Федеральное агентство по образованию

Рязанский государственный технологический колледж

Курсовая работа по дисциплине: Сферы и объекты аудита

на тему: **Аудит операций с нематериальными активами**

Рязань, 2007 год

**Содержание**

Введение

1. Аудит операций с нематериальными активами

1.1 Цели, задачи аудита операций с нематериальными активами и источники информации

1.2 Аудит поступления нематериальных активов

1.3 Аудит амортизации нематериальных активов

1.4 Аудит выбытия нематериальных активов

1.5 Аудит налогообложения в операциях с нематериальными активам

2. Аудит операций с нематериальным активам в ООО «АЛЬФА»

Заключение

Список литературы

Приложения

**Введение**

Переход всего народного хозяйства страны к рыночной экономике, ускоренное развитие предпринимательства, возникновение новых организационно-правовых форм организаций и многообразных форм собственности коренным образом повлияли на механизм системы экономического контроля. Экономический контроль в России становится одним из важнейших элементов рыночной экономики, реально выполняющим функцию управления деятельностью хозяйствующих субъектов предпринимательства.

Одним из значимых в настоящее время, а также перспективных и эффективных видов контроля финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов в условиях рынка является независимый контроль – аудит. Аудит способствует повышению эффективности производственной и финансово-коммерческой деятельности субъектов хозяйствования. Проверка соблюдения законности, достоверности и целесообразности хозяйственных операций, выявление нарушений и злоупотреблений, вскрытие внутрипроизводственных резервов повышения эффективности деятельности, разработка конкретных предложений по устранению имеющихся недостатков и нарушений требуют глубоких знаний методологии и техники проведения аудита.

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. Это особенно справедливо для организаций, имеющих устойчивую деловую репутацию на рынке, владеющих известными товарными знаками или работающих на рынке наукоемкой продукции. 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.

Значение нематериальных активов в хозяйственной деятельности организации велико. В настоящее время доля нематериальных активов в общей структуре активов всех хозяйствующих субъектов в промышленности составляет в среднем 15-20%. В дальнейшем, как считают экономисты, следует ожидать ее значительного увеличения.

Целью аудита операций с нематериальными активами является выражение мнения о полноте и достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности аудируемых лиц в части показателей, отражающих права на объекты нематериальных активов, и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учёта операций с нематериальными активами законодательству РФ.

**1.Аудит операций с нематериальными активами**

* 1. **Цели, задачи аудита операций с нематериальными активами. Источники информации**

К нематериальным активам относят активы, не имеющие натурально-вещественной формы, используемые в хозяйственной деятельности организации в течение длительного периода (свыше одного года) и приносящие доход.

Учёт нематериальных активов осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учёту «Учёт нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утверждённым приказом Минфина России от 16 октября 2000г. №91н.

Задачи проверки нематериальных активов – это необходимость удостовериться в следующем:

* Правильность отнесения активов к нематериальным;
* Наличие документального оформления нематериальных активов;
* Правильность оценки первоначальной стоимости нематериальных активов;
* Правильность оформления и отражения в учёте операций по поступлению и выбытию нематериальных активов;
* Правильность определения срока полезного использования нематериальных активов и начисления амортизационных начислений;
* Последовательность применения учётной политики в отношении выбора способа начисления и отражения в учёте амортизации нематериальных активов;
* Ведение аналитического учёта по отдельным объектам нематериальных активов
* Правильность отражения в бухгалтерской отчётности остаточной стоимости нематериальных активов, полнота и правильность раскрытия информации в отчётности.

Целью аудита операций с нематериальными активами является выражение мнения о полноте и достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности аудируемых лиц в части показателей, отражающих права на объекты нематериальных активов, и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учёта операций с нематериальными активами законодательству РФ.

Для проведения аудита нематериальных активов аудитор использует следующие документы:

1. Карточка учёта нематериальных активов (форма НМА – 1)
2. акт на списание нематериальных активов
3. приёмопередаточные акты

4. договоры уступки, договоры купли-продажи предприятия в целом

5. карточка счёта 04 «Нематериальные активы»

6. приказ по учётной политике

7. ведомости аналитического учёта по счёту 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов»

8. бухгалтерский баланс (форма №1), приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5).

Также при проверке аудитор руководствуется следующими законодательными и нормативными актами:

* Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» №129 – ФЗ от 21.11.1996г.
* Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ (приказ Минфина РФ №34н от 29.07.1998г.)
* План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (приказ Минфина РФ №94н от 31.10.2000г.)
* Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт нематериальных активов» ПБУ 14/2000 (приказ Минфина РФ №91н от 16.10.2000г.)

