**Содержание**

Введение

1. Теоретические и методологические аспекты аудита нематериальных активов
   1. Цели и задачи аудита нематериальных активов
   2. Информационная база аудита нематериальных активов
   3. Основные законодательные и нормативные документы, используемые при аудите нематериальных активов
   4. Методика аудита нематериальных активов
2. Порядок аудиторской проверки учета нематериальных активов в ОАО «ТАСК»
   1. Краткая характеристика ОАО «ТАСК»
   2. Общий план и программа аудиторской проверки нематериальных активов
   3. Аудиторская проверка нематериальных активов на ОАО «ТАСК»

Заключение

Список литературы

**Введение**

В процессе финансово-хозяйственной деятельности организации используют не только ценности, имеющие натурально-вещественную форму, но и нематериальные активы, которые не имеют такого признака, как вещественная субстанция. Поэтому по мере развития экономики, внедрения новых технологий и выпуска наукоемкой продукции нематериальные активы становятся одной из наиболее важных составных частей активов организации и являются основным ресурсом в конкурентной борьбе. Вовлечение нематериальных активов (НМА) в экономический оборот коммерческих организаций способствует повышению их инвестиционной привлекательности, обеспечению конкурентных преимуществ на внутренних и внешних рынках, защите от недобросовестной конкуренции. Вместе с тем создание и приобретение исключительных прав на объекты НМА сопряжено с определенными проблемами, обусловленными неоднозначностью понимания НМА как самостоятельной учетной категории, сложностью правоотношений, возникающих по поводу их использования, несовершенством действующего законодательства.

В современных условиях формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах практически невозможно без данных об объектах нематериальных активов. Нематериальные активы имеют повсеместное применение и поэтому правильная постановка их учета должна находиться в центре внимания бухгалтерского аппарата. Рост доли нематериальных активов в общей структуре активов ставит задачу рациональной организации не только их учета, но и аудита, так как нематериальные активы представляют собой наиболее уязвимую позицию в системе бухгалтерского учета.

Согласно ФЗ «Об аудиторской деятельности», целью аудита является формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существующих аспектах. Для достижения этой цели применяется широкий спектр специфических подходов, процедур и методов.

Важность разработки рекомендаций по совершенствованию учета и аудита операций с нематериальными активами в условиях реформирования учета и аудита обусловила актуальность темы курсовой работы, предопределила цель и задачи исследования.

Целью исследования является изучение основных аспектов аудита операций с нематериальными активами в соответствии с отечественными требованиями.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- исследовать экономическое содержание сущности нематериальных активов;

- рассмотреть основные методы и процедуры аудиторской проверки операций с нематериальными активами на основе бухгалтерских документов предприятия.

Предметом исследования послужили процедуры учета и аудита нематериальных активов в соответствии с отечественными стандартами финансовой отчетности.

Объектом исследования является ОАО «ТАСК», осуществляющий в ходе своей финансово-хозяйственной деятельности операции с нематериальными активами.

Теоретической базой исследования являются труды отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, а также законодательные акты, относящиеся к бухгалтерскому учету и аудиту.

В ходе исследования применялись методы сравнения и обобщения теоретических и практических материалов.

1. **Теоретические и методологические аспекты аудита нематериальных активов**

**аудит нематериальный актив бухгалтерский**

**1.1 Цели и задачи аудита нематериальных активов**

Основной целью проверки учета операций с нематериальными активами является выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций с нематериальными активами требованиям законодательства Российской Федерации и достоверности показателей 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 объёме (критерий полноты);
* правильно отнесены 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 объёктов 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;

4) проверка правильности раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности;

5) 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.

**1.2 Информационная база аудита нематериальных активов**

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 приемке-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 её 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 счета 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.

**1.3 Основные законодательные и нормативные документы, используемые при аудите нематериальных активов**

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

В международной практике учет нематериальных активов регламентируется МСФО 38 «Нематериальные активы».

Нормативно-методологическое обеспечение бухгалтерского учета нематериальных активов и расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские (НИОКР) и технологические работы (ТР), результаты которых используются в производственной, управленческой и других видах деятельности организации, включает:

* ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»;
* ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»;
* План счетов и Инструкцию по его применению.

