Курсовая работа «Аудит нематериальных активов»

**Содержание:**

[Введение 3](#_Toc123400965)

[1. Теоретические аспекты аудита нематериальных активов 5](#_Toc123400966)

[1.1. Понятие аудиторской деятельности 5](#_Toc123400967)

[1.2. Методика проведения аудита нематериальных активов 9](#_Toc123400968)

[1.3. Наиболее типичные ошибки при аудите нематериальных активов 14](#_Toc123400969)

[2. Проведение аудиторской проверки нематериальных активов в ООО «Красноармейский» 16](#_Toc123400970)

[2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «Красноармейский» 16](#_Toc123400971)

[2.2. Внутренний контроль в ООО «Красноармейский» и определение уровня существенности 18](#_Toc123400972)

[2.3. Характеристика план аудиторской проверки ООО «Красноармейский» 22](#_Toc123400973)

[2.4. Программа проведения аудиторской проверки нематериальных активов в ООО «Красноармейский» 24](#_Toc123400974)

[2.5. Нарушения обнаруженные в ходе аудиторской проверки 25](#_Toc123400975)

[Заключение 29](#_Toc123400976)

[Список литературы 31](#_Toc123400977)

[Приложения 32](#_Toc123400978)

# Введение

В своей работе предприятия все чаще используют активы, не имеющие материально-вещественной формы, но которые необходимы для производства и приносят доход своему владельцу. Это так называемые нематериальные активы.

Нематериальные активы - это объекты длительного пользования, не являющиеся материальными, но имеющие определенную стоимость, поскольку обладают свойством приносить доход (экономическую выгоду).

Учет нематериальных активов - дело тонкое. Их «нематериальность» в каждом случае особая и требует особого подхода. Однако есть и общие правила, которые необходимо помнить при осуществлении операций с нематериальными активами.

Основным документом, регламентирующим порядок учета нематериальных активов, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 N 91н, которое введено в действие с 1 января 2001 г.

Российское законодательство к нематериальным активам относит права и (или) преимущества, связанные с созданием научно-технических или литературных произведений, проведением технических, научных или исследовательских работ и приобретением определенных приоритетов в различных сферах деятельности.

В данной работе мы ознакомимся с особенностями аудита нематериальных активов. Основными задачами аудита нематериальных активов являются:

1. проверка правильности отнесения объекта к нематериальным активам;
2. оценка организации учета нематериальных активов в бухгалтерии предприятия;
3. достоверность оценки затрат предприятия на приобретение или создание нематериальных активов;
4. проверка правильности ежемесячного начисления амортизации и списания его на затраты по нематериальным активам;
5. проверка соблюдения налогового законодательства по операциям, связанным с приобретением и выбытием нематериальных активов.

Цель данной работы – изучить порядок проведения аудиторской проверки нематериальных активов.

Из поставленной цели вытекают следующие задачи:

1. Рассмотреть теоретические аспекты проведения аудиторской проверки нематериальных активов предприятия;
2. Охарактеризовать предприятие, выбранное в качестве объекта практического исследования;
3. Рассмотреть организацию внутреннего контроля на предприятии и рассчитать уровень существенности;
4. Рассмотреть общий план проведения аудиторской проверки;
5. Повести анализ программы аудиторской проверки нематериальных активов;
6. Рассмотреть выявленные в ходе проверки ошибки.

Объектом практического исследования является Общество с ограниченной ответственностью «Красноармейский», деятельность которого заключается в производстве мясных полуфабрикатов.

# 1. Теоретические аспекты аудита нематериальных активов

## 1.1. Понятие аудиторской деятельности

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (ст.1) аудиторская деятельность, аудит - это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Кроме того, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Общая классификация аудиторской деятельности представлена на рис.1.

Аудиторская деятельность

Сопутствующие аудиту услуги

Обязательный аудит

Консультирование

Анализ хозяйственной деятельности

Ведение, постановка, восстановление бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности

Внутренний аудит, инициативный аудит, аудит по специальным аудиторским заданиям

Другие сопутствующие аудиту услуги

**Рис.1. Общая классификация аудиторской деятельности в России**

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в РФ. На основании и во исполнение указанного закона и иных федеральных законов, указов Президента РФ Правительство РФ вправе принимать постановления, содержащие нормы законодательства РФ об аудиторской деятельности.

В законе «Об аудиторской деятельности» определена сфера аудита - проверка бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей, а также его цели.[[1]](#footnote-1)

В отечественной теории и практике аудита признается следующая система его классификации:

**Внешний аудит** проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

**Внутренний аудит** представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита - помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данной организации. В небольших организациях может и не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме на договорных началах.

**Инициативный аудит** - это аудит, который проводится по решению руководства предприятия или его учредителей. Основная цель инициативного аудита - выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности.

**Обязательный аудит** - это аудит, проведение которого обусловлено прямым указанием в Федеральном законе РФ и других федеральных законах.

Тот факт, что необходимость аудита в ряде случаев установлена актами законодательства, а не желанием руководителей экономических субъектов, имеет свои причины и определенные последствия как для аудиторов, проводящих аудит, обязательный для экономических субъектов, так и для этих экономических субъектов.