**1.2 Аудит операций по поступлению нематериальных активов**

Проведение проверки по данному направлению аудита операций с нематериальными активами позволит аудитору в ходе осуществления аудиторских процедур определить правомерность включения аудируемым лицом объектов в состав нематериальных активов, действительность и законность совершённых с ними сделок, правильность формирования первоначальной стоимости объектов нематериальных активов, а также полноту и своевременность документального оформления и отражения в бухгалтерском учёте операций по их поступлению в организацию.

Для проведения проверки по данному направлению аудитору необходимо выполнить ряд аудиторских процедур:

1. Проверка обоснованности отнесения объектов к категории нематериальных активов.

В ходе проведения данной аудиторской процедуры аудитору необходимо выяснить, соблюдалось ли аудируемым лицом единовременное выполнение условий, установленных нормами ПБУ 14/2000, при принятии к учёту объектов в качестве нематериальных активов.

Для этого аудитор проверяет документы, подтверждающие существование каждого нематериального актива (патенты, свидетельства, другие документы). Аудитору также следует убедиться в намерении руководства организации использовать объекты нематериальных активов в производстве продукции (работ, услуг) или в управленческих целях в течение срока, превышающего 12 месяцев.

Такое подтверждение может быть получено аудитором в ходе опроса работников руководящего звена на предмет установления целей приобретения объектов нематериальных активов и предполагаемых результатов их использования в данной организации.

2. Проверка наличия документов, подтверждающих исключительное право на нематериальные активы, и соответствующих охранных документов.

Данная аудиторская процедура является логическим продолжением предыдущей процедуры проверки. Её главная цель - получение достаточных доказательств наличия у аудируемого лица исключительных прав на объекты нематериальных активов.

Для этого аудитор просматривает необходимые документы, проверяя каждый из них на предмет возможных ошибок (формальных, логических, в виде несоответствия или неполного заполнения отдельных данных).

3. Установление действительности и законности совершённых сделок с объектами нематериальных активов.

При поведении данной аудиторской процедуры сопоставляются данные, содержащиеся в документах, подтверждающих существование нематериального актива, исключительное право аудируемого лица на нематериальный актив, и в платёжных документах, а именно: наименование объекта нематериальных активов; наименование охранного документа; наименование объекта, указанного в документе, подтверждающем исключительное право на нематериальный актив; дата подписания соответствующего договора, дата его регистрации; дата платёжного документа; соответствие наименования сторон договора.

4. Экспертиза действительности охранных документов

Цель проведения данной аудиторской процедуры заключается в установлении наименования конкретного объекта нематериальных активов, его правообладателя, объёма прав, подтверждённых конкретным охранным документом, в подтверждении территориального и временного аспекта действия охранного документа, а также в подтверждении своевременности уплаты соответствующих пошлин, установленных законодательством РФ.

Если проверка нематериальных активов производится у данного аудируемого лица не в первый раз, то по рабочим документам предыдущего проверяемого периода аудитору необходимо убедиться в том, что срок действия прав на объект нематериальных активов по конкретному охранному документу не истёк.

5.Проверка начального сальдо по счёту 04"Нематериальные активы" и остатков по счетам учёта операций с нематериальными активами на дату начала проверяемого периода.

В ходе данной аудиторской процедуры аудитору необходимо, используя метод прослеживания, получить доказательства того, что начальное сальдо по счёту 04 не содержит каких-либо искажений, способных оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчётности аудируемого лица, а также удостовериться в том, что остатки по счетам учёта операций с нематериальными активами на дату начала проверяемого периода правильно перенесены из предыдущего периода.

6. Определение основного перечня операций, связанных с поступлением нематериальных активов в организацию.

Цель проведения процедуры - установить в ходе просмотра документов и проведения опросов основные источники поступления нематериальных активов в организацию и определить перечень объектов нематериальных активов, принадлежащих организации по состоянию на начало проверяемого периода, и перечень объектов нематериальных активов, поступивших в течение проверяемого периода.

7. Проверка создания комиссии по приёмке нематериальных активов.

Данная аудиторская процедура предусматривает ознакомление аудитора с приказом о создании комиссии по приёмке нематериальных активов и определение круга лиц, входящих в её состав, с целью проведения в дальнейшем опросов данных лиц по вопросам, связанным с поступлением объектов нематериальных активов в организацию.

8. Проверка правильности, полноты и своевременности оформления первичных документов по учёту поступления нематериальных активов.

Основная цель данной аудиторской процедуры состоит в получении аудитором уверенности в том, что в организации имеется вся первичная документация по всем поступившим объектам нематериальных активов. Заметим, что в первичных документах по учёту поступления нематериальных активов должны фиксироваться факты их объективного существования, поступления в организацию и принятия к бухгалтерскому учёту.