Правовые нормы в отношении нематериальных активов – исключительные права на объекты интеллектуальной собственности регулируется частью четвертой ГК РФ, Положением о закреплении и передаче хозяйствующем субъектам прав на результаы научно-исследовательской деятельности, полученные за счет средств федерального бюджета, утвержденным постановлением Правительства РФ от 17 ноября 2005 г. № 685, методическими рекомендациями, необходимыми для государственного учета результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ гражданского назначения, выполняемых за счет средств федерального бюджета, утвержденными приказом Минобрнауки России от 22 марта 2006 г. № 63. На территории России действуют также правила международных договоров по охране промышленной собственности.

Согласно ст. 128, 138 ГК РФ исключительные права на объекты интеллектуальной деятельности являются интеллектуальной собственностью.

Налоговый кодекс РФ регулирует налогообложение операций с нематериальными активами.

Согласно ПБУ 14/2007 объект нематериальных активов появляется с приобретением прав и услуг, и, если он отвечает законодательным требованиям признания активов, становится долгосрочным (амортизируемым) активом. Поэтому затраты на приобретение (изготовление) нематериальных активов относятся к особому виду капитальных затрат. Они обобщаются в капитализируемую (первоначальную) стоимость, которая амортизируется как в бухгалтерском учете, так и при налогообложении прибыли. При этом нематериальные активы в налогообложении прибыли амортизируются независимо от стоимости за единицу нематериального объекта, и лишь для исключительных прав на программы для ЭВМ установлен лимит стоимости в пределах 20000 руб., при котором затраты на её приобретение уменьшают налогооблагаемую базу (п. 3 ст. 257, п. 126 ст. 264 гл. 25 НК РФ).

В п. 3 ПБУ 14/2007 регламентированы условия признания нематериальных активов в бухгалтерском учете. Пунктами 11-16 ПБУ 14/2007 регулируется порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, принятых организациями из источников, отличных от создания и приобретения упомянутых активов собственными силами и средствами. Техника переоценки нематериальных активов и бухгалтерский учет её результатов регулируются ст. 17-22 ПБУ 14/2007.

**1.4 Методика аудита нематериальных активов**

Аудитор знакомится с основными положениями учетной политики организации, раскрывающими методологию учета нематериальных активов:

* способами начисления амортизационных отчислений (в целом или по каждому виду нематериальных активов);
* перечнями объектов нематериальных активов, по которым не производится начисление амортизации;
* утвержденными организацией формами первичных документов для учета нематериальных активов;
* сроками проведения инвентаризации нематериальных активов;
* документом по учету НМА;
* перечнем счетов и субсчетов, используемых для учета операций с нематериальными активами. Поскольку на практике операции с нематериальными активами на многих предприятиях бывают немногочисленными, аудиторские процедуры направлены, как правило, на сплошное изучение системы их учета. В ходе проверки операций с нематериальными активами аудиторы должны получить ответы на следующие вопросы:
* соответствует ли оценка НМА действующему законодательству;
* правильно ли организован документальный учет операций с НМА при их приобретении, оприходовании и выбытии;
* организован ли раздельный синтетический и аналитический учет НМА в организации;
* полно и своевременно ли отражены НМА в аналитическом учете;
* осуществляется ли инвентаризация НМА;
* осуществляется ли контроль за НМА со стороны руководства организации;
* правильно ли начисляется амортизация НМА в целях бухгалтерского и налогового учета;
* соответствует ли порядок организации бухгалтерского учета НМА типовому Плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению и рабочему Плану счетов организации.

Как правило, для получения ответов на эти вопросы аудиторы проводят тестирование, по итогам которого определяется, как относится на практике администрация к организации учета и обеспечению сохранности и эффективной эксплуатации нематериальных активов на предприятии.

Особое внимание в ходе проверки должно уделяться правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов с учетом способа их поступления на предприятие. Варианты первоначальной оценки нематериальных активов в зависимости от способа их поступления на предприятие приведены в таблице 1.

