**Содержание**

Введение 3

1. Понятие нематериальных активов 5

1.1 Виды нематериальных активов 11

1.2 Нематериальные активы с точки зрения стандартов отчетности 14

1.3 Учет деловой репутации 18

1.4 Отражение реальных НМА на предприятии 19

2. Аудит учета нематериальных активов 21

2.1 Аудит системы внутреннего контроля и состояния бухучета нематериальных активов 22

2.2 Этапы и процедуры аудита нематериальных активов 23

2.3 Методы аудита нематериальных активов 25

2.4 Типичные ошибки в бухгалтерском учете нематериальных активов 26

Заключение 28

Список использованной литературы 29

# Введение

Роль нематериальных активов в современной экономике трудно переоценить. Для иллюстрации этого тезиса достаточно привести факт, отмеченный Барухом Левом в его известной монографии по нематериальным активам: средний коэффициент «капитализация / балансовая стоимость» для 500 крупнейших компаний США стал постоянно возрастать с начала 1980-х гг., достигнув значения примерно 6,0 в марте 2001 г. Иными словами, из каждых шести долларов рыночной стоимости только один доллар зафиксирован в балансах компаний, а остальные пять представляют нематериальные активы.

Само понятие нематериального актива (НМА) многогранно: это и бухгалтерское понятие, и экономическое, и юридическое. Разнообразен и состав НМА: наличие таких активов предприятия связано как с наличием конкурентных преимуществ, так и с использованием предприятием компонентов интеллектуального капитала. В общем случае все нематериальные активы можно разделить на две категории: идентифицируемые нематериальные активы и гудвилл (деловая репутация).

Первые экономические исследования, в которых анализируются объекты, ныне относимые к нематериальным активам, относятся к концу ХIХ века – 30-м годам XX века. Что же касается бухгалтерского понятия НМА, то первым нормативным документом, в котором такие активы стали фигурировать как объект учета был бюллетень «Амортизация нематериальных активов» Комитета по методам бухгалтерского учета Американского института бухгалтеров, изданный в 1944 году. Позже нематериальные активы стали фигурировать и в международных стандартах финансовой отчетности: сначала в МСФО 9 «Затраты на исследования и разработки», а затем и в МСФО 38 «Нематериальные активы».

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

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.

Таким образом, достигнуть цели данной работы, а именно, показать сущность аудита учета нематериальных активов мы сможем, лишь рассмотрев сначала сам феномен нематериальных активов и особенности их учета.

# ****1. Понятие нематериальных активов****

Поскольку нематериальный актив – понятие весьма многогранное, то и определение того, что же можно отнести к нематериальным активам, а что нет, зависит от того, рассматриваем ли мы экономическое, или, напротив, бухгалтерское понятие нематериального актива. С бухгалтерским определение проще всего: какие активы могут быть объектом учета напрямую сказано в стандартах бухгалтерской отчетности. Как мы увидим, различные системы учета смотрят на этот вопрос по-разному. Но прежде чем переходить к бухгалтерскому толкованию, остановимся на экономической сущности понятия «нематериальный актив».

Одно из самых кратких определений нематериального актива дано Барухом Левом: «…нематериальный актив обеспечивает будущие выгоды, не имея материального или финансового (как акция или облигация) воплощения»[[1]](#footnote-1). Более подробное описание характеристик, которыми должен обладать такой актив, приводят Р. Рейли и Р. Швай. Они выделяют шесть признаков, которые должны выполняться, чтобы объект можно было отнести к категории нематериальных активов, а именно[[2]](#footnote-2):

* актив должен быть конкретно идентифицируемым и иметь узнаваемое описание;
* он должен иметь юридический статус и подлежать правовой защите;
* он должен быть объектом права частной собственности, которое может быть передано в соответствии с законом;
* он должен иметь некоторое вещественное доказательство или проявление своего существования (контракт, лицензию, список клиентов, комплект финансовых отчетов, и т.д.);
* он должен быть создан или должен возникнуть в идентифицируемый момент времени или в результате идентифицируемого события;
* он должен подлежать уничтожению или прекратить свое существование в идентифицируемый момент времени или в результате идентифицируемого события;

Отметим, что требование идентифицируемости не подразумевает, что нематериальный актив обязательно должен передаваться отдельно и независимо от всех других активов. Существует также ряд факторов, которые иногда ошибочно относят к нематериальным активам. Примером могут быть рыночный потенциал, монопольное положение, предоставляемый правом собственности контроль, снижение цены, ликвидность и т.д. При этом перечисленные факторы могут создавать стоимость, не являясь нематериальным активом.