В ходе данной процедуры аудитором просматриваются и сравниваются соответствующие первичные документы (карточки учёта нематериальных активов, акты о приёме-передаче) и устанавливают возможные ошибки в их оформлении (формальные, арифметические, хронологические, оценочные). Аудитором также может быть проведён опрос работников бухгалтерского аппарата с целью определения сроков и способов обработки первичных учётных документов по учёту нематериальных активов.

Кроме того, аудитору целесообразно сравнить даты оформления первичных документов по учёту нематериальных активов и даты фактического принятия объектов нематериальных активов к бухгалтерскому учёту. Результаты такого сравнения могут быть использованы аудитором при осуществлении последующих аудиторских процедур.

9. Проверка правильности и обоснованности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов.

Проведение данной процедуры является обязательным условием осуществления проверки операций с нематериальными активами, так как именно ошибки в формировании первоначальной стоимости объектов нематериальных активов могут существенно отразиться на достоверности показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и правильности исчисления ряда налогов.

На этом этапе аудитору следует убедиться в том, что при формировании первоначальной стоимости нематериальных активов соблюдались все требования, установленные нормами ПБУ 14/2000. Так, по объектам нематериальных активов, приобретённым за плату, необходимо проверить правильность и обоснованность включения фактических расходов на их приобретение в первоначальную стоимость нематериальных активов. При этом особое внимание уделяется порядку включения в первоначальную стоимость нематериальных активов дополнительных расходов на приведение их в состояние, пригодное к использованию в запланированных целях, а также расходов, включаемых согласно нормам ПБУ 14/2000 в состав иных расходов, непосредственно связанных с приобретением нематериальных активов.

Необходимые аудиторские доказательства аудитор может получить, используя методы прослеживания, пересчёта арифметических бухгалтерских расчётов аналитических процедур, а также изучения элементов учётной политики организации в целях бухгалтерского учёта.

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, внесённых в качестве взноса в уставный капитал, необходимо обратить внимание на такие существенные моменты, как:

наличие в учредительных документах аудируемого лица возможности формирования уставного капитала организации ненадёжными средствами, в том числе путём внесения нематериальных активов;

необходимость в установленных законодательством РФ случаях привлечения независимых экспертов для оценки ненадёжных вкладов учредителей.

Проверка правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, внесённых в качестве взноса в уставный капитал организации, может осуществляться путём сопоставления стоимости внесённого объекта нематериальных активов со стоимостью, указанный в акте о согласовании цены учредителями.

Проверяя правильность формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных безвозмездно, аудитору следует, используя встречный контроль, установить, не были ли нарушены права добровольных инвесторов, а также выяснить посредством проверки документов и опросов главного бухгалтера, какие методы определения рыночных цен по данной операции были использованы аудируемым лицом.

10. Проверка правильности и своевременности отражения в учёте операций по поступлению нематериальных активов.

Данная проверка может осуществляться путём применения такой аналитической процедуры, как взаимный контроль корреспондирующих счетов. Так, для проверки правильности формирования первоначальной стоимости объектов нематериальных активов взаимный контроль осуществляется по следующим корреспондирующим счетам: 08/5, 19/2, 50, 51, 60, 68, 69, 70, 75/2, 76, 91, 98/2.

Для определения правильности оприходования объектов нематериальных активов взаимный контроль проводится в разрезе корреспонденции счетов 04 и 08/5.

Для проверки своевременности отражения в учёте поступивших объектов нематериальных активов аудитор может использовать результаты процедуры по проверке оформления первичных документов по учёту поступления нематериальных активов в части сравнения даты оформления первичных документов по учёту нематериальных активов и даты их фактического принятия к учёту.

Проверка полноты и своевременности отражения в учёте поступивших объектов нематериальных активов может также проводиться и путём сопоставления наименования и количества оприходованных объектов с аналитическими данными контрагентов.

11. Проверка правильности операций по созданию нематериальных активов.

При проведении данной процедуры особое внимание аудитора должно быть обращено на правовое оформление и порядок формирования первоначальной стоимости созданных нематериальных активов. В первую очередь аудитору необходимо определить, как были созданы нематериальные активы: силами аудируемого лица или с привлечением сторонних организаций. Затем аудитор должен установить, соответствуют созданные объекты нематериальных активов условиям, содержащимся в п.7 ПБУ 14/2000.

Если нематериальные активы были созданы аудируемым лицом самостоятельно, то аудитор, использования процедуры сканирования и прослеживания, должен проверить правильность и обоснованность включения фактических расходов на их создание в первоначальную стоимость нематериального актива. Если нематериальные активы были созданы с привлечением сторонних организаций, аудитору необходимо обратить внимание на такой существенный момент, как наличие в договоре перечня прав, принадлежащих каждой стороне после исполнения ими своих обязательств по договору.