Таблица 1 Формирование первоначальной стоимости нематериальной активов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Способ поступления НМА на предприятие | Определение стоимости (оценка) | Источник информации |
| 1. Приобретение за плату у других организаций и лиц | Исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению нематериальных активов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях | Договоры, подтверждающие передачу прав собственности, факт её отчуждения и гарантии оплаты |
| 2. Безвозмездное получение | Исходя из рыночных цен или экспертным путем с привлечением профессионально оценщика | Договоры, подтверждающие передачу прав собственности, факт её отчуждения |
| 3. Создание юридическим лицом (самой организацией) | По стоимости изготовления | Договоры, подтверждающие плановые и фактические расходы |
| 4. Вклад в уставный капитал | По договоренности сторон, возможно с привлечением оценщика | Учредительный договор, документы, подтверждающие собственность и факт её отчуждения |
| 5. Отражение в бухгалтерской отчетности | По остаточной стоимости | Записи в регистрах бухгалтерского учета |
| 6. Приобретение нематериальных активов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами | Исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей) | Договор мены |

Методика отражения операций поступления нематериальных активов зависит от источника их поступления. При приобретении НМА за плату НДС отражается на счете 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» при условии, что налог выделен в первичных и расчетных документах и организацией получен счет-фактура.

Налоговые вычеты по НДС по приобретенным объектам нематериальных активов применяются при выполнении следующих условий:

1. имеются надлежащим образом оформленные счета-фактуры;
2. объект НМА принят к учету;
3. объект будет использоваться в производственных целях.

При выбытии объекта нематериальных активов аудитором проверяется порядок исчисления налога на добавленную стоимость.

Затраты, связанные с приобретением и созданием нематериальных активов, носят капитальный характер и до принятия этих объектов на учет отражаются на счете 08 «Капитальные вложения» как долгосрочные инвестиции. Приобретение существующего НМА возможно на основании: авторского договора об использовании произведения; лицензионного договора; договора о передаче «ноу-хау»; учредительного договора.

Создание нематериального актива осуществляется в рамках договора о создании произведения; договора о выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (договор на выполнение НИОКР); договора о создании (передаче) научно-технической продукции. Аудитору следует провести экономико-правовую экспертизу данных договоров. Аудитор осуществляет проверку документального оформления принятия объекта нематериальных активов к учету – составление акта приемки-передачи (акта приемки) и карточки учета нематериальных активов ф. № НМА-1 (правильность заполнения обязательных реквизитов, указание сока полезного использования, даты приема к учету (ввода в эксплуатацию), описание объекта; отражение первичных документов в регистрах бухгалтерского учета). После проверки юридического оформления договоров и первичных документов аудитор проводит арифметическую проверку первоначальной стоимости нематериальных активов.

Синтетический учет нематериальных активов осуществляется на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Синтетический учет нематериальных активов при журнально-ордерной форме ведется в журналах-ордерах № 10, 13 и в ведомости учета нематериальных активов № 17. Аналитический учет ведется пообъектно.

Проверяя порядок начисления и учета амортизации нематериальных активов, следует учитывать, что она относится на соответствующие счета учета затрат на производства по нормам, рассчитанным предприятием самостоятельно, исходя из срока полезного использования. Начисление амортизации по нематериальным активам (по которым начисляется износ) для целей бухгалтерского учета может производиться организацией:

* линейным способом – исходя из норм амортизации, определенных на основе срока полезного использования нематериальных активов;
* способом уменьшаемого остатка;
* способом списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ).

Срок использования нематериальных активов можно определить как период, в течение которого их использование призвано приносить доход организации и служить для выполнения целей деятельности организации. Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Проверяя правильность расчета срока полезного использования нематериальных активов, следует исходить:

* из срока действия патента, свидетельства и других ограничений соков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;
* ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход). Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального или иного натурального показателя объёма работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. Срок полезного использования нематериальных активов должен утверждаться распоряжением или приказом руководителя организации;
* по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации).

Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации.

Проверка арифметических подсчетов амортизационных отчислений за отчетный период проводится на основе выборки с учетом правил аудиторской выборки.

**2. Порядок аудиторской проверки учета нематериальных активов в ОАО «ТАСК»**

**2.1 Краткая характеристика деятельности ОАО «Таск»**

Открытое акционерное общество «Тверьагроснабкомплект» (ОАО «ТАСК») создано 27 января 1993 года на базе двух крупнейших организаций агроснабжения Тверской области – областной базы «Сельхозтехника» (дата создания – 1959 год) и конторы комплектации сельскохозяйственных строек (дата создания – 1968 год) и является правопреемником системы агроснабжения, действовавшей в Тверской области с 1959года.