С точки зрения развития аудита в научной литературе выделяют три функции аудита: подтверждающую, системно-ориентированную и функцию аудита, базирующуюся на риске.

Подтверждающая - характеризуется тем, что при проведении проверки аудитор проверяет и подтверждает практически каждую хозяйственную операцию, параллельно с бухгалтером создает собственные учетные регистры.

Так как аудит - это предпринимательская деятельность, т.е. деятельность, направленная на извлечение прибыли, аудиторы должны применять такие методы, которые позволили бы максимально сократить время на проведение проверки, не снижая качества.

Системно-ориентированная - предусматривает наблюдение систем, которые контролируют операции. Данная функция позволяет аудиторам проводить экспертизу на основе внутреннего контроля. При хорошей работе системы внутреннего контроля облегчается проведение внешнего аудита.

Аудит, базирующийся на риске, - это такой аудит, когда проверка может производиться выборочно, в основном - узких мест (критических точек) в работе предприятия. Сосредоточив аудиторскую работу в областях, где риски выше, можно сократить время, затрачиваемое на проверку областей с низким риском. Те, кто полагается на суждение аудиторов, считают, что это может обеспечить более эффективную с точки зрения затрат проверку.

В зависимости от объекта изучения в практической деятельности принято выделять три вида аудита: финансовый, на соответствие и операционный.

Финансовый аудит (или аудит финансовой отчетности) предусматривает оценку достоверности финансовой информации. В качестве критериев оценки обычно используют общепринятые принципы организации бухгалтерского учета. Финансовый аудит проводится преимущественно независимыми аудиторами, результатом работы которых является заключение относительно финансовых отчетов. По форме и содержанию финансовый аудит наиболее близок аудиту, осуществляемому в России.

Аудит на соответствие предназначен для проверки соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты операции или отчеты. В процессе проверки на соответствие устанавливают, соответствует ли деятельность предприятия его уставу, правильно ли начисляются средства на оплату труда, обоснованно ли производится начисление и уплата налогов и др.

Проверки на соответствие требуют установления соответствующих критериев для оценки финансовой отчетности.

Операционный аудит используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия для оценки производительности и эффективности. Его можно эффективно использовать для проверки выполнения бизнес-планов, смет, различных целевых программ, работы персонала и др. Иногда такой аудит называют аудитом эффективности работы предприятия или деятельности администрации.

В зависимости от намеченных целей операционный аудит проводится: на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровнях; внешними или внутренними аудиторами; в интересах внешних либо внутренних пользователей.

По периодичности осуществления аудиторских проверок различают первоначальный и периодический аудит. Первоначальный аудит - это аудит, который впервые проводится на данном предприятии (организации).

Периодический (повторяющийся) аудит проводится на данном предприятии, как правило, ежегодно. Это позволяет установить длительное сотрудничество между аудитором и клиентом, повысить качество проверок, дать более объективную оценку экономического субъекта и его деятельности.[[2]](#footnote-2)

## 1.2. Методика проведения аудита нематериальных активов

Цель аудита нематериальных активов - составить обоснованное мнение относительно достоверности и полноты информации об нематериальных активах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

В ходе аудита нематериальных активов проверяются:

* постановка контроля за наличием нематериальных активов (правильность отнесения объекта к нематериальным активам; проверка наличия и правильности документального оформления операций; правильность оценки нематериальных активов; инвентаризация нематериальных активов; соответствие отчетности данным синтетического и аналитического учета);
* ведение синтетического учета, налогообложение операций по поступлению и выбытию нематериальных активов (отражение операций поступления и выбытия НМА в регистрах синтетического учета; вопросы налогообложения операций при поступлении и выбытии нематериальных активов);
* начисление и отражение в учете амортизации по нематериальных активов (обоснованность установления срока полезного использования; правомерность и обоснованность используемых способов начисления амортизации; правильность расчетов амортизационных отчислений; отражение амортизационных отчислений в учете).

Получение достаточных доказательств позволяет аудитору дать независимую оценку состояния учета нематериальных активов и выявить нарушения и отступления от действующего законодательства и установленных правил.

Источниками информации для проведения аудита являются первичные документы, учетные регистры и формы бухгалтерской отчетности.

**Первичные документы:**

1. Приказ «Об учетной политике организации».
2. Акты инвентаризации нематериальных активов.
3. Приказ о назначении постоянно действующей комиссии.
4. Договоры об уступке.
5. Лицензионные договоры.
6. Карточки учета нематериальных активов.
7. Опись карточек учета нематериальных активов.
8. Акты о ликвидации объектов интеллектуальной собственности.

**Регистры синтетического и аналитического учета:**

При журнально-ордерной форме учета:

1. Главная книга.
2. Журнал-ордер № 13 по кредиту счета 04 «Нематериальные активы».
3. Журнал-ордер № 10 по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».
4. Журнал-ордер № 16 по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».
5. Ведомость аналитического учета затрат по капитальным вложениям.
6. Разработочные таблицы «Расчет износа (амортизации) нематериальных активов».