12. Проверка тождественности показателей финансовой отчетности и регистров бухгалтерского учёта.

При проведении данной процедуры аудитору необходимо убедиться в тождественности показателей финансовой отчётности аудируемого лица и регистров бухгалтерского учёта в части показателей, отражающих информацию о состоянии и движении объектов нематериальных активов.

Для достижения данной цели аудитором просматриваются соответствующие отчётные документы и регистры бухгалтерского учёта и сопоставляется:

1. показатели по каждой форме финансовой отчётности аудируемого лица, содержащей сведения об объектах нематериальных активов, с остатками и оборотами по счетам 04, 05 и 08 в главной книге;
2. остатки и обороты по счетам 04, 08 и субсчетам, открытым в их разрезе, главной книге с аналогичными показателями регистров синтетического учёта;
3. остатки и обороты по счетам 04 и 08 и субсчета, открытым в их разрезе, и счетам аналитического учёта.

**1.3 Аудит амортизации нематериальных активов**

Основная цель проведения проверки начисления амортизации по объектам нематериальных активов - установление аудитором факта соблюдения или несоблюдения аудируемым лицом положений, содержащихся в разделе 3 ПБУ 14/2000, а также проверка правильности своевременности исчисления и отражения в бухгалтерском учёте амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов.

В ходе проверки аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что аудируемым лицом правильно определены однородные группы нематериальных активов, установлены для этих групп сроки полезного использования, исчислены нормы амортизации и суммы ежемесячных амортизационных отчислений в соответствии с утверждённой учётной политикой аудируемого лица.

Для проведения проверки по данному направлению аудитору необходимо выполнит ряд аудиторских процедур:

1. Проверка правильности определения срока полезного использования нематериальных активов.

Проведение данной аудиторской процедуры обязательно, её цель - получение аудитором достаточных доказательств того, что для каждого вида нематериальных активов аудируемым лицом правильно установлен срок их полезного использования.

Для этого проверяются организационно-распредительные документы, подтверждающие создание специальной экспертной комиссии, уполномоченной совершать действия по определению сроков полезного использования нематериальных активов, учётная политика организации для целей бухгалтерского учёта, приказы руководителя организации по установлению сроков полезного использования конкретных объектов нематериальных активов, а также порядок их соблюдения. Установленные аудируемым лицом сроки полезного использования должны соответствовать требованиям п.17 ПБУ 14/2000.

Если в организации в проверяемом периоде сроки полезного использования каких-либо объектов нематериальных активов пересматривались, то аудитору необходимо определить причину и обоснованность такого пересмотрения. Если суммы амортизационных отчислений в связи с пересмотрением срока полезного использования существенно изменились, то аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что информация об изменениях срока полезного использования и суммах начисленной амортизации были раскрыты должным образом в финансовой отчётности аудируемого лица, а последствия таких изменений были оценены в денежном выражении.

2. Проверка правильности начисления амортизации.

При проведении данной аудиторской процедуры аудитору необходимо:

1. проанализировать элементы учётной политики для целей бухгалтерского учёта в части принятой в организации амортизационной политики;
2. ознакомиться с системой выделения групп однородных нематериальных активов, установленной аудируемым лицом, и порядком включения в установленные группы конкретных объектов нематериальных активов;
3. путём проведения опроса руководителей организации и анализа производственных процессов, осуществляемых в организации, получить достаточные доказательства того, что объекты нематериальных активов используются в производственной деятельности аудируемого лица либо для нужд управления;
4. методом пересчёта арифметических расчётов, проведённых работниками бухгалтерии, проверить правильность начисления амортизации по группе однородных нематериальных активов;
5. используя метод прослеживания, проверить соответствие утверждённого способа начисления амортизации по объектам нематериальных активов фактически используемому;
6. просматривая и сравнивая документы, установить правильность определения даты начала и окончания начисления амортизационных начислений.

Аудитору также необходимо проверить, начислялась ли амортизация по объектам нематериальных активов в тех отчётных периодах, когда организацией был получен убыток.

3. Проверка правильности и своевременности отражения амортизационных отчислений в бухгалтерском учёте.

Данная проверка может осуществляться посредством взаимного контроля корреспондирующих счетов. При этом суммы начисленной амортизации по счёту 05 сопоставляются с соответствующими корреспондирующими счетами 08, 20,23, 25, 26, 29, 44, 97.

4.Проверка соблюдения способов амортизации для каждой группы однородных нематериальных активов.

