**Курсовая работа**

На тему:

«Аудиторская проверка нематериальных активов (на примере ОАО «Росконтракт-Камышин»)

Камышин 2008 г.

**Введение**

В настоящее время в мире происходят постоянные изменения стратегий и методов, и проблематика данного исследования по-прежнему несет актуальный характер.

Представляется, что анализ тематики достаточно актуален и представляет научный и практический интерес.

Научная значимость данной работы состоит в оптимизации и упорядочивании существующей научно-методологической базы по исследуемой проблематике. Практическая значимость темы состоит в анализе проблем как во временном, так и в пространственном разрезах. С одной стороны, тематика исследования получает интерес в научных кругах, в другой стороны, как было показано, существует недостаточная разработанность и нерешенные вопросы. Это значит, что данная работа помимо учебной, будет иметь теоретическую, так и практическую значимость.

Нормативно-правая база состоит из действующего законодательства Российской Федерации по состоянию на декабрь 2008, в качестве правовой базы мною использована правовая система Гарант.

Теоретико-методологическую базу исследования составили четыре группы источников. К первой отнесены авторские издания по исследуемой проблематике. Ко второй отнесены учебная литература (учебники и учебные пособия, справочная и энциклопедическая литература, комментарии к законодательству). К третьей отнесены научные статьи в периодических журналах по исследуемой проблематике. И к четвертой отнесены специализированные веб-сайты организаций.

При проведении исследования аудита нематериальных активов были использованы следующие методы исследования:

– анализ существующей источниковой базы по рассматриваемой проблематике (метод научного анализа).

– обобщение и синтез точек зрения, представленных в источниковой базе (метод научного синтеза и обобщения).

– моделирование на основе полученных данных авторского видения в раскрытии поставленной проблематики (метод моделирования).

В качестве объекта практического исследования мною рассмотрено предприятие ОАО «Росконтракт-Камышин».

Предмет исследования – частные вопросы деятельности системы аудита нематериальных активов.

Цель работы – изучение темы аудит нематериальных активов как с российской, так и с зарубежной точек зрения.

Поставленная цель определяет задачи исследования:

1. Рассмотреть теоретические подходы к аудиту нематериальных активов;

2. Выявить основную проблему аудита нематериальных активов в современных условиях;

3. Показать пути решения выявленных проблем и сделать расчет путей их решения;

4. Провести и обозначить тенденции развития тематики аудит нематериальных активов.

Работа состоит из введения, глав основной части, выводов (заключения), списка литературы и приложений.

Во введении обоснована актуальность выбора темы, определены предмет, объект, цель и соответствующие ей задачи, охарактеризованы методы исследования и источники информации, показаны научная и практическая значимость, выявлена проблема и поставлена гипотеза.

В первой главе рассмотрены общетеоретические вопросы аудита нематериальных активов. Определяются основные понятия, обуславливается актуальность темы.

В главе второй, практической, рассмотрены те же понятия, на практической основе.

**1. Теоретический аспект учета и аудита НМА**

**1.1 Сущность и особенности отражения в бухгалтерском учете НМА**

С развитием рыночных отношений в составе имущества субъекта появился новый вид средств – нематериальные активы.

Под нематериальными активами понимают объекты долгосрочного пользования (свыше 1 года), не имеющие материально-вещественного содержания, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход.

К нематериальным активам относят права, возникающие:

– из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;

– из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения;

– из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

– из прав на «ноу-хау» и др.

Кроме того, к нематериальным активам относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы, связанные с созданием предприятия.

Порядок отражения и движения НМА в бухгалтерском учете установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденным приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. №153н (далее – ПБУ 14/2007). Этим же положением определены конкретные признаки, по которым объекты внеоборотных активов можно относить к нематериальным, а также четко определен сам состав нематериальных активов.

Согласно пункту 3 ПБУ 14/2007, для принятия к учету актива в качестве нематериального необходимо одновременное соблюдение следующих условий:

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее – контроль над объектом);

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

г) объект предназначен для использования 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 продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

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

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

В пункте 4 ПБУ 14/2007 приведен перечень объектов, которые могут быть отнесены к нематериальным активам с учетом одновременного выполнения вышеприведенных условий (признаков), а именно: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду. Никакие иные объекты прав в бухгалтерском учете не могут быть отнесены к нематериальным активам.

Условно все нематериальные активы можно разделить на две группы: объекты интеллектуальной собственности и прочие нематериальные активы.