Хотя существование нематериального актива подразумевает возможность получения с его помощью каких либо текущих или будущих материальных выгод, сам факт существования НМА еще не говорит о наличии у него отличной от нуля стоимости. О ненулевой стоимости нематериального актива можно говорить в двух случаях:

Нематериальный актив приносит своему владельцу определенные измеримые экономические выгоды. Такими экономическими выгодами могут быть как снижение издержек, так и увеличение дохода по сравнению с ситуацией, в которой данный нематериальный актив не существовал бы вообще.

Нематериальный актив способствует увеличению стоимости других активов, с которыми он связан (материальных или нематериальных). При этом увеличение стоимости этих активов, однако, еще не характеризует величину стоимости рассматриваемого НМА, а скорее, говорит лишь о самом факте наличия ненулевой стоимости такого актива.

Начиная с этого года бухучет нематериальных активов нужно вести уже по новым правилам, которые утверждены ПБУ 14/2007. Оно было разработано с учетом четвертой части ГК РФ, которая посвящена правам на интеллектуальную собственность. Кроме того, нормы ПБУ приближены к положениям МСФО 38 «Нематериальные активы».

Новое ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» утверждено приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. №153н. Именно этот документ начиная с 2008 года регламентирует бухучет прав на изобретения, ноу-хау, товарные знаки, компьютерные программы, произведения науки, литературы, искусства и прочие «результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации». Именно так статья 1225 четвертой части ГК РФ определяет интеллектуальную собственность.

Прежний порядок учета НМА, установленный ПБУ 14/2000, применялся семь лет. Новые правила отличаются от него существенно. Основные новшества касаются оценки нематериальных активов и порядка начисления амортизации. Кроме того, перемены затронули и состав нематериальных активов. Поэтому, прежде чем рассматривать остальные поправки, нужно разобраться, какие объекты теперь относятся к НМА.

Минфин России пересмотрел признаки НМА. Правда, о каких-то глобальных переменах речь не идет. Итак, в новом ПБУ 14/2007 выделены следующие условия признания в бухучете нематериального актива (п. 3):

– объект способен приносить экономические выгоды. Из уточнений следует, что эта способность связана, в частности, с предназначением для использования в производстве или для управленческих нужд. Либо, если речь идет о некоммерческих организациях (новое ПБУ распространяется и на них), – для использования в деятельности, направленной на достижение целей, с которыми она была создана. Заметим, что в прежнем ПБУ 14/2000 речь шла не о предназначении, а именно об использовании в производстве или для нужд управления. Причем это было выделено как самостоятельное условие, наряду со способностью приносить доход;

– у организации есть право на получение экономических выгод и контроль доступа к ним других лиц. Это новая формулировка. Она позаимствована из МСФО 38 «Нематериальные активы». Правда, дальше в ПБУ 14/2007 все же уточняется, что, как и раньше, необходимы документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на интеллектуальную собственность. Например, патента;

– возможность идентификации объекта среди прочих активов;

– объект должен быть предназначен для длительного использования. Предполагаемый срок службы должен превышать 12 месяцев или же обычный операционный цикл (если он более продолжителен);

– организация не планирует продавать объект в течение 12 месяцев (или обычного операционного цикла). В ПБУ 14/2000 ни о каких сроках речь не шла. Если компания изначально предполагала продать свою нематериальную собственность, пусть даже и не ранее чем через год, учитывать объект как нематериальный актив она не могла;

– фактическая (первоначальная) стоимость актива может быть достоверно определена. Это новое условие, которое также позаимствовано из МСФО 38;

– у объекта нет материально-вещественной формы.

Удовлетворяющие этим требованиям объекты компании должны учитывать как НМА. Примерный перечень таких активов приведен в пункте 4 ПБУ 14/2007.

Причем теперь в нем упомянуты и секреты производства (ноу-хау). Напомним: прежде они фигурировали как НМА лишь в налоговом учете. Однако четвертая часть ГК РФ относит ноу-хау к объектам интеллектуальной собственности. Поэтому с 2008 года права на секреты производства являются нематериальными активами и в бухгалтерском учете.

Как и раньше, к нематериальным активам относится деловая репутация организации, возникшая при покупке предприятия (или его части) как имущественного комплекса. Хотя критериям НМА она, вообще-то, не отвечает.

А вот организационные расходы, которые (также несмотря на несоответствие приведенным в ПБУ условиям) прежде учитывались в числе нематериальных активов, теперь таковыми не считаются. Эта поправка согласуется с МСФО 38 «Нематериальные активы».

Из-за данного нововведения компании, на балансе которых числятся такие НМА, должны списать сумму организационных расходов (за минусом амортизации) в счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). По состоянию на 1 января 2008 года необходимо сделать такую проводку:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 04

– списана остаточная стоимость организационных расходов.