При проведении данной аудиторской процедуры аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что отражённые в качестве элементов учётной политики организации для целей бухгалтерского учёта способы начисления амортизации для каждой группы однородных нематериальных активов соответствуют способам, фактически используемым аудируемым лицом.

Технология исполнения данной процедуры заключается в сверке положений учётной политики организации с данными карточки учёта нематериальных активов и регистров бухгалтерского учёта.

**1.4 Аудит операций по выбытию нематериальных активов**

Проверка по данному направлению позволит аудитору в ходе осуществления аудиторских процедур на соответствие и аудиторских процедур по существу определить следующее: правомерность списания объектов нематериальных активов с баланса аудируемого лица; правильность формирования финансового результата по операциям, связанным с выбытием объектов нематериальных активов; полноту и своевременность документального оформления и отражения в бухгалтерском учёте операций по их выбытию, а также правильность и своевременность отражения доходов и расходов от списания объектов нематериальных активов в финансовой отчётности аудируемого лица.

Для проверки операций по выбытию нематериальных активов необходимо выполнить ряд аудиторских процедур:

1. Определение основных причин выбытия нематериальных активов из организации и списания их с баланса.

Цель процедуры – установить в ходе просмотра документов и проведения опросов основные причины выбытия нематериальных активов из организации и определить перечень объектов нематериальных активов, принадлежащих организации по состоянию на начало проверяемого периода, и перечень объектов нематериальных активов, выбывших в течение проверяемого периода.

Кроме того, необходимо установить, все ли объекты нематериальных активов, принадлежащие организации, способны приносить экономическую выгоду. Для этого следует получить достаточные доказательства того, что объекты нематериальных активов используются в производственных (управленческих) целях и права на их использование переданы третьим лицам на основании соответствующих договоров. С этой целью проводится опрос руководителей организации, анализируются производственные процессы, осуществляемые в организации, просматриваются и сравниваются соответствующие заключённые договоры на передачу прав на использование объектов нематериальных активов.

Для проверки правомерности списания объектов нематериальных активов с баланса организации аудитору необходимо проверить наличие и правильность оформления:

* В случае выбытия нематериальных активов по договору об уступке исключительных прав (иным аналогичным договором) – наличие данных договоров с отметкой о регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и необходимых первичных документов на списание нематериальных активов (форма № НМА-1, акт о списании нематериальных активов, акты комиссии);
* При передаче в качестве вклада в уставный капитал других организаций – наличие учредительных документов, оценочных актов и соответствующих первичных документов;
* При безвозмездной передаче – наличие договоров об уступке исключительных прав (других аналогичных договоров) и необходимых первичных документов на списание нематериальных активов;
* В случае прекращения использования для производственных (управленческих) целей в связи с моральным износом или истечением срока полезного использования – наличие актов комиссии по оценке и списанию нематериальных активов, приказов (распоряжений) руководителя организации о списании объекта нематериальных активов и других первичных документов.

1. Проверка создания комиссии по оценке и списанию нематериальных активов.

Данная аудиторская процедура предусматривает ознакомление аудитора с приказом о создании комиссии по оценке и списанию нематериальных активов и определение круга лиц, входящих в её состав. Далее проводиться опрос данных лиц в связи с выбытием объектов нематериальных активов из организации.

1. Проверка правильности, полноты и своевременности оформления первичных документов по учёту выбытия нематериальных активов.

Основная задача аудитора при проведении данной процедуры – проверка наличия первичных документов, которыми оформляются операции, связанные с выбытием объектов нематериальных активов.

Для этого аудитор просматривает и сравнивает соответствующие первичные документы (карточки учёта нематериальных активов, акты об их списании) полистно и устанавливает возможные ошибки в их оформлении (формальные, арифметические, хронологические, оценочные).

Аудитором также может быть проведён опрос работников бухгалтерии с целью определения сроков и способов обработки первичных учётных документов по учёту нематериальных активов.

Кроме того, целесообразно сравнить даты оформления первичных документов по учёту нематериальных активов и даты фактического списания объектов нематериальных активов с баланса организации. Результаты такого сравнения могут быть использованы аудитором при осуществлении последующих аудиторских процедур.

4. Проверка правильности и своевременности отражения в учёте операций по выбытию нематериальных активов.

Данная проверка может осуществляться путём применения такой аналитической процедуры, как взаимный контроль корреспондирующих счетов.

Так, для проверки правильности списания объектов нематериальных активов с баланса организации взаимный контроль проводится по следующим корреспондирующим счетам: 04, 05, 50, 51, 52, 58, 62, 68, 76, 91.

Своевременность списания объектов нематериальных активов с баланса организации проверяется аудитором путём сопоставления даты их выбытия, указанной в регистрах бухгалтерского учёта, с датами регистрации соответствующих договоров в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и датами, указанными в первичных учётных документах (форма № НМА – 1, акт о списании нематериальных активов).