Как уже говорилось выше, в целом понятие «интеллектуальная собственность» подразумевает права, относящиеся к литературным, художественным и научным произведениям, исполнительской деятельности, изобретениям, научным открытиям, промышленным образцам, товарным знакам, знакам обслуживания, фирменным наименованиям и коммерческим обозначениям, а также все другие права, относящиеся к интеллектуальной деятельности в производственной, научной, литературной и художественной областях.

Пунктом VIII статьи 2 Конвенции, учреждающей Всемирную организацию интеллектуальной собственности, определено, что интеллектуальная собственность включает права, относящиеся к:

– литературным, художественным и научным произведениям;

– исполнительской деятельности артистов, звукозаписи, радио- и телевизионным передачам;

– изобретениям во всех областях человеческой деятельности;

– научным открытиям;

– промышленным образцам;

– товарным знакам, знакам обслуживания, фирменным наименованиям и коммерческим обозначениям;

– защите против недобросовестной конкуренции, а также все другие права, относящиеся к интеллектуальной деятельности в производственной, научной, литературной и художественной областях.

К числу российских законодательных актов, регламентирующих отношения интеллектуальной собственности и отнесение объектов прав к нематериальным активам, относятся: Гражданский кодекс РФ, а также другие подзаконные нормативные акты, регулирующие порядок оформления и регистрации объектов интеллектуальной собственности и т.п.

Исходя из вышеуказанных документов и требований ПБУ 14/2007, к объектам интеллектуальной собственности, учитываемым в составе нематериальных активов в бухгалтерском учете, не относятся права, связанные с литературными, художественными и иными авторскими произведениями, а также иные права в области искусства, радио и телевидения. Данное обстоятельство связано в первую очередь с тем, что при передаче указанных прав на основании авторского договора передается только имущественное авторское право. Такая передача не означает перехода всех авторских прав (полномочий автора) вообще от одного лица к другому. Поэтому авторские договоры на передачу имущественных прав не выделяются в отдельную категорию гражданских договоров.

В соответствии с пунктом 4 статьи 454 ГК РФ к договорам на продажу имущественных прав применяются положения гражданского законодательства в части договоров купли-продажи (если иное не вытекает из содержания или характера этих прав). Следовательно, передача имущественных авторских прав будет являться ничем иным как операцией купли-продажи. В то же время передача прав на объекты интеллектуальной собственности, относящиеся к нематериальным активам, оформляются лицензионным договором (п. 37 ПБУ 14/2007).

Таким образом, к нематериальным активам можно отнести лишь ограниченный перечень объектов интеллектуальной собственности согласно ПБУ 14/2007:

– исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную 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.

Как следует из действующего законодательства, патент (свидетельство или иной правоустанавливающий документ) выдается, как правило, автору (то есть физическому лицу) указанных выше объектов интеллектуальной собственности.

Однако такого рода документы может получить и работодатель (юридическое или физическое лицо), если объект создан работником (работниками) в связи с выполнением им (ими) своих служебных обязанностей или получением от работодателя конкретного задания (если договором между ними не установлено иное).

Необходимо также обратить внимание, что ПБУ 14/2007 установлено важное требование к объектам интеллектуальной собственности: в состав нематериальных активов могут быть включены только исключительные права на данные объекты. Это означает, что организация либо самостоятельно создает нематериальный актив (в качестве работодателя автора или авторов), либо приобретает у другого юридического или физического лица исключительные права на данный объект.

Исключение составляют права автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем, по которым ПБУ 14/2007 не предусматривается получение исключительной лицензии.

Все лицензионные договора на передачу исключительных (имущественных) прав на объекты интеллектуальной собственности подлежат обязательной регистрации в соответствующих инстанциях, выдававших продавцу (правообладателю) свидетельства, патенты и иные правоустанавливающие документы.

Следует заметить, что в состав НМА (объектов интеллектуальной собственности) не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

К прочим нематериальным активам можно отнести организационные расходы и деловую репутацию фирмы.

Под организационными понимаются расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.

Не принимаются к учету в составе нематериальных активов расходы организаций, связанные с необходимостью переоформления учредительных документов.

Деловая репутация фирмы (Good will) или иначе цена фирмы представляет собой разницу в стоимости организации как единого целостного имущественно-физического комплекса, имеющего определенную репутацию, и балансовой стоимостью этой фирмы. В отечественном учете данное понятие используется в основном по приватизируемым предприятиям как разница между покупкой и оценочной стоимостью имущества. основными документами, подтверждающими поступление нематериальных активов в организацию (права собственности на эти нематериальные активы), являются патенты и свидетельства (при создании объекта силами самой организации) либо лицензионные договоры и исключительные лицензии (при уступке прав). Попутно следует заметить, что эти же документы служат основанием для отражения и в налоговом учете.