В ПБУ 14/2007 сохранился дифференцированный подход к определению первоначальной стоимости нематериальных активов в зависимости от того, как организация их получила.

Что касается купленных НМА, то перечень расходов, которые входят в их первоначальную стоимость, практически не изменился. Правда, вместо регистрационных сборов в списке теперь фигурируют пошлины. Кроме того, наряду с таможенными пошлинами в перечне указаны и таможенные сборы. Этот список приведен в пункте 8 ПБУ 14/2007.

Говоря о нематериальных активах, созданных самой компанией, следует отметить, что в ПБУ 14/2007 более подробно расписано, из каких составляющих должна складываться их первоначальная стоимость. Они приведены в пункте 9 ПБУ 14/2007.

Например, теперь прямо сказано, что отчисления на социальные нужды, включая ЕСН, учитывать необходимо. В связи с этим заметим, что в налоговом учете действует другое правило: налоги (и ЕСН в их числе), которые организации включают в расходы, первоначальную стоимость НМА не формируют (п. 3 ст. 257 НК РФ).

Помимо специфических затрат, перечисленных в пункте 9 ПБУ 14/2007, при оценке созданного актива можно учесть и расходы, предусмотренные для купленных НМА пунктом 8 документа.

Уточнен также список расходов на приобретение и создание НМА, учитывать которые не следует. Так, например, указано, что затраты, связанные с получением кредитов и займов, в первоначальную стоимость не входят. За исключением случаев, когда речь идет об инвестиционных активах.

Еще один из вариантов получения НМА – по договору дарения. Как и раньше, первоначальную стоимость таких активов определять нужно, исходя из их текущей рыночной стоимости. Но теперь определение последней дано в тексте ПБУ. Причем предусмотрена возможность проведения экспертной оценки текущей рыночной стоимости.

Кроме того, для ситуаций, когда фирма получает НМА в качестве вклада в уставный капитал, по договорам дарения и мены, сделано важной уточнение. Во всех этих случаях к стоимости, определенной в особом порядке, могут быть также приплюсованы и другие имевшие место затраты – из числа тех, что упомянуты в пунктах 8 и 9 ПБУ 14/2007. Скажем, оплата информационных и консультационных услуг.

С новшествами первоначальной оценки НМА разобрались. Что же касается последующей, то речь о ней в ПБУ 14/2007 вообще зашла впервые. Напомним: раньше заявлялось, что первоначальная стоимость НМА изменению не подлежит. Теперь же организациям предоставлено право переоценивать свои нематериальные активы и корректировать их стоимость в случае обесценения актива.

По вопросу проверки НМА на предмет обесценения ПБУ 14/2007 никаких указаний не дает, а просто отсылает к международным стандартам. Так, согласно МСФО 36 «Обесценение активов», говорить об обесценении актива можно в случае, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость. То есть ту сумму, которая может быть получена от использования НМА или от его продажи.

А вот порядок проведения переоценки описан в самом ПБУ 14/2007. Для учета результатов переоценки нужно сделать проводки, аналогичные тем, что используются при переоценке основных средств. То же касается и периодичности проведения переоценки. Единожды приняв такое решение в отношении группы однородных активов, компания должна будет переоценивать их не чаще одного раза в год (на начало отчетного года).

Переоценку НМА, как сказано в пункте 17 ПБУ 14/2007, нужно производить по текущей рыночной стоимости, определяемой «исключительно по данным активного рынка». К сожалению, что это за рынок, в документе не поясняется. Но определение этого понятия можно найти в МСФО 38. Так, по международным стандартам а ктивным считается рынок, где одновременно соблюдаются следующие три условия:

– товары, продаваемые на рынке, являются однородными;

– потенциальные продавцы и покупатели могут быть найдены в любое время;

– цены общедоступны.

Правда, если применить эти условия к активам, которые признаются нематериальными по отечественным стандартам, становится очевидным, что далеко не всякий такой объект может быть переоценен. Ведь понятно, что активного рынка ноу-хау или, скажем, товарных знаков и изобретений просто не существует. Все эти активы уникальны, сделки с ними нерегулярны, да и цены, как правило, держатся в секрете. А значит, востребованность этого нововведения на данный момент можно поставить под сомнение.

## ****1.1 Виды нематериальных активов****

Нематериальные активы удобно классифицировать по связи с другими элементами деятельности. Так, Р. Рейли и Р. Швайс в своей монографии выделяют десять типов нематериальных активов:

НМА, связанные с маркетингом. К этой группе активов относятся, например, товарные знаки, фирменные названия, названия торговых марок (бренды), логотипы.

НМА, связанные с технологиями. Сюда относятся, например, патенты на технологические процессы, патентные заявки, техническая документация, техническое ноу-хау и т.д.