Если объект нематериальных активов списывается в связи с истечением срока полезного использования, то для проверки своевременности его списания с баланса организации необходимо сопоставить дату, указанную в акте на списание объекта, подписанном специальной комиссией, с датой окончания срока действия охранного документа.

Осуществляя проверку правильности и своевременности отражения в учёте операций по выбытию нематериальных активов, аудитор также должен проанализировать операции, совершённые в конце проверяемого периода и в начале следующего с целью получения достаточных доказательств того, что все операции, относящиеся к отчётному периоду, были отражены в финансовой отчётности аудируемого лица.

Для этого аудитор может использовать метод прослеживания, заключающийся в просмотре документов, относящихся к данным операциям, в направлении от первичных документов к данным регистров бухгалтерского учёта и данным финансовой отчётности (проверяется, действительно ли списан нематериальный актив и не завышена ли стоимость активов на конец отчётного периода), и в обратном порядке – от данных финансовой отчётности к данным регистров бухгалтерского учёта и первичных документов (проверяется, отражены ли в бухгалтерском учёте полностью и своевременно все расходы, и доходы от выбытия нематериальных активов).

1. Проверка полноты и качества проводимых инвентаризаций

При проведении данной аудиторской процедуры аудитору необходимо выяснить, проводятся ли в организации инвентаризации объектов нематериальных активов в случаях, установленных законодательством РФ, а также инициативные инвентаризации, своевременно и правильно ли оформляются и отражаются в бухгалтерском учёте результаты проведения инвентаризаций, какие меры по устранению недостатков учёта объектов нематериальных активов принимаются.

Получить указанную информацию аудитор может путём полистного просмотра следующих документов:

* Приказа руководителя организации о проведении инвентаризации;
* Приказа руководителя организации о составе постоянной действующей инвентаризационной комиссии;
* Книги контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации;
* Инвентаризационной описи нематериальных активов

(форма № ИНВ. - 1а);

Проверка правильности отражения в бухгалтерском учёте результатов проведённых инвентаризаций может осуществляться путём взаимного контроля корреспондирующих счетов: 04, 05, 08/5, 50, 70, 73/2, 91, 94, 98/4.

**1.5 Аудит налогообложения в операциях с нематериальными активами**

При аудите налогообложения в операциях с нематериальными активами аудитор изучает учетную политику организации для целей налогового учета, получает необходимый объем доказательств соблюдения требований действующего налогового законодательства при осуществлении операций с нематериальными активами. В качестве дополнительной информационной базы аудитор использует налоговые регистры.

При рассмотрении вопросов налогообложения и операциях с нематериальными активами следует иметь в виду, что применительно к этой категории, действующие нормативные документы не в полной мере учитывают особенности их создания (приобретения), функционирования, реализации (передачи).

В операциях с нематериальными активами взимаются следующие основные налоги: налог на добавленную стоимость (НДС); налог на прибыль.

Исчисление налога на добавленную стоимость определяется следующими обстоятельствами:

1. условиями поступления и выбытия нематериальных активов;
2. назначением конкретных объектов нематериальных активов, предназначенных:
   * для использования в производстве продукции (работ, услуг), облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость;
   * для использования в производстве продукции (работ, услуг), не облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость.

Для осуществления расчётов по налогу на добавленную стоимость необходимо учитывать:

* должен ли получатель (покупатель) нематериальных активов оплачивать поставщику (продавцу, передающей стороне) налог на добавленную стоимость;
* куда следует отнести налог на добавленную стоимость, уплаченный при приобретении нематериальных активов.

Рассмотрим следующие операции:

* 1. При приобретении нематериальных активов, предназначенных для изготовления продукции (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, действует следующий порядок: уплаченная предприятием сумма НДС включается в первоначальную стоимость приобретённого объекта с последующим списанием на издержки производства и обращения через суммы амортизации в установленном порядке месяцев. При этом необходимо иметь в виду, что право списания суммы НДС, уплаченной при приобретении нематериальных активов, возникает у предприятия не тогда, когда произошёл факт приобретения, а тогда, когда наступил момент полезного использования приобретённого объекта, принятие его на учёт в состав нематериальных активов предприятия. До этого момента приобретённые объекты числились в составе капитальных вложений (а не материальных активов) и, следовательно, оснований для списания уплаченных сумм НДС не было.
  2. При приобретении нематериальных активов, используемых для изготовления продукции (работ, услуг), не облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость, необходимо иметь в виду следующее: при использовании нематериальных активов для производства продукции (работ, услуг), не освобождённых от налога на добавленную стоимость, суммы НДС, уплаченные при приобретении нематериальных активов, списываются на расчёты с бюджетом в общеустановленном порядке. При использовании нематериальных активов для производства продукции (работ, услуг), освобождённых от налога на добавленную стоимость, суммы НДС, уплаченные при приобретении нематериальных активов, на расчёты с бюджетом не относятся, а учитываются в составе первоначальной стоимости приобретённых нематериальных активов с последующим списанием на издержки производства и обращения через суммы амортизации в установленном порядке.
  3. Предприятие может стать обладателем нематериальных активов в результате выполнения договора, по которому исполнитель освобождается от налога на добавленную стоимость.