Для отражения в бухгалтерском учете таких НМА как организационные расходы и деловая репутация фирмы помимо документов, в которых оговаривается сделка (учредительные документы, договор на приобретение предприятия как имущественного комплекса и т.п.), необходимо иметь также документы, подтверждающие сам факт получения нематериальных активов (акты приемки-передачи).

В бухгалтерском учете такие документы являются основанием для оприходования актива в качестве внеоборотного. Согласно Плану счетов и Инструкции по его применению, любое поступление нематериальных активов отражается в учете с применением счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»:

Дебет 08 Кредит 60 (либо счета учета затрат)

– оприходован объект НМА (собраны затраты по созданию (приобретению) НМА). Кроме того, в целях постановки нематериального актива на учет в качестве действующего (участвующего в процессе производства, приносящего доходы), а также для начала начисления амортизации, необходимо составить Акт ввода объекта нематериальных активов в эксплуатацию. В бухгалтерском учете на основании данного документа будет сделана проводка:

Дебет 04 Кредит 08

– введен в эксплуатацию объект НМА. Действующими нормативными актами не предусмотрены какие-либо унифицированные формы такого рода первичных документов. Поэтому каждое предприятие – владелец нематериального актива самостоятельно занимается их разработкой. В этом случае следует помнить два основных требования законодательства:

1) данный документ должен иметь ряд обязательных реквизитов, предусмотренных пунктом 2 статьи 9 Закона о бухгалтерском учете (наименование документа, дата составления, наименование организации, содержание хозяйственной операции, измерители операции в натуральном и денежном выражении, наименование должностей ответственных лиц, личные подписи указанных лиц);

2) самостоятельно разработанный организацией документ (Акт ввода нематериального актива в эксплуатацию) должен быть зафиксирован в приложении к учетной политике предприятия (п. 5 ПБУ 1/98).

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом НМА считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использование для управленческих нужд организации (п. 5 ПБУ 14/2007).

В соответствии с пунктом 6 ПБУ 14/2007 все нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости. Однако порядок определения этой стоимости различается в зависимости от способа поступления НМА в организацию.

Так же, как и основные средства, НМА могут поступать в организации при их приобретении за плату, создании силами самой организации, в порядке дарения (безвозмездно), в ходе товарообменных операций, а также путем взноса в их уставный капитал.

Наиболее распространенным вариантом поступления нематериальных активов в организацию является их приобретение за плату (покупка).

Первоначальная стоимость такого имущества определяется как сумма всех фактических расходов на приобретение за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). При этом фактическими расходами на приобретение объектов нематериальных активов могут быть:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с лицензионным или иным договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

– суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением данного имущества;

– регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением исключительных прав у правообладателя (продавца);

– невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;

– иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

К последним, в частности, относятся проценты по заемным обязательствам, связанным с приобретением НМА. О данном противоречии в нормативных актах по бухгалтерскому учету уже говорилось в разделе, посвященном оценке основных средств. Поэтому в данной ситуации организация также должна решить, как ей отражать такого рода проценты: в первоначальной стоимости НМА или в составе внереализационных расходов.

При приобретении НМА могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты труда занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение (единый социальный налог и взносы во внебюджетные фонды), материальные и иные расходы. Такого рода дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

**1.2 Цель, задачи и информационная база аудита НМА**

Целью аудита нематериальных активов является определение соответствия применяемой организацией методики учета операций с нематериальными активами (далее – НМА) нормативным документам, действующим на территории Российской Федерации.

Для достижения данной цели следует решить ряд задач:

– подтвердить соответствие оформленных организацией бухгалтерских операций действующему законодательству;

– проверить правильность отнесения объекта к НМА;

– подтвердить достоверность оценки затрат на приобретение или создание НМА;

– оценить соответствие бухгалтерской (финансовой) отчетности данным синтетического и аналитического учета;

– проверить полноту и своевременность отражения, а также документального оформления операций по учету НМА.

В процессе аудиторской проверки операций с НМА следует пользоваться следующими документами: бухгалтерский баланс (форма №1), отчет о движении денежных средств (форма №4), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, положение об учетной политике организации, регистры бухгалтерского учета по счетам 04 «Нематериальные активы», 05 Амортизация нематериальных активов», 91 «Прочие доходы и расходы», 90 «Продажи», 98