**При автоматизированной форме учета:**

1. Главная книга.
2. Журнал хозяйственных операций.
3. Карточки счетов: 04;05;08.
4. Карточки учета нематериальных активов.

**Бухгалтерская отчетность:**

1. Форма 1 «Бухгалтерский баланс».
2. Форма 2 «Отчет о прибылях и убытках».[[3]](#footnote-3)

Проводится аудит в три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

**Ознакомительный этап.** На этом этапе проводится проверка правильности отнесения отдельных видов активов к нематериальным и наличие права собственности на них. В таблице авторы приводят наименования нематериальные активы и документы, подтверждающие отнесение к ним. Аудитор проводит проверку представленных первичных документов, проверяет выполнение условий, при которых нематериальные активы принимаются к бухучету, проверяется синтетический и аналитический учет.

**Основной этап.** На данном этапе подтверждается первичная оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета, проводится проверка правильности определения срока их полезного использования, проверяются операции по начислению амортизации по нематериальным активам.

**Заключительный этап.** Здесь проверяется своевременность проведения инвентаризации. Лучше, если аудитор проведет инвентаризацию самостоятельно.[[4]](#footnote-4)

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;
	+ документооборотом по учету нематериальных активов;
	+ перечнем счетов и субсчетов, используемых для учета операций с нематериальными активами.

Для достижения цели аудитору необходимо:

* + 1. оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица;
		2. определить методы проверки;
		3. разработать программу аудиторских процедур по существу.

Для разработки эффективного подхода к аудиту нематериальных активов на стадии планирования проводится предварительная оценка системы внутреннего контроля, которая подтверждается или корректируется в ходе аудита.

Практика показывает, что далеко не всегда аудиторские проверки нематериальных активов сопровождаются оценкой систему внутреннего контроля, что заведомо снижает их результативность. Это приводит, в частности, к увеличению затрат времени, так как своевременно не созданные предпосылки для обоснования выборочного способа проверки повышают вероятность искажений в оценке аудиторского риска. Адекватная оценка системы внутреннего контроля позволяет качественно и более доказательно сформировать выводы аудитора в Письменной информации аудитора руководству экономического субъекта и в аналитической части аудиторского заключения.

При оценке системы внутреннего контроля аудитор должен проверить наличие и действие распорядительных документов, закрепляющих способы ведения учета операций, связанных с движением нематериальных активов, осуществить экспертизу порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности, изучить утвержденные графики и схемы документооборота, провести экспертизу применяемой формы учета, проверить наличие регистров бухгалтерского и налогового учета, установить, соблюдается ли установленный порядок подготовки и представления внутренней бухгалтерской отчетности, обобщить информацию о составе, масштабах и характере операций в проверяемом периоде.

Оценив систему внутреннего контроля, аудитор должен спланировать характер, масштабы и сроки проведения аудиторских процедур в отношении нематериальных активов.

С помощью аудиторских процедур осуществляется проверка достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. При обнаружении нарушений аудитор определяет их характер и суть, а также уровень существенности.

При этом аудитор описывает аудиторские процедуры или методы обнаружения нарушений, порядок построения аудиторской выборки при ее применении, т.е. обосновывает достаточность аудиторских доказательств.

По результатам проведенных аудиторских процедур аудитор может разработать рекомендации по устранению ошибок в бухгалтерском учете и совершенствованию системы бухгалтерского учета.

Объем выборки для проверки сальдо по счету учета нематериальных активов и операций с ними определяют на основе оценки аудиторских рисков, проведенной на стадии планирования аудита. В ходе проверки при уточнении оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска объем выборки может быть изменен.

В случае, когда у организации достаточно большое количество объектов нематериальных активов, то при проверке сальдо по счетам учета основных средств может применяться репрезентативный метод выборки. Если количество объектов нематериальных активов не столь велико, применяются как репрезентативной так и не репрезентативный методы выборки.

При выборочной проверке аудитору необходимо предварительно разделить на подсовокупности (стратифицировать) всю совокупность нематериальных активов, чтобы отобранными для проверки могли быть с равной вероятностью элементы всех подсовокупностей.[[5]](#footnote-5)

## 1.3. Наиболее типичные ошибки при аудите нематериальных активов

Практика показывает, что наиболее типичными ошибками при аудите нематериальных активов, являются:

1. Оприходование в составе нематериальных активов, объектов которые не обеспечивают единовременное выполнение следующих условий:

* отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
* возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
* использование в производстве продукции, при выполнении или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
* использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
* организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
* способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
* наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

2. Несоблюдение момента перехода права собственности от продавца к покупателю, что приводит к недостоверному отражению нематериальных активов на балансовых счетах;

3. Включение в состав нематериальных активов объектов к ним не относящихся:

* не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
* не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
* материальных объектов (материальных носителей), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных;

4. Отсутствие инвентарных карточек аналитического учета нематериальных активов, а те предприятия, где эти карточки ведут, не всегда соблюдают требование полноты занесения реквизитов;

5. Несоответствие данных о наличии нематериальных активов по Главной книге данным об их остатках по инвентарным карточкам;

6. Не правильное определение рыночной стоимости интеллектуальной собственности.[[6]](#footnote-6)

# 2. Проведение аудиторской проверки нематериальных активов в ООО «Красноармейский»

## 2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «Красноармейский»

Общество с ограниченной ответственностью «Красноармейский» (далее ООО «Красноармейский») является юридическим лицом, имеет круглую печать и штампы со своим наименованием (эмблемой), свой торговый знак, расчетный и иные счета в банках, другие реквизиты, необходимые для хозяйственной и иной деятельности; ведет бухгалтерский учет и статистическую отчетность.