НМА, связанные с творческой деятельностью. К таким нематериальным активам относятся литературные произведения и авторские права на них, музыкальные произведения, издательские права, постановочные права. Эти права являются одними из самых долгоживущих. Так, в США соответствующие авторские права действуют на протяжении жизни автора и 50 лет после его смерти. Вместе с тем эта категория достаточно сложна для оценки: во многих случаях вообще затруднительно сказать, обладает ли такой нематериальный актив отличной от нуля стоимостью.

НМА, связанные с обработкой данных. К таким активам относят запатентованное программное обеспечение компьютеров, авторские права на программное обеспечение, автоматизированные базы данных, маски и шаблоны для интегральных схем.

НМА, связанные с инженерной деятельностью. Сюда относятся промышленные образцы, патенты на изделия, инженерные чертежи и схемы, проекты, фирменная документация. Этот тип нематериальных активов также достаточно сложен в оценке. Часто подобные нематериальные активы носят характер опционов, т.е. их наличие означает для владельца право получения экономических выгод в определенном случае, например, в случае выпуска продукции с использованием патента, реализации проекта и т.д.

НМА, связанные с клиентами. Это могут быть, например, списки клиентов, контракты с клиентами, отношения с клиентами, открытые заказа на поставку. При этом отношения могут быть зафиксированы юридически (договорные отношения с клиентом), так и не быть юридически закрепленными. Нематериальные активы этой группы тесно связаны с гудвиллом компании, а также с маркетинговыми НМА. Как следствие, и стоимость этой группы активов достаточно сложно корректно отделить от стоимости гудвилла предприятия либо стоимости активов, связанных с маркетингом.

НМА, связанные с контрактами. Это выгодные контракты с поставщиками, лицензионные соглашения, договора франшизы, соглашения о неучастии в конкуренции. Обычно активы данной группы относительно легко идентифицировать, поскольку эта группа активов чаще всего связана с текущими экономическая выгодами для их владельца.

НМА, связанные с человеческим капиталом. Например, к этой категории относятся отобранная и обученная рабочая сила, договора найма, соглашения с профсоюзами.

НМА, связанные с земельным участком. К ним относятся права на разработку полезных ископаемых, права на воздушное пространство, права водное пространство и т.д.

Наконец, НМА, связанные с понятием «гудвилл» (деловая репутация). К этой категории относится гудвилл организации, гудвилл профессиональной практики, личный гудвилл специалиста, гудвилл знаменитости, и наконец, общая стоимость бизнеса в качестве действующего предприятия.

Гудвилл (деловая репутация) является особым нематериальным активом. В общем случае гудвилл – это та часть стоимости компании, на которую рыночная стоимость действующего предприятия превышает сумму его материальных и идентифицированных нематериальных активов. Гудвилл весьма разнороден по своей природе. Можно выделить следующие компоненты гудвилла:

Существование активов и их готовность к использованию. Многими исследователями отмечается, что стоимость создает уже сама готовность предприятия к функционированию. Такая готовность подразумевает наличие управления компанией, наличие персонала, наличие активов.

Наличие положительного экономического дохода. Под положительным экономическим доходом понимается превышение дохода над потребляемыми ресурсами.

Стоимость, создаваемая эффектом синергии при слияниях и поглощениях.

Ожидание будущих событий, не связанных непосредственно с текущей деятельностью компании.

Наконец, при анализе стоимости активов предприятия к гудвиллу относят стоимость нематериальных активов, которые в процесса анализа не удалось идентифицировать отдельно.

## ****1.2 Нематериальные активы с точки зрения стандартов отчетности****

Российские и международные стандарты отчетности по-разному подходят к определению нематериального актива. Так, МСФО 38 требует соблюдение трех основополагающих признаков нематериального актива. Это, во-первых, идентифицируемость, во-вторых, подконтрольность компании, и в третьих способность приносить экономические выгоды.

Если нематериальный актив связан с каким-либо материальным активом, например, программное обеспечение либо изображение, имеющее носитель, то этот объект может быть поставлен на учет либо как нематериальный, либо как материальный актив.

В рамках стандарта РСБУ до недавнего времени определение НМА существенно отличалось от определения, данного в рамках международных стандартов. Однако вступившие в силу в начале 2008 г. ПБУ 14/2007 значительно изменили признаки нематериального актива, приближая последние к букве международного стандарта. Прежний стандарт требовал наличие надлежаще оформленных на нематериальный актив документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности. Этот пункт обуславливал существенное различие между российскими и международными правилами учета нематериальных активов. Необходимость четкого документального подтверждения нематериальных активов была обусловлена, в частности, тем, что до недавнего времени основными пользователями российской бухгалтерской отчетности были различные регулирующие органы. Вместе с тем это требование ограничивало понятие «нематериальные активы» с точки зрения РСБУ.