Главной задачей ОАО "Тверьагроснабкомплект" с момента создания и по настоящее время является обеспечение сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций перерабатывающей промышленности и других отраслей, материально-техническими ресурсами: автотракторной, сельскохозяйственной техникой и запасными частями, оборудованием для животноводческих ферм, ремонтными материалами и инструментом, резинотехнической продукцией, строительными материалами, электротехнической продукцией, спецодеждой и другими видами продукции производственно-технического назначения.

ОАО «Тверьагроснабкомплект» осуществляет комплексное обеспечение предприятий агропромышленного комплекса любыми материально-техническими ресурсами: - грузовыми и легковыми автомобилями,- тракторами, - сельхозмашинами,- прицепами и полуприцепами,- дорожностроительной техникой,- эапасными частями, узлами, и агрегатами,- пиломатериалами,- строительными материалами,- металлопрокатом,- метизами,- инструментом,- электротехническими материалами,- маслами, смазками, и техническими жидкостями,- аккумуляторами,- сельхоз. и автошинами,- спецодеждой,- хозтоварами.- бытовой и промышленной химией и другими непродовольственными товарами.

**2.2 Общий план и программа аудиторской проверки нематериальных активов**

Система внутреннего контроля - это совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечение сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажений информации, а также своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетности. То есть система внутреннего контроля аудируемого лица – это комплекс мероприятий и средств аудируемой организации, направленных на своевременное обнаружение и предупреждение ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

Система внутреннего контроля включает контрольную среду, систему бухгалтерского учета (СБУ) и средства контроля (элементы СВК взяты исходя из требований предшествующей редакции ФПСАД №8, поскольку проводится внутренняя аудиторская проверка операций с объектами основных средств. В настоящее время при проведении внешнего аудита необходимо руководствоваться требованиями новой редакции, согласно которой СВК включает 5 элементов: контрольную среду; систему оценки рисков аудируемым лицом; информационную систему, в том числе связанную с подготовкой финансовой отчетности; контрольные действия и мониторинг средств контроля).

Для получения аудиторских доказательств надежности и эффективности СВК необходимо разработать тест средств внутреннего контроля, который необходим для получения аудиторских доказательств относительно:

- структуры СВК, состава ее элементов и их возможности обнаруживать, исправлять и предотвращать существенные искажения;

- работоспособности элементов СВК в течении рассматриваемого периода.

При проверке операций по учету нематериальных активов аудитору целесообразно использовать тест внутреннего контроля (табл. 2.1).

Таблица 2.1 - Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета нематериальных активов (НМА)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание вопроса или объект исследования | Содержание ответа  (результат проверки) | Симв. | | Выводы и решения аудитора | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | | 5 | |
| А. Внутренний контроль | | | | | | |
| 1 | Определен ли круг лиц, ответственных за использование и сохранность НМА | Имеется приказ | У4 | | Приказ отвечает предъявляемым требованиям | |
| 2 | Созданы ли условия, обеспечивающие сохранность НМА? | Применяются пароли, ключи доступа по используемому программному обеспечению | У3 | | Уточнить порядок использования патентов и товарных знаков и др. | |
| 3 | Проводятся ли инвентаризации НМА? | Только в конце года инвентаризационной комиссией, назначенной руководителем | У2 | | Необходимо провести сплошную инвентаризацию | |
| 4 | Определен ли круг лиц на санкционирование операций с НМА? | Да | У4 | | Риск контроля низкий | |
| 5 | Проводятся ли проверки полноты и своевременности оприходования и ввода в эксплуатацию НМА? | Сплошной контроль осуществляется регулярно | У4 | | Риск контроля низкий | |
| 6 | Проверяется ли использование НМА по различным направлениям деятельности? | Не проверяется | У1 | | Контроль отсутствует. Необходимо провести сплошную проверку | |
| Б. Система учета | | | | | | |
| 7 | Отвечают ли принятые на учет НМА установленным требованиям? | Да | | У4 | | Обоснованно отнесение объектов к НМА |
| 8 | Произведена ли классификация на соответствующие группы | Нет | | У1 | | Возможны ошибки при начислении амортизации НМА |
| 9 | Обоснован ли порядок начисления амортизации по вновь поступившим объектам НМА? | Нет | | У1 | | Проанализировать фактический порядок начисления амортизации |
| 10 | Разработаны ли схемы отражения на счетах движения НМА? | Определен только рабочий план счетов, схемы отсутствуют | | У2 | | Возможны ошибки в корреспонденции счетов |
| 11 | Определены ли состав и порядок формирования инвентарной стоимости объектов НМА | Да | | У3 | | Уточнить их соблюдение на практике |
| 12 | Организован ли эффективный аналитический учет НМА, ведутся ли инвентарные карточки НМА? | Да | | У3 | | Необходимо проверить соответствие данных карточек и инвентарной описи НМА |
| 13 | Соблюдается ли график документооборота по учету движения НМА? | Да | | У3 | | Уточнить правильность оформления первичных документов |
| 14 | Выполняется ли НДС отдельной строкой во всех расчетно-платежных документов? | Да | | У3 | | Учет НДС по приобретенным НМА достоверен |
| 15 | С какой периодичностью сверяются данные аналитического и синтетического учета НМА? | В конце года | | У2 | | Не исключена вероятность ошибок в периодической отчетности |