ООО «Красноармейский» обладает полной хозяйственной самостоятельностью в вопросах определения формы управления, принятия хозяйственных решений, сбыта услуг, установления цен на оказываемые услуги, оплаты труда, распределения прибыли, то есть самостоятельно осуществляет свою деятельность, распоряжается полученной прибылью, оставшейся в его распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей.

ООО «Красноармейский» было создано в 1995 году как общество с ограниченной ответственностью. Основным направлением деятельности общества является производство и реализация мясных полуфабрикатов.

Помимо этого общество имеет право на осуществление следующих видов деятельности:

* оптовая, розничная торговля;
* осуществление экспортно-импортных операций.
* сотрудничество с зарубежными фирмами, организациями и частными лицами в соответствии с предметом деятельности общества;
* выполнение коммерческой, торгово-закупочной и торгово-посреднической (брокерской) деятельности в среде материальных и интеллектуальных ценностей;
* осуществление операций с недвижимым и иным имуществом и имущественными правами.
* создание собственных и совместных предприятий в различных отраслях производственной деятельности, а также в непроизводственной сфере, в том числе в торговле и сфере общественного питания.
* другие виды деятельности, не запрещенные законодательством РФ.

Штат общества состоит из 383 человек и классифицируется на работников административного аппарата и работников производства. Последние включает как работников непосредственно участвующих в основном производстве, так и участвующих в эксплуатационных работах (работники вспомогательной сферы).

Структуру управления предприятия можно представить в виде следующей схемы.

Генеральный директор

Главный бухгалтер

Бухгалтерия

Директор по производству

Цеха по производству мясных и прочих полуфабрикатов

Коммерческий директор

Финансовый директор

Отдел кадров

Планово-экономический отдел

Служба маркетинга и сбыта

Управление снабжения

**Рис.2. Организационная структура ООО «Красноармейский»**

Все вопросы по руководству текущей деятельностью Общества, относятся к компетенции Генерального директора Общества, который связывает и контролирует всю функциональную деятельность предприятия и всех процессов связанных с ней.

Генеральный директор Общества действует от имени Общества, в том числе представляет его интересы, совершает сделки от имени Общества, утверждает штаты, издает приказы и дает указания, обязательные для исполнения всеми работниками Общества.

Генеральный директор Общества организует защиту сведений, составляющих коммерческую и служебную тайну Общества.

Ему непосредственно подчиняются главный бухгалтер, коммерческий директор, директор по производству, отдел кадров и финансовый директор.

## 2.2. Внутренний контроль в ООО «Красноармейский» и определение уровня существенности

Необходимо отметить, что положительным моментом в деятельности организации является наличие достаточно эффективного внутреннего контроля. Специальной аудиторской службы в ООО «Красноармейский» не имеет, однако для повышения эффективности учетной работы учетной политикой предприятия предусмотрена система внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля предприятия устанавливается в следующих формах:

1. персональная материальная ответственность всех работников;
2. постоянное повышение квалификации работников;
3. организация хранения материальных ценностей, исключающих порчу и хищение;
4. система внутрипроизводственного учета движения материальных ценностей;
5. плановыми и внеплановыми проверками наличия товарно-материальных ценностей;
6. плановыми и внеплановыми инвентаризациями и ревизиями;
7. деятельностью наблюдательного совета учредителей.

Приказом руководителя предприятия назначена постоянно действующая ревизионная комиссия, членами которой являются:

1. руководитель предприятия;
2. главный бухгалтер;
3. бухгалтера I и II категории;
4. инженерно-технический работник.

Обязанности за организацию и проведение контрольных процедур возложены на главного бухгалтера.

На предприятии существуют специально разработанная программа внутреннего контроля.

В соответствии с Федеральным стандартом аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите» при проверке отчетности аудитор оценивает выявленные в ней ошибки, которые по своей сути и содержанию бывают существенными (материальными) и несущественными (нематериальными).

Поэтому при разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее, как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами качественных искажений являются:

* недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;
* отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Под уровнем существенности понимают максимально допустимый размер ошибки (искажения) отчетности проверяемого субъекта, который не введет пользователя отчетности в заблуждение относительно интересующей его информации.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

При расчете уровня существенности аудитору следует:

* выбрать показатели бухгалтерской отчетности (так называемые базовые показатели);
* установить уровень существенности для каждого из них.

