум по аудиту: учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 286с.

9. Аудит: Учебник для вузов/ В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. проф. В.И. Подольского. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2008 г., - 583 с.

10. Бычкова С.М. Аудит: ситуации, примеры, тесты: учебное пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2008. – 314с.

11. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Аудит бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости. – 2006. - №2. – с. 56 – 64

12. Богатая И.Н., Лабынцев Н.Т., Хаханова Н.Н. Аудит: Учебное пособие. – Ростов н/Д: Феникс, 2005. – 544 с.

13. Костюк Г.И. Проверка бухгалтерской отчетности аудиторов // бухгалтерский учет. – 2005. - №7. – с. 49-57

14. Крупченко Е.А. Аудит в экзаменационных вопросах и ответах. – Ростов н/Д: Феникс, 2003. – 320 с.

15. Основы аудита: учебное пособие для нач. проф. образования/ Н.Ю. Иванова. – М.: Издательский центр «Академия», 2006. – 192с.

16. Панкова С.В. Международные стандарты аудита: учеб. пособие / С.В. Панкова. – М.: Экономистъ, 2008. – 185с.

17. Ржаницына В. Нематериальные активы в системе МСФО // Консультант. – [Электронный ресурс]: http://www.klerk.ru/articles/? 35945. – 09.11.2006.

18. Сотникова Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита: Практическое пособие/ под ред. проф. В.И, Подольского. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.-143 с.

19. Четвертакова Е.Г. Стандарты аудиторской деятельности. – 3-е изд., – М.: Приор, 2004. – 368 с.

20. Ярцева Н.М. Аудит: Элементарный курс.- М.:Экономист, 2004.-254 с.