После оценки системы внутреннего контроля аудитором рассчитывается аудиторский риск. Аудиторский риск – это риск выражения ненадлежащего аудиторского мнения. Аудиторский риск означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения её достоверности, либо признание того, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск состоит из трех основных компонентов (поскольку осуществляется внутренний аудит, то мы можем использовать те рекомендации, которые приводились в предыдущей редакции ФПСАД №8, при проведении внешнего аудита необходимо руководствоваться требованиями новой редакции ФПСАД №8, согласно которым аудиторы должны определять уровень риска хозяйственной деятельности и риска СВК):

1. неотъемлемого (внутрихозяйственного) риска;
2. риска средств контроля (контрольного риска);
3. риска необнаружения.

Неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск ( Рнт ) означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля. Неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск зависит, прежде всего, от качества и надежности контрольной среды хозяйствующего субъекта. Контрольная среда характеризует отношение, осведомленность и практические действия руководства и (или) собственников проверяемого экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля.

Риск средств контроля (контрольный риск) (Рк) означает риск того, что искажение учетной и отчетной информации не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Контрольный риск обусловлен, прежде всего, надежностью и эффективностью системы бухгалтерского учета и средств контроля в составе системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта. Высокой надежности системы внутреннего контроля соответствует низкий аудиторский риск и наоборот.

Риск необнаружения (Рнб) означает вероятность того, что аудиторские процедуры по существу не позволят обнаружить искажения учетной и отчетной информации.

Существуют два основных метода оценки аудиторского риска: качественный (интуитивный) и количественный.

В данном примере аудиторский риск аудитором рассматривается с качественной стороны, то есть оценивается как высокий, средний или низкий.

В нашем случае неотъемлемый риск аудитор оценивает как низкий, поскольку его величина составляет 30% (т.е. 100% (максимально возможная величина риска) – 70% (уровень эффективности и надежности СВК на первом этапе)).

В приведенных выше расчетах аудитор определил уровень надежности системы внутреннего контроля на втором этапе, как высокий (70%), поэтому риск контроля он оценивает как низкий –20%, так как между ними имеется обратная зависимость. Чем больше уровень надежности системы внутреннего контроля, тем меньше риск контроля и наоборот.

Аудитор не имеет возможности влиять на уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля, но он может повлиять на величину риска необнаружения путем расширения объема выборки, увеличения состава аудиторских процедур, повышения собственной квалификации. Уровень совокупного аудиторского риска зависит от уровня существенности искажения информации.

Для определения совокупного аудиторского риска с помощью количественной оценки рассмотрим табл. 2.2, в которой показана обратная взаимосвязь между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, с другой стороны.

Таблица 2.2 контрольного риска

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Уровень риска средств контроля | | |
|  |  | высокий | средний | низкий |
| Уровень неотъемлемого (внутрихозяйственного риска) | высокий | самый низкий | ниже среднего | средний |
| средний | ниже среднего | средний | выше среднего |
| низкий | средний | выше среднего | наивысший |
|  |  | Допустимый уровень риска необнаружения | | |

В нашем случае уровень риска средств контроля низкий (20%), уровень неотъемлемого (внутрихозяйственного риска) низкий (20% ), значит уровень риска необнаружения будет самым высоким (например, по профессиональному суждению аудитора, 99%).