Выбор базового показателя зависит от специфики финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия. В качестве базовых показателей могут выступать:

* валюта баланса;
* выручка от продаж;
* балансовая прибыль;
* капитал и резервы;
* общие затраты предприятия.

При определении уровня существенности будем руководствоваться рекомендациями приложения к правилу (стандарту) аудиторской деятельности «существенность и аудиторский риск».

Уровень существенности рассчитывается следующим образом. По итогам финансового года на предприятии определяются финансовые показатели (базовые показатели, занесенные в графу 1 таблицы 1). Их значение аудиторы заносят во второй столбец таблицы 1 в денежных единицах, в которых подготовлена финансовая отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в третьем столбце таблицы, и результат заносится в четвертый столбец таблицы 1.

Аудитор должен проанализировать числовые значения занесенные, в четвертом столбце. В том случае, если какие-либо значения сильно отклоняются в большую или меньшую сторону от остальных, следует отбросить такие значения. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который следует использовать при проведении аудиторской проверки. Расчет обобщим в таблице 1.

В столбец 2 таблицы 1 записываем показатели, взятые из бухгалтерского баланса ООО «Красноармейский» за 2004 год. Показатели в столбце 3 должны быть определены внутренней инструкцией аудиторской фирмы. Столбец 4 получаем умножением данных из столбца 2 на показатель из столбца 3, разделенный на 100%.

**Таблица 1**

**Определение уровня существенности для годовой отчетности ООО «Красноармейский»**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базовых показателей | Значение показателя бухгалтерской отчетности, тыс. руб. | Границы существенности, %% | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности |
| Валюта баланса | 54797 | 2 | 1096 |
| Выручка от продаж | 32806 | 2 | 656 |
| Балансовая прибыль  | 15922 | 5 | 796 |
| Капиталы и резервы | 31944 | 10 | 3194 |
| Общие затраты  | 17676 | 2 | 354 |

Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет:

(1096 + 656 + 796 + 3194 + 354) / 5 = 1291 тыс. руб.

Наименьшее значение (общие затраты) отличается от среднего на:

(1291 – 354) / 1291 \* 100% = 71 %;

Наибольшее значение (капиталы и резервы) отличается от среднего на:

(3194 – 1291) / 1291 \* 100% = 162 %;

Значение показателя валюта баланса отличается от среднего на:

(1291 – 1096) / 1291 \* 100% = 10,11 %;

Значение показателя выручка от продаж отличается от среднего на:

(1291 – 656) / 1291 \* 100% = 46,18 %;

Значение показателя балансовая прибыль отличается от среднего на:

(1291 – 796) / 1291 \* 100% = 34,70%.

Поскольку значение показателей общие затраты, капиталы и резервы отличается от среднего значительно, принимаем решение отбросить при дальнейших расчетах их значение. Новое среднее арифметическое составит: (1096 + 656 + 796) / 3 = 849 тыс. руб.

Полученные величины допустимо округлим: на начало года до 900 тыс. руб. Данные количественные показатели будем использовать в качестве значения уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет:

(900 - 849) / 849 \* 100% = 6%, что находится в пределах 20%.

Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

## 2.3. Характеристика план аудиторской проверки ООО «Красноармейский»

После того как аудиторы ознакомились с деятельностью предприятия, особенностями его функционирования, оценили риск и определили уровень существенности, составляется план аудиторской проверки.

В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть сроки проведения аудита и составить график его проведения, подготовки отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения. В процессе планирования затрат времени аудитору необходимо учесть:

* реальные трудозатраты;
* расчет затрат времени в предыдущем периоде (в случае проведения повторного аудита) и его связь с текущим расчетом;
* уровень существенности;
* проведенные оценки рисков аудита.

В нашем случае план выглядит следующим образом:

**Таблица 2**

**Общий план аудита**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Виды аудиторских работ | Дата | Исполнитель | Трудоем-кость, чел/час |
| **Предварительное планирование аудита** |
| Встреча с руководством предприятия | 07.01.05 | Овчинников А.Н. | 3 |
| Составление письма обязательства | 08.01.05 | Овчинников А.Н. | 2 |
| Получение подтверждения о проведении аудиторской проверки | 11.01.05 | Овчинников А.Н. |  |
| Подписание договора о проведении аудиторской проверки | 12.01.05 | Овчинников А.Н. | 2 |
| Запрос необходимой для проведения аудиторской проверки информации | 12.01.05 | Овчинников А.Н. |  |
| Предоставление клиентом данной информации | 15.01.05 | Овчинников А.Н. |  |
| **Планирование аудита** |
| Расчет уровня существенности | 17.01.05 | Гурьева Н.Н. | 3 |
| Определение уровня аудиторского риска | 17.01.05 | Гурьева Н.Н. | 3 |
| Составление программы аудита | 17.01.05-22.01.05 | Топилин В.Я. | 3 |
| Оценка необходимости в ходе аудиторской проверке работы эксперта | 23.01.05 | Топилин В.Я. | 3 |
| Определение состава группы и назначение ее руководителя (численность, квалификация) | 23.01.05 | Тимшин Д.В. |  |
| **Сбор и документирование доказательств аудита** |
| Проведение аудиторских процедур по существу | 24.01.05-26.03.05 | Гурьева Н.Н.Овчинников А.Н.Топилин В.Я. | 720 |
| Проведение аналитических процедур | 24.01.05-26.03.05 | Гурьева Н.Н.Овчинников А.Н. |  |
| Проведение заключительных процедур | 27.03.05 | Гурьева Н.Н.Овчинников А.Н. |  |
| **Подготовка и подписание аудиторского заключения** |
| Подготовка и подписание аудиторского заключения | 30.03.05-02.04.05 | Топилин В.Я. | 92 |
| Внутренний контроль качества аудита | 30.03.05-02.04.05 | Овчинников А.Н. | 44 |
| Сообщение о результатах проверки руководству предприятия и передача аудиторского заключения | 03.04.05 | Топилин В.Я. | 3 |
| Итого |  |  | 878 |