Нынешний стандарт требует для принятия нематериального актива к бухгалтерскому учету единовременного выполнения следующих условий:

а) отсутствие у объекта материально-вещественной формы;

б) первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;

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

г) организацией не предполагается последующая перепродажа (в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев) данного объекта;

д) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев;

е) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

ж) организация осуществляет контроль над объектом, в том числе имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации.

Таким образом, последняя формулировка значительно смягчает требования к оформлению документов на НМА, ставя во главу угла требование подконтрольности нематериального актива компании. Вместе с тем не следует забывать, что согласно Гражданскому кодексу РФ, большинство объектов НМА должны проходить регистрацию.

Перечисленные общие требования российских и международных стандартов отчетности накладывают ограничения на состав нематериальных активов, принимаемых к учету. Например, МСФО позволяет ставить на учет только те товарные знаки и авторские права, которые были приобретены организацией либо созданы привлеченными специалистами, в случае же создания этих активов силами самой организации их постановка на учет невозможна.

Права на обслуживание, лицензии, квоты, франшизы, а также конфиденциальные знания могут признаваться МСФО как активы, если соблюдены общие требования стандарта. Также по стандартам МСФО возможна постановка на учет клиентской базы (списки клиентов), доля рынка, права на сбыт и т.д. если например списки клиентов приобретены извне, и есть юридические гарантии сохранения клиентов и доли рынка. На практике, конечно, соблюдение этого условия весьма проблематично. Вместе с тем неисключительный характер данных прав до недавнего времени не позволял российским стандартам бухгалтерской отчетности признавать их в качестве нематериальных активов, и лишь вступление в силу ПБУ 14/2007 отменило это ограничение.

Расходы на стимулирование и подготовку персонала возможно поставить на учет согласно МСФО 38, если есть юридические гарантии, закрепляющие работников за компанией. РСБУ же не признает эти расходы нематериальным активом, о чем прямо сказано в стандарте. До недавнего времени РСБУ признавали в качестве нематериального актива организационные расходы (расходы на учреждение компании), что выглядело откровенным курьезом.

Различия в подходах к учету нематериальных активов российскими и международными стандартами отчетности приводят к необходимости корректировки состава НМА при трансформации отчетности по РСБУ в отчетность, соответствующую требованиям МСФО. В процессе такой корректировки необходимо списать на финансовый результат ряд активов, которые не могут быть отражены в отчетности согласно МСФО, например, созданные самой организацией товарные знаки, при этом расходы по начисленной амортизации следует восстановить. Напротив, активы, которые учитываются согласно МСФО, но при этом списываются на текущие затраты согласно РСБУ (например, лицензии) требуют обратной корректировки: соответствующие расходы восстанавливаются (капитализируются), при этом в отчетность вносится корректировка исходя их рассчитанной величины амортизации.

Согласно ПБУ 14/2007, нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты организацией при приобретении, создании актива и приведении его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях. При внесении в уставный капитал нематериальный актив ставится на учет исходя из денежной оценки, а нематериальные активы, полученные организацией безвозмездно – по рыночной стоимости.

В соответствии с МСФО 38 нематериальный актив должен первоначально оцениваться по себестоимости, причем стандарт рассматривает различные случаи приобретения нематериального актива: отдельная покупка, покупка как часть объединения компаний, покупка через правительственную субсидию, приобретение в обмен или частично в обмен на другие нематериальные активы или иные активы. Порядок определения себестоимости определяется в зависимости от вида приобретения.

Согласно МСФО, срок полезного использования актива определяется исходя из многих факторов, таких, как предполагаемый срок использования актива, типичный срок жизни актива и т.д. Метод амортизации выбирается на основе расчетного графика потребления экономических выгод. Стандарт содержит допущение о том, что срок полезной службы нематериального актива не превышает 20 лет. Кроме того, метод амортизации и срок полезного использования нематериального актива должны пересматриваться, по крайней мере, на конец каждого финансового года. Нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы должен ежегодно проверяться на обесценение.

Аналогичные требования – требование ежегодной проверки срока полезного использования на предмет его уточнения и требование ежегодной проверки способа начисления амортизации появились в РСБУ лишь с введением стандартов ПБУ 14/2007. Срок полезного использования, согласно РСБУ, определяется исходя из срока действия исключительных прав организации на результат интеллектуальной деятельности, либо исходя из ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды от его использования, причем если срок полезного использования определить невозможно, то актив не амортизируется.