Тогда совокупный аудиторский риск по модели количественной оценки степени риска можно рассчитать по формуле:

Ар =Рнт \* Рк \* Рнб

Ар = 0,2 \* 0,2 \* 0,99 = 0,04 или 4%.

Итак, совокупный аудиторский риск составит 4%.

Уровень аудиторского риска может быть оценен по бухгалтерской отчетности в целом, по ее статьям, по счетам бухгалтерского учета и группам однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор, как правило, не проверяет все финансово-хозяйственные операции организации. Аудитор может проверить правильность отражения в бухгалтерском учете сальдо или операций по счетам сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение аудиторской выборки является менее эффективным, чем проведение сплошной проверки.

Аудиторская проверка учета нематериальных активов планируется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита организации.

Таблица 2.3 Общий план аудита нематериальных активов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнитель | Примечание |
| 1 | Аудит наличия и сохранности нематериальных активов | 01.10.10-15.10.10 | Алексеев А.Б.  Винорадова О.С. | Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта |
| 2 | Аудит движения нематериальных активов (проверка операций поступления, создания, списания, продажи и прочего выбытия) | 16.10.10-16.11.10 | Винорадова О.С. |
| 3 | Аудит правильности начисления амортизации | 17.11.10-05.12.10 | Алексеев А.Б.  Винорадова О.С. |
| 4 | Проверка правильности налогообложения операций с нематериальными активами | 06.12.10-20.12.10 | Алексеев А.Б. |

Таблица 2.4 - Программа аудита нематериальных активов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень  аудиторских мероприятий  (процедур) | Период проведения | Исполнитель | Рабочие  документы  аудитора |
| 1 | Проверка операций учета поступления и создания нематериальных активов | В течение года |  |  |
| 1.1 | Проверка создания комиссии по приемке нематериальных активов | Ежеквартально |  | Приказы |
| 1.2 | Проверка оформления договора купли-продажи нематериальных активов | Ежеквартально |  | Договоры, приказы |
| 1.3 | Проверка оформления протоколов договорной цены | Ежеквартально |  | Приказы,  протоколы,  соглашения |
| 1.4 | Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приемки-передачи нематериальных активов | Ежеквартально |  | Акты приемки-передачи, накладные, приказы |
| 1.5 | Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал нематериальных активов | По мере внесения в уставный капитал |  | Методики оценки, протоколы собраний учредителей |
| 1.6 | Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал нематериальных активов | Ежеквартально |  | Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс |
| 1.7 | 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 |
| 1.8 | Проверка отражения в отчетности поступления и создания нематериальных активов | Ежеквартально |  | Формы отчетности |
| 2 | Проверка учета амортизации нематериальных активов | В течение  года |  |  |
| 2.1 | Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по нематериальным активам | Помесячно |  | Приказы, регистры, расчеты, справки |
| 2.2 | Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации нематериальных активов | Ежеквартально |  | Формы отчетности |
| 3 | Проверка учета выбытия нематериальных активов | В течение года |  |  |
| 3.1 | Проверка фактического выбытия нематериальных активов в результате расчетов с учредителями | Ежеквартально |  | Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс |
| 3.2 | Проверка отражения в отчетности выбытия нематериальных активов | Ежеквартально |  | Формы отчетности |
| 4 | Проверка правильности налогообложения по нематериальным активам | В течение года |  |  |
| 4.1 | Проверка правильности расчетов по НДС | По срокам налоговых платежей |  | НКРФ, гл. 21,  баланс,  справки,  расчет |
| 4.2 | Проверка правильности расчетов по налогу на прибыль | По срокам налоговых платежей |  | НКРФ,  гл. 25, отчет о прибылях и убытках, справки, расчеты |
| 4.3 | Проверка правильности расчетов по налогу на доходы физических лиц | По срокам налоговых платежей |  | НКРФ,  гл. 23, справки, расчеты, сведения |
| 4.4 | Проверка правильности расчетов по налогу на имущество юридических лиц | По срокам налоговых платежей |  | Закон «О налоге на имущество предприятий», Инструкция ГНС № 33, справки, расчеты, сведения |

**2.3 Аудиторская проверка нематериальных активов на ОАО «ТАСК»**

Аудит операций учета поступления и создания нематериальных активов. В ходе аудиторской проверки операций учета поступления и создания нематериальных активов следует рассмотреть, как они поступают на предприятие: в качестве вложений в уставный капитал; в результате приобретения или создания; погашения дебиторской задолженности; компенсационной сделки; безвозмездной передачи.