Исчисление *НДС при выбытии нематериальных активов*.

Из способов выбытия нематериальных активов в первую очередь необходимо остановиться на таких, как:

1. реализация (продажа);

2. безвозмездная передача.

При реализации нематериальных активов возможны следующие ситуации:

* + нематериальные активы были приобретены без налога на добавленную стоимость. В этом случае в бюджет должна быть внесена вся сумма налога, полученная от оборота по реализации;
  + нематериальные активы были приобретены с уплатой налога с последующим списанием равными долями в зачёт сумм налога, подлежащих внесению в бюджет. При реализации этих нематериальных активов налог исчисляется как разница между суммой налога с продажной цены и суммой налога, не отнесённой на расчёты с бюджетом до момента продажи Соответственно, если к моменту реализации уплаченная при покупке сумма налога полностью зачтена в расчёты с бюджетом, то в бюджет вносится вся полученная от реализации нематериальных активов сумма налога.

При безвозмездной передаче нематериальных активов плательщиком налога на добавленную стоимость выступает передающая сторона. При этом оборот для целей налогообложения определяется исходя из рыночных цен, сложившихся на момент передачи, но не ниже цен, определённых с учётом фактической себестоимости и прибыли, исчисленной по предельному уровню рентабельности, установленному для предприятий-монополистов.

**2. Аудит операций с нематериальными активами ООО «Альфа»**

Рассмотрим, как проводится аудит операций с нематериальными активами на ООО «Альфа»:

1. ООО «Альфа» разрабатывает товарный знак. Стоимость услуг рекламного агентства по разработке товарного знака составила 100000руб., НДС – 20000руб. Сбор за регистрацию товарного знака составил 18000руб. В учётных регистрах произведены следующие записи:

Дт 60 Кт 51 – 120000руб.;

Дт 08 Кт 60 – 100000руб.;

Дт 19 Кт 60 – 20000руб.;

Дт 76 Кт 51 – 18000руб.;

Дт 26 Кт 76 – 18000руб.;

Дт 04 Кт 08 – 100000руб.;

Дт 68 Кт 19 – 20000руб.

Решение аудитора:

В данной ситуации организацией неправильно сформирована первоначальная стоимость нематериального актива - товарного знака. В соответствии с Положением по учёту долгосрочных инвестиций и положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ хозяйственные операции следовало отразить следующим образом:

Дт 08 Кт 60 – 100000руб.;

Дт 19 Кт 60 – 20000руб.;

Дт 76 Кт 51 – 18000руб.;

Дт 08 Кт 76 – 18000руб.;

Дт 04 Кт 08 – 118000руб.;

Дт 68 Кт 19 – 20000руб.

В результате нарушения методологии учёта операций по приобретению нематериальных активов завышены затраты на 18000 руб.

1. ООО «Альфа» купила у физического лица приватизированную квартиру и поставила на учёт как нематериальный актив на счёт 04 «Нематериальные активы». За услуги нотариальной конторе по оформлению договора купли-продажи уплачено наличными 521 рубль. Расчёт с продавцом был произведён с расчётного счёта организации на лицевой счёт продавца в Сбербанке в сумме 110000рублей, за эту операцию Сбербанку уплачено организацией 780рублей. Уплаченные нотариальной конторе и Сбербанку суммы списаны организацией на затраты как оплата услуг сторонних организаций. В учёте сделаны следующие записи:

Дт 44 Кт 50 – 521руб. - оплачены услуги нотариальной конторы;

Дт 04 Кт 51 – 110000руб. – оплачена стоимость покупки;

Дт 44 Кт 51 – 680руб. – оплачены услуги банка.

Решение аудитора:

В стоимость нематериальных активов включаются расходы на их приобретение, изготовление и расходы по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию. Расходы по оформлению договора купли-продажи и оплате услуг банку включаются в стоимость нематериальных активов. Расходы нотариальной конторы по оформлению договора купли-продажи и расходы, связанные с обслуживанием операции по переводу денежных средств, должны включаться в расходы на приобретение, изготовление и на доведение их до состояния, в котором они пригодны к использованию:

Дт 08 Кт 50 – 521руб.