## ****1.3 Учет деловой репутации****

В соответствии с ПБУ 14/2007 деловая репутация организации определяется в виде разницы между покупной ценой организации, как приобретенного имущественного комплекса в целом и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств. Положительная деловая репутация организации рассматривается как надбавка к цене, которую уплачивает покупатель в ожидании будущих экономических выгод, и учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта нематериальных активов. Приобретенная деловая репутация подлежит амортизации в течение 20 лет.

Аналогичным образом рассматривают деловую репутацию и международные стандарты финансовой отчетности. В частности, МСФО 22 «Объединение компаний» рекомендует рассчитывать деловую репутацию как разницу между затратами по приобретению (инвестициями) и долей инвестора в справедливой (т.е. оценочной) стоимости идентифицируемых приобретаемых активов и обязательств по состоянию на дату совершения операции. Именно положительная разница называется деловой репутацией и признается в качестве актива в балансе.

Отметим, что собственная деловая репутация предприятия как ожидание экономических выгод, связанных с действием этого предприятия, не может быть поставлена на учет как нематериальный актив.

## 1.4 Отражение реальных НМА на предприятии

Если посмотреть типичный баланс российского предприятия на то, как правило, можно увидеть либо полное отсутствие нематериальных активов, либо незначительную их сумму. Это, разумеется, не означает, что нематериальные активы не играют существенной роли: достаточно, например, сравнить капитализацию крупнейших компаний с балансовой стоимостью их материальных активов, чтобы убедится, насколько значима нематериальная компонента капитала.

Явное несоответствие балансовой и реальной стоимости нематериальных активов происходит из-за того, что стоимость, по которой нематериальные активы ставятся на учет, чаще всего базируется на величине затрат, связанных с созданием нематериального актива. Но именно такой подход чаще всего плохо применим к оценке НМА. Рыночная стоимость нематериального актива определяется экономическими выгодами, которые этот актив способен генерировать, а эта величина применительно к НМА в большинстве случаев слабо связана с теми затратами, которые учитываются для определения балансовой стоимости нематериального актива.

Существенное различие балансовой и реальной стоимости нематериальных активов характерно и для западных компаний. Для иллюстрации рассмотрим две компании, которые едва ли не ассоциируются с самим понятием «нематериальные активы» – это Google и Microsoft. В следующей таблицы приведены некоторые показатели этих компаний на 31 декабря 2007 года:

Таблица 1. Некоторые показатели компаний Microsoft и Google на 31.12.2007 г.[[3]](#footnote-3)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Microsoft Corporation | Google Inc. |
| Абсолютная величина | В % к капитализации | Абсолютная величина | В % к капитализации |
| Активы компании всего, млрд. $ | 61,17 | 18,54% | 25,33 | 11,68% |
| Нематериальные активы, млрд. $ | 1,72 | 0,52% | 0,45 | 0,21% |
| Гудвилл присоединенных компаний, млрд. $ | 10,31 | 3,12% | 2,30 | 1,06% |
| Капитализация, млрд. $ | 330 | 100% | 217 | 100% |

Таким образом, если, например, взглянуть на баланс компании Google, то можно заключить, что материальные активы этой весьма успешной Интернет – компании значительно превышают ее НМА, что в данном случае абсурдно. Но это, конечно, поспешный вывод. Значительное превышение капитализации над величиной материальных активов (согласно таблице, материальные активы составляют лишь 18% и 11% от капитализации соответственно) свидетельствует о том, что основная ценность обеих компаний приходится именно на нематериальную составляющую. Баланс же демонстрирует обратную картину, что говорит о том, что и в условиях МСФО балансовая стоимость нематериальных активов не отражает их реальную рыночную ценность.

# 2. Аудит учета нематериальных активов

Нематериальные активы имеют ряд особенностей: отсутствие материально-вещественной формы, высокая степень риска в отношении возможных доходов от их использования в будущем и т.д. Поэтому учет операций, связанных с данным видом активов, зачастую вызывает у бухгалтера значительное количество вопросов, которые и будут рассмотрены в этой статье.

Цель аудита нематериальных активов – подтвердить соответствие существующего в организации порядка ведения бухгалтерского учета действующему законодательству, а также достоверность отражения информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности. Для достижения данной цели аудитору необходимо:

* составить план аудита нематериальных активов;
* оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица;
* разработать программу аудиторских процедур;
* определить методы проверки.

Аудиторская проверка нематериальных активов основана на общем плане проведения аудита, где необходимо уделить внимание важным или нетипичным операциям по учету нематериальных активов. Планирование должно способствовать выявлению потенциальных проблем и качественному конечному результату аудита. Аудитор выполняет данный план посредством программы, которая определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур и составляется с учетом оценки системы внутреннего контроля[[4]](#footnote-4).