Перейдем теперь непосредственно к рассмотрению особенностей аудита нематериальных активов предприятия.

## 2.4. Программа проведения аудиторской проверки нематериальных активов в ООО «Красноармейский»

Рассмотрим программу проверки нематериальных активов, в соответствии с которой осуществлялась аудиторская проверка нематериальных активов в ООО «Красноармейский».

**Таблица 3**

**Программа аудиторской проверки нематериальных активов в ООО «Красноармейский»**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Индекс процедуры | Перечень аудиторских процедур | Срок проведения | Исполнитель | Отметка о выполнении |
| **Общие процедуры. Тесты средств контроля** |
| 351 | Запрос документов |  |  | выполнено |
| Тесты СВК и СБУ |
| 1101 | Тестирование системы внутреннего контроля | 12.02.05 | Гурьева Н.Н. | выполнено |
| 1102 | Тестирование системы бухгалтерского учета | 12.02.05 | Гурьева Н.Н. | выполнено |
| Учетная политика |
| 1111 | Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета | 13.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| 1112 | Анализ учетной политики в целях налогового учета | 13.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| Проверка формирования бухгалтерской отчетности |
| 1121 | Анализ рабочего плана счетов | 13.02.05 | Гурьева Н.Н. | выполнено |
| 1122 | Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса | 13.02.05 | Гурьева Н.Н. | выполнено |
| Аудиторская выборка |
| 1131 | Расчет объема и построения выборки | 13.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| 1133 | Построение монетарной выборки | 13.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| 1134 | Построение стратификационной выборки | 13.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| **Процедуры по существу** |
| Существование, права, полнота |
| 1141 | Инвентаризация | 15.02.05 | Гурьева Н.Н. | выполнено |
| 1142 | Проверка договоров | 15.02.05 | Гурьева Н.Н. | выполнено |
| 1143 | Проверка правильности документального оформления, поступления, учета и выбытия НМА | 15.02.05 | Гурьева Н.Н. | выполнено |

**Продолжение таблицы 3**

|  |
| --- |
| Существование, стоимостная оценка |
| 1151 | Проверка соответствия нематериальных активов критериям активов | 15.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| 1152 | Проверка соответствия оценки и отражения в учете поступления нематериальных активов учетной политики и законодательству | 15.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| 1153 | Проверка правильности учета и начисления амортизации нематериальных активов и соответствия учетной политики | 15.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| Возникновение, точность, стоимостная оценка |
| 1161 | Проверка соответствия совершаемых операций проверяемому периоду | 16.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| 1162 | Проверка соответствия стоимости приобретаемых и выбываемых нематериальных активов данным учета | 16.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| Представление и раскрытие |
| 1171 | Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации | 16.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| Итоги по разделу |
| 1192 | Предварительный перечень ошибок и замечаний | 17.02.05 |  |  |
| 1194 | Сводка методических (систематических) нарушений | 17.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| 1195 | Анализ результатов выборочной проверки | 17.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |
| 1196 | Перечень нормативных актов по которым выявлены нарушения | 17.02.05 |  |  |
| 1198 | Выводы по разделу аудита | 17.02.05 | Топилин В.Я. | выполнено |

## 2.5. Нарушения обнаруженные в ходе аудиторской проверки

В ходе аудита установлено, что у предприятия в составе нематериальных активов учитываются расходы, связанные с получением лицензии на осуществление определенных видов деятельности.

**Нарушения**

В соответствии с пунктами 3-4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденного приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 91н при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;

б) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

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

г) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

ж) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

При этом к нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты, отвечающие всем признакам, приведенным в пункте 3 настоящего Положения, - объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности):

* исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезная модель;
* исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
* имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
* исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
* исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).