Дт 08 Кт 51 – 110 000руб.

Дт 08 Кт 51 – 780руб.

Дт 04 Кт 08 – 111301руб.

Таким образом, у данной организации завышена себестоимость и занижена стоимость имущества, а, следовательно, занижены налог на имущество и налог на прибыль.

3. ООО «Альфа» приобрела по договору купли-продажи права на пользование базой данных, которые приносят доход в течение 9 месяцев. Оплата в сумме 1920 руб. произведена при передаче прав по договору купли-продажи. Ежемесячно проводилось начисление амортизации в размере 178 руб. Нематериальный актив учитывался на счёте 04.

Решение аудитора:

В данной ситуации допущена ошибка в связи с неправильным отнесением приобретённого права пользования базой данных к объекту нематериальных активов, так как в соответствии с п. 55 Положения по ведению бухгалтерского учёта одним из критериев отнесения объектов нематериальным активам является длительный период использования (более 1 года). Кроме того, нарушена методология оприходования нематериальных активов. Стоимость нематериальных активов, приобретаемых за плату, должна быть первоначально отражена на счёте 08 «Капитальные вложения»

**Заключение**

С возрастанием в последнее десятилетие роли нематериальных активов в системе стратегического управления организацией увеличивается количество операций, осуществляемых с участием данной категории внеоборотных активов. В этой связи особую значимость приобретают вопросы организации бухгалтерского учёта, налогообложения и аудита операций с нематериальными активами.

Наличие явной тенденции к повышению роли и места нематериальных активов в общей структуре финансово-хозяйственных операций организаций позволяет говорить о целесообразности выделения аудита операций с нематериальными активами в самостоятельное направление сопутствующих аудиту услуг.

Не менее важным представляется также использование аудита операций с нематериальными активами в качестве значимой составляющей аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций, особенно при проведении обязательного аудита.

В ходе проверки операций с нематериальными активами в ООО «Альфа» были получены ответы на следующие вопросы:

* соблюдаются ли проверяемым хозяйствующим субъектом нормы действующего законодательства;
* правильно ли произведена классификация нематериальных активов на соответствующие группы;
* своевременно ли приходуются и принимаются к использованию объекты нематериальных активов;
* обоснован ли порядок начисления амортизации по вновь поступившим объектам нематериальных активов;
* соблюдается ли график документооборота по учету нематериальных активов;
* проводится ли инвентаризация объектов нематериальных активов.

В ходе аудиторских процедур были выявлены следующие нарушения:

* неправомерное включение хозяйственных средств в состав нематериальных активов;
* неправильное формирование первоначальной стоимости объектов нематериальных активов;
* неправильное начисление амортизации по отдельным объектам нематериальных активов;
* отсутствие первичных документов или оформление их с нарушением установленных требований.

Нарушение методологии бухгалтерского учета операций с нематериальными активами может иметь существенные налоговые последствия: предъявление бюджету налога на добавленную стоимость по неоплаченным и не принятым к учету объектам; неначисление и неправильное определение НДС при реализации нематериальных активов и передаче по договору дарения; занижение налогооблагаемой прибыли за счет не включения стоимости объектов нематериальных активов, полученных по договору дарения; занижение налогооблагаемой прибыли на сумму убытка при выбытии нематериального актива; не удерживается подоходный налог с физических лиц при приобретении объекта нематериальных активов.

**Список литературы**

1. Федеральный Закон от 21.11.96 г. 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». 2. Федеральный Закон РФ от 07.08.2001 г. 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». 3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденное Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. 91н.

4. Алборов А. Р. «Аудит в организациях промышленности, торговле и АПК», 2004.

5. Балакирева Н. М. «Нематериальные активы: учёт, анализ, аудит», 2005г.6. Бархатов А.П., Крюгер С.В. Нематериальные активы: бухгалтерский учет и аудит, 2002.

7. Барышников Н.П. «В помощь бухгалтеру и аудитору», 2004

8. Бычкова С. М., Фомина Т. Ю. «Практический аудит»9. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии, 2003. 10. Дружиловская Т.Ю. Трактовка понятия нематериальных активов в российском и международном стандартах, 2003.

11. Кочинёв Ю. Ю., Вещунова Н. Л. «Аудит: теория и практика», 2005г.12. Подольский В.И. Аудит. - М.: ЮНИТИ, 2005.

13. Полисюк Г. Б. «Аудит: технология проверки», 2005г.

14. Терехов А.А. «Аудит», 2004г.

15. Чечёткин А. С., Клипперт Е. Н. «Организация учёта и аудита. Учебное пособие», 2006 г.