## 2.1 Аудит системы внутреннего контроля и состояния бухучета нематериальных активов

Для определения объема работ, необходимых для формирования мнения о достоверности отражения информации о нематериальных активах, нужно рассмотреть состояние внутреннего контроля бухгалтерской отчетности.

При анализе системы внутреннего контроля аудитор обращает внимание на следующее:

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

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

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

Отсутствие контроля со стороны руководства организации над нематериальными активами, а также неудовлетворительная организация системы их бухгалтерского учета повышает аудиторский риск. В таком случае аудитор увеличивает объем выборки[[5]](#footnote-5).

## 2.2 Этапы и процедуры аудита нематериальных активов

1. Ознакомительный этап. Анализируется состав нематериальных активов организации.

Для этого аудитор изучает данные первичного учета, а также бухгалтерские регистры и подтверждает обоснованность классификации объекта в качестве нематериального актива. Значительное внимание следует уделить анализу договоров, патентов, свидетельств о регистрации права собственности и других документов, подтверждающих право собственности организации на нематериальные активы. Кроме того, учтенные в качестве нематериальных активы должны соответствовать требованиям п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утв. Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 №91 н.Ч На этом этапе выясняется, учитываются ли в составе бухгалтерского счета 04 активы, не являющиеся нематериальными.

Далее аудитор проверяет документальное оформление учета нематериальных активов, в частности использование унифицированных форм учета, правильность оформления первичных документов при их принятии к учету.

Во время проверки оценивается организация синтетического и аналитического учета нематериальных активов, обеспеченность информации по единицам учета, соответствие открытых субсчетов бухгалтерскому счету 04 «Нематериальные активы», Плану счетов бухгалтерского учета, а также рабочему плану счетов, утвержденному учетной политикой организации.

2. Аудит учета поступления (создания) нематериального актива. Нематериальные активы организация может приобрести за плату по договору купли-продажи, получить безвозмездно или в качестве вклада в уставный капитал, а также создать собственными силами либо с привлечением сторонних организаций. Аудитор проверяет источники поступления нематериальных активов и устанавливает достоверность отражения экономической сущности поступления активов в бухгалтерском учете. X Для определения верного отражения операций по поступлению нематериальных активов необходимо провести анализ заключенных договоров, первичных документов, убедиться в правильности формирования первоначальной стоимости актива.

Аудитор рассматривает своевременность постановки на учет нематериальных активов и правильность методологии произведенных бухгалтерских проводок. Для этого первичные документы сверяют с данными регистров по бухгалтерским счетам 04 «Нематериальные активы» и 08 «Капитальные вложения».

3. Аудит учета начисления амортизации нематериального актива. От правильности начисленной амортизации зависит достоверность отражения остаточной стоимости нематериального актива в отчетности организации. На данном этапе проверки аудитор обращает внимание:

* на соблюдение учетной политики организации в части начисления амортизации (способы начисления должны соответствовать требованиям бухгалтерского законодательства);
* правильность установления срока полезного использования и определения нормы амортизации;
* достоверность расчета сумм амортизационных отчислений.

4. Аудит выбытия нематериальных активов. Во время аудита выбытия нематериальных активов в первую очередь рассматриваются способ их выбытия, наличие основания для списания активов, а также его документальное подтверждение. Кроме того, проверяется правильность отражения операций по выбытию нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета и подтверждается достоверность определения финансового результата выбытия активов.

5. Аудит налогообложения операций, связанных с нематериальными активами. Налоговый учет нематериальных активов может отличаться от бухгалтерского. Для выявления налоговых рисков 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.

## 2.3 Методы аудита нематериальных активов

Наиболее эффективному проведению проверки способствует комплексное использование различных методов аудита. Например, для подтверждения достоверности расчетов сумм амортизации, а также налоговых расчетов используется метод пересчета. Метод инспектирования позволяет выявить соответствие записей на счетах бухгалтерского учета первичным документам по учету нематериальных активов. Для того чтобы проверить выполнение необходимых процедур по учету нематериальных активов, сотрудники бухгалтерии применяют такой метод, как наблюдение. А с помощью подтверждения и аналитических процедур аудитор может удостовериться в фактическом совершении операций с нематериальными активами, отраженными в бухгалтерском учете.

## 2.4 Типичные ошибки в бухгалтерском учете нематериальных активов

Практика аудиторских проверок показывает, что наиболее часто в бухгалтерском учете нематериальных активов допускаются следующие ошибки:

1. неверная классификация объекта в качестве нематериального актива (например, в составе нематериальных активов учитывают бухгалтерские программы, справочные правовые системы, на которые организация не имеет исключительных прав);
2. неверное формирование первоначальной стоимости инвентарного объекта нематериального актива;
3. неверное начисление амортизации вследствие необоснованного установления срока полезного использования;
4. отсутствие первичных документов по учету нематериальных активов.