Нематериальные активы, поступившие на предприятие в результате вклада в уставный капитал инвесторов, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в том случае, если на величину заявленного уставного капитала предприятия сделана запись по дебету счета 75 и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Если имущество инвесторами вносится в уставный капитал сразу и полностью, то счет 04 может дебетоваться в непосредственной корреспонденции с кредитом счета 80 «Уставный капитал». Нематериальные активы приходуются в этом случае в оценке по договоренности сторон.

Другие варианты поступления нематериальных активов на предприятие — их приобретение за плату и создание. В настоящее время приобретение и создание нематериальных активов осуществляются в результате долгосрочных инвестиций.

Долгосрочные инвестиции связаны в том числе и с приобретением, и с созданием активов нематериального характера. Бухгалтерский учет ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Стоимость приобретенных нематериальных активов отражается на счете «Вложения во внеоборотные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам после их оприходования и постановки на учет, что отражается по дебету счета 08 и кредиту счета 60, 76 и т.д.

Долгосрочные инвестиции включают в себя и процесс создания нематериальных активов. При создании предприятием нематериальных активов на счете «Вложения во внеоборотные активы» отражаются фактически произведенные при этом затраты. Эта операция отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 04 «Нематериальные активы», соответствующему субсчету и кредиту счета 08.

Еще один вариант поступления нематериальных активов на предприятие — в результате безвозмездного получения от юридических и физических лиц. Эта операция отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Операции по безвозмездному получению требуют весьма тщательной проверки с использованием инструмента встречного контроля, чтобы установить, не нарушены ли здесь права добровольных инвесторов. Поступление нематериальных активов оформляется актом приемки.

Проверяя указанные операции, аудитор изучает первичные документы: акты приемки-передачи, договоры купли-продажи, лицензии и др. Это позволяет сделать вывод, что указанные приобретения произведены с соблюдением требований действующего законодательства.

Если аудитор установит нарушения в учетных записях по перечисленным выше операциям поступления нематериальных активов, он указывает работникам бухгалтерии на необходимость внесения соответствующих исправлений и уточнений.

Аудит учета амортизации нематериальных активов. Цель - в ходе аудиторской проверки провести контроль начисления амортизации нематериальных активов.

Нематериальные активы отражаются в учете в сумме затрат на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, и переносят равномерно свою первоначальную стоимость на издержки производства или обращения по нормам, определяемым на предприятии исходя из срока их полезного использования.

Существуют по крайней мере три варианта установления срока использования нематериальных активов:

• срок полезного использования нематериальных активов совпадает со сроком их действия, который предусмотрен соответствующим договором. В этом случае величина амортизационных отчислений за год равна отношению первоначальной стоимости нематериальных активов к сроку их полезного использования, установленного соответствующим договором;

• предприятие самостоятельно устанавливает срок полезного использования нематериальных активов. При этом необходимо иметь в виду, что срок полезного использования объекта нематериальных активов должен быть не менее одного года, так как по отношению к нематериальным активам в нормативных документах применяется понятие «долговременный». В этом случае величина амортизационных отчислений за гоД также равна отношению первоначальной стоимости нематериальных активов к сроку их полезного использования, установленного предприятием;

• по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете десять лет (но не более срока деятельности предприятия).

Так как величина амортизационных отчислений по нематериальным активам включается в себестоимость, то в итоге это влияет на финансовый результат — балансовую прибыль. Любое отступление от установленных правил начисления амортизации нематериальных активов ведет к искажению прибыли как базы для налогообложения. Поэтому задача аудитора в данном случае — обеспечить контроль за правильностью начисления амортизации.

Начисление амортизации по нематериальным активам отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета издержек производства 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» или обращения — счет 44 «Расходы на продажу» кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Аудитору необходимо убедиться в том, что: для каждого объекта нематериальных активов на предприятии установлены нормы амортизационных отчислений и срок их полезного использования; амортизация начисляется ежемесячно.