Расходы же организации на получение лицензии непосредственно связаны с изготовлением и продажей продукции, товаров, выполнением работ, оказанием услуг. В соответствии с пунктом 5 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (с изменениями от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.) указанные расходы признаются расходами по обычным видам деятельности.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ для целей налогообложения прибыли расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Поскольку организация не может осуществлять деятельность без соответствующей лицензии, то лицензионный сбор является экономически оправданным расходом и относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Даты возникновения расходов при методе начисления определены ст. 272 НК РФ. При этом расходы учитываются в том периоде, к которому они относятся исходя из условий сделки, т.е. при осуществлении расходов период их учета (возникновения) определяется документом, в соответствии с которым подобные расходы осуществлены. На основании разд. 3 Методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса РФ при приобретении лицензии, например на срок пять лет, произведенные расходы включаются в состав расходов текущего периода ежемесячно, равномерно по 1/60 от общей стоимости лицензии (5 лет 12 мес.).

Если сами расходы на получение лицензии в бухгалтерском и налоговом учете будут списываться постепенно, то относящуюся к ним сумму НДС, например по консультационным услугам, можно принять к вычету единовременно. Принять налог к зачету можно при соблюдении следующих условий: налог фактически уплачен поставщику, услуги приобретены для деятельности, облагаемой НДС, и приняты на учет, у организации имеется счет-фактура (ст. 171, 172 НК РФ).

**Рекомендации**

На основании выше изложенного, расходы, связанные с получением лицензии, рекомендуем учитывать в составе расходов будущих периодов, т.е. на балансовом счете 97 «Расходы будущих периодов». При этом в течение срока действия лицензии указанные расходы равными долями подлежат ежемесячному списанию на себестоимость продукции (работ, услуг).

В данном случае не следует делать исправительную проводку в бухгалтерском учете с момента отражения указанных расходов в составе нематериальных активов, достаточно в момент исправления ошибки сделать следующие проводки:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов» Кредит 04 «Нематериальные активы» - на сумму начисленной ранее амортизации

Дебет 97 «Расходы будущих периодов» Кредит 04 «Нематериальные активы» - на остаточную стоимость. В результате сделанных бухгалтерских проводок сальдо по счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов» не должно быть.

# Заключение

Основным документом, регламентирующим порядок учета нематериальных активов, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 N 91н, которое введено в действие с 1 января 2001 г.

Цель аудита нематериальных активов - составить обоснованное мнение относительно достоверности и полноты информации об нематериальных активах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней. Для достижения цели аудитору необходимо: оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица; определить методы проверки; разработать программу аудиторских процедур по существу.

Источниками информации для проведения аудита являются первичные документы, учетные регистры и формы бухгалтерской отчетности. Проводится аудит в три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Объектом практического исследования являлось Общество с ограниченной ответственностью «Красноармейский». Основным направлением деятельности общества является производство и реализация мясных полуфабрикатов. Положительным моментом в деятельности организации является наличие достаточно эффективного внутреннего контроля.

В ходе работы был установлен уровень существенности 900 тыс. руб.

После того как аудиторы ознакомились с деятельностью предприятия, особенностями его функционирования, оценили риск и определили уровень существенности, составляется план аудиторской проверки.

В процессе планирования затрат времени аудитор учитывает:

* реальные трудозатраты;
* расчет затрат времени в предыдущем периоде (в случае проведения повторного аудита) и его связь с текущим расчетом;
* уровень существенности;
* проведенные оценки рисков аудита.

В ходе аудита установлено, что у предприятия в составе нематериальных активов учитываются расходы, связанные с получением лицензии на осуществление определенных видов деятельности.

# Список литературы

1. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп. от 14 декабря, 30 декабря 2001 г.).
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000 (утв. приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 91н).
4. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. - М.: Филинъ, 2001. - 448с.
5. Александров О.А. Аудит нематериальных активов // Аудиторские ведомости, 2002. - № 4.
6. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Аудит нематериальных активов // Аудиторские ведомости, 2005. - № 9.
7. Гусарова О.И., Нематериальные активы: аудит учета операций // Аудиторские ведомости, 2004. - №11.
8. Кочинев Ю.Ю. Аудит. 2-е изд. СПб.: Питер, 2003.
9. Лабынцев Н.Т., Хахонова Н.Н. Теоретические основы аудита: Учеб. пособие / Рост. Гос. Эконом. Унив. Ростов н/Д., 2003.
10. Хахонова Н.Н. Основы бухгалтерского учета и аудита. Ростов н/Д Феникс, 2003. – 764с.
11. Шапошников А.А., Лутов Д.С. Границы достоверности в аудите // «Аудиторские ведомости», 2003. - № 4.
12. Шеремет А.Д.. Суйц В.П. Аудит: Учебное пособие. - М.: ИНФРА-М., 2001. -240с.
13. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. 4-е изд. перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2003.

# Приложения

Приложение 1

Индекс: 125

Главному бухгалтеру

ООО «Красноармейский»

Г-же Цыбановой О.В.

Исх № 183

Уважаемая Ольга Викторовна

В рамках контракта № 49 нами будет проводиться аудит с 22 января по 19 марта 2005 года.