По результатам проверки в соответствии с Правилом (стандартом) №2 «Документирование аудита» аудитор, руководствуясь профессиональным мнением, формирует рабочие документы, которые содержат:

* данные о тестировании системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
* сведения о документальном оформлении и об организации бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов;
* выводы и рекомендации аудитора.

Выявленные замечания аудитор отражает в письменной информации, где количественно и качественно оценивает влияние обнаруженных ошибок на искажение бухгалтерской отчетности. После этого проверяющий высказывает свое мнение о достоверности отчетности в части освещенной в ней информации по нематериальным активам. Как правило, нематериальные активы составляют незначительную часть показателей бухгалтерской отчетности. Однако в настоящее время организации все чаще сталкиваются с необходимостью использования в хозяйственной деятельности объектов интеллектуальной собственности, регистрируют товарные знаки, разрабатывают программы и т.д. Поэтому роль нематериальных активов существенно возрастает.

Аудит позволяет не только выявить недостатки в учете нематериальных активов в проверяемом периоде, но и получить практические рекомендации по устранению этих замечаний и недопущению их возникновения в будущем.

# Заключение

Итак, в данной работе была рассмотрена тематика аудита нематериальных активов в свете самых последних законодательных изменений. Однако, несмотря на все новшества, можно сказать, что российские стандарты бухгалтерского учета пока не в полной мере отвечают международным.

Российский учет требует четкого документального подтверждения, в том числе и в отношении нематериальных активов. Это следствие того, что до недавнего времени основными пользователями российской отчетности были различные регулирующие органы. На мой взгляд, обязательное наличие «надлежаще оформленных документов» ограничивает нематериальные активы, отдаляет их от МСФО.

Так при трансформации данных российского учета в МСФО могут потребоваться корректировки. И восстановить списанные на затраты объекты (при их существенности), руководствуясь критериями МСФО, может быть совсем непросто. МСФО подходят к понятию нематериальных активов шире, чем ПБУ, допускают наряду с юридически закрепленной формой контроля и иные ее формы. С 2005 года ушло из МСФО и обязательное требование «использования в производстве продукции… или для управленческих нужд», еще больше отдалив их от российского учета. Все это делает менее удобным использование данных российского учета для подготовки отчетности по МСФО.

# Список использованной литературы

1. Закон об аудиторской деятельности №119-ФЗ от 13.07.2001 (в ред. 02.02.2007).
2. ПБУ 14 /2007 «Учет нематериальных активов».
3. Булыга Р.П. Аудит нематериальных активов коммерческой организации: Правовые, учетные и методологические аспекты: Учебное пособие для студентов вузов. – М.: Юнити-Дана, 2008.
4. Лев Б. Нематериальные активы. Управление, измерение, отчетность. – М.: Квинто-консалтинг, 2007.
5. Рейли Р., Швайс Р. Оценка нематериальных активов. – М: Квинто-консалтинг, 2006.
6. Белышева И., Козлов Н. Нематериальные активы компании: классификация и учет // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2008. – №4.
7. Белышева И., Козлов Н. Нематериальные активы компании: оценка стоимости // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2008. – №5.
8. Изотова Л. Амортизация по-новому // Расчет. – 2008. – №3.
9. Калинченко Е. Как учесть нематериальный актив. Новое ПБУ 14/2007 // Бухгалтерия и Кадры. – [Электронный ресурс]: http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a9/137786.html. – 15 мая 2008.
10. Ржаницына В. Нематериальные активы в системе МСФО // Консультант. – [Электронный ресурс]: http://www.klerk.ru/articles/? 35945. – 09.11.2006.
11. Ухналевич У.А. Аудит нематериальных активов // В курсе дела. – 2006. – №15.
12. http://www.vkursedela.ru/article602/
13. http://www.gaap.ru/biblio/audit/auditor/0302\_02.asp.
14. http://www.taobao.ru/audit-12.html.
1. Б. Лев “Нематериальные активы. Управление, измерение, отчетность” М.: Квинто-консалтинг, 2007. [↑](#footnote-ref-1)
2. Р. Рейли, Р. Швайс “Оценка нематериальных активов”, М.: Квинто-консалтинг, 2006. [↑](#footnote-ref-2)
3. По данным http:// finance. yahoo. com [↑](#footnote-ref-3)
4. Федеральное правило (стандарт) N 3 «Планирование аудита», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N 696. [↑](#footnote-ref-4)
5. Федеральное правило (стандарт) N8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N696. [↑](#footnote-ref-5)