Аудит учета выбытия нематериальных активов. В ходе аудиторской проверки операций учета выбытия нематериальных активов рассматривается, как они выбывают: в качестве вклада в уставные капиталы других предприятий или в совместную деятельность; в результате реализации безвозмездной передачи; окончания срока полезного использования; морального износа; компенсационной сделки; в счет погашения кредиторской задолженности.

Для обобщения информации о процессах реализации и прочего выбытия нематериальных активов, а также для выявления финансовых результатов предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Проводя проверку указанных операций, необходимо убедиться, что:

• независимо от характера выбытия нематериальных активов все они отражены на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;

• выявлен финансовый результат от выбытия нематериальных активов предприятия;

• полностью соблюдены требования действующего законодательства по налогообложению в части налога на добавленную стоимость, налога на прибыль

По строке 110 Бухгалтерского баланса в графах 3 и 4 указывается остаточная стоимость нематериальных активов организации на начало отчетного года и на конец отчетного периода (п. 35 ПБУ 4/99, Письмо Минфина России от 30.01.2006 N 07-05-06/16).

По строке бухгалтерского баланса 110 «Нематериальные активы» отражено:

- на 01.01.2010 г. – 34 тыс. руб.;

- на 31.12.2010 г. – 84 тыс. руб.

С 01.01.2010 к изменениям в оценочных значениях НМА применяется Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008, утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н.

В ходе аудиторской проверки в соответствии с внутрифирменным стандартом «Учет нематериальных активов» были проведены аудиторские процедуры, которые выявили следующее.

В соответствии с приказом об учетной политике организации на 2010 год амортизация по приобретаемым нематериальным активам начисляется в бухгалтерском учете линейным способом.

При начислении амортизации организацией амортизационные отчисления по объектам нематериальных активов отражались в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном балансовом счете 05 «Амортизация нематериальных активов» (п. п. 6, 23 ПБУ 14/2007, Инструкция по применению Плана счетов). В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливалось (абз. 2 п. 31 ПБУ 14/2007).

В соответствии с принятой учетной политикой на 2010 год, инвентаризацию нематериальных активов проводилась по состоянию на 1 ноября 2010 года.

**Заключение**

При проверке правильности отнесения объектов учета к нематериальным необходимо исходить из требований действующего законодательства о патентах, товарных знаках, закона об авторском праве.

Документальное оформление оприходования нематериальных активов зависит от источника их поступления. Вопрос об оприходовании и оценке нематериальных активов, созданных на самом предприятии (научные разработки, изобретения, программы для ЭВМ, торговые знаки и т.п.), отнесении их к амортизируемому имуществу экономического субъекта до последнего времени не решен. По нашему мнению, это можно сделать только в отношении объектов, созданных за счет капитальных вложений. В остальных случаях расходы на создание собственных нематериальных активов должны рассматриваться как эксплуатационные.

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 -(балансовой) 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.

Таким образом, можно сделать вывод, что учет нематериальных активов в ОАО «ТАСК» ведется в соответствии с требованиями действующего законодательства.

**Список литературы**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998) (ред. от 28.09.2010 N 243-ФЗ)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 30.07.2010) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.10.2010)
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96г. № 129-ФЗ (в ред. от 28.09.2010 N 243-ФЗ).
4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению"
5. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н (ред. от 25.10.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 23.01.2008 N 10975)
6. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учёт: Учебник. - 8-е изд., перераб. и доп. – М.: МЦФЭР, 2010.
7. Богаченко В.М., Кириллова Н.А. Бухгалтерский учёт: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2009.
8. Аудит: учеб.пособие / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. – 7-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д: Феникс, 2010.
9. Аудит: Учебное пособие / Под ред. О.В. Ковалёвой. – М.: «Приориздат», 2010.
10. Аудит: учеб.пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт; Высшее образование, 2010.
11. Аудит: Учебник для вузов / Под ред.проф. В.И. Подольского. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2010.
12. Мерзликина Е.М., Никольская Ю.П. Аудит: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2010.
13. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: учебник. – М.: ИД «Фороум»: ИНФРА-М, 2010.
14. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии: учеб.-практ. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010.
15. Правовые основы бухгалтерского учета: учеб. / Е.И. Арефкина, Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова [и др.]; отв. ред. Е.Ю. Грачева, Е.И. Арефкина. – М.: Проспект, 2010.