Просим Вас к первому дню работы группы предоставить:

1. Помещение, оборудованное на три рабочих места, не менее, чем на одну розетки электропитания каждое, телефонной линией с междугородним выходом.
2. Доступ к базам данных бухгалтерского учета с возможностью формировать и распечатывать регистры бухгалтерского учета с компьютеров специалистов аудиторской группы.
3. Принтер, либо доступ к сетевому принтеру.
4. Годовую бухгалтерскую отчетность за 2004 год, с расшифровкой строк отчетности.
5. Промежуточную бухгалтерскуюотчетность за 2004 год по кварталам.
6. Налоговые декларации за 2004 год с отметкой налоговых органов (НДС за 12 месяцев), а также все дополнительные и уточненные декларации за 2004 год, расшифровку нормативных сроков строительства по объектам капитальных вложений.
7. Ведомости бухгалтерского учета, первичные документы бухгалтерского учета за 12 месяцев 2004 года, акты ОС-1 по основным средствам и данные о гос. регистрации.
8. Акты сверки расчетов с дебиторами и кредиторами по состоянию на 31.12.2004 г.
9. Акты сверки с налоговыми органами.
10. Акты инвентаризации имущества и обязательств за 2004 год, оформленные протоколы результатов инвентаризации.
11. Реестр хозяйственных договоров.
12. Реестр и копии лицензий.
13. Акты проверок контрольных органов, проведенных за 2004 год.
14. Протоколы совета директоров учредителей Общества, состоявшихся в 4 кв. 2004 - 1 кв. 2004 г.
15. Копии Устава и учредительных документов, свидетельств о регистрации, если были зарегистрированы какие-либо изменения в течение 2004 года.
16. Изменения в учредительные документы Общества.
17. Копии учетной политики на 2004 год с приложениями.
18. Копии перечней открытых валютных и рублевых счетов по состоянию на 31.12.2004 г.
19. Документы, подтверждающие финансовые вложения Общества в другие организации по состоянию на 31.12.2004 г.
20. Аудиторское заключение по отчетности за предыдущий период, таблицы исправлений и замечаний аудиторов.

С уважением

Генеральный директор Тимшин Д.В.

Приложение 2

ООО «Топ-Аудит»

Индекс 121

Исх.№ 178 от 06 января 2005 г.

**ПИСЬМО О ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА**

Настоящим письмом мы подтверждаем наше согласие и наше понимание данного зада­ния. Аудит будет проведен нами с целью выражения мнения о достоверности финансо­вой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Мы будем проводить аудит в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Эти стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит проводится на выборочной основе и включает в себя изучение на основе тестиро­вания доказательств, подтверждающих числовые значения в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности.

Аудит также включает оценку применяемых принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности определение основных оценочных значений, сформированных руководством аудируемого лица, а также оценку общей формы представления финансовой (бухгалтерской) отчётности.

В связи с тем, что в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование, и в связи с другими присущими аудиту ограничениями, наряду с ограничениями присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаружен­ными.

В дополнение к аудиторскому заключению, содержащему наше мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы планируем предоставить Вам отдельное письмо (отчет, письменную информацию), касающееся любых замеченных нами существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и в системе внутреннего контроля.

Напоминаем, что в соответствии с законодательством Российской Федерации ответственность за подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе за раскрытие в ней необходимой информации, несет руководство Вашей организации.

Это включает ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законода­тельства Российской Федерации, наличие и надлежащую работу средств внутреннего кон­троля, выбор и применение учетной политики, а также меры по сохранности и надлежащему использованию активов организации. Нам потребуются от руководства организации (и это является частью процесса аудита) официальные письменные подтверж­дения, касающиеся наиболее важных разъяснений и заявлений, сделанных в связи с ауди­том.

Надеемся на сотрудничество с Вашими сотрудниками и на то, что нам будут предостав­лены любые записи, документация и иная информация, запрашиваемая в связи с аудитом. Средства за проведение аудита, выплачиваемые на основе счетов, которые будут выстав­ляться по мере оказания услуги, рассчитываются исходя из времени, затраченного специалистами на выполнение задания, и включают покрытие командировочных расходов.

Почасовая оплата варьируется в зависимости от уровня ответственности используемых специалистов, их опыта и квалификации.

Данное письмо считается действительным в будущем до тех пор, пока оно не будет изменено или заменено другим либо его действие не будет прекращено.

Просим Вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в подтвержде­ние того, что оно соответствует Вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности Вашей организации.

Тимшин Д.В.

С условиями проведения аудиторской проверки достоверности бухгалтерской отчетности согласен.

Слотецкий А.В.

1. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. - М.: Филинъ, 2001. - 448с. [↑](#footnote-ref-1)
2. Кочинев Ю.Ю. Аудит. 2-е изд. СПб.: Питер, 2003. [↑](#footnote-ref-2)
3. Александров О.А. Аудит нематериальных активов // Аудиторские ведомости, 2002. - № 4. [↑](#footnote-ref-3)
4. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Аудит нематериальных активов // Аудиторские ведомости, 2005. - № 9. [↑](#footnote-ref-4)
5. Гусарова О.И., Нематериальные активы: аудит учета операций // Аудиторские ведомости, 2004. - №11. [↑](#footnote-ref-5)
6. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Аудит нематериальных активов // Аудиторские ведомости, 2005. - № 9. [↑](#footnote-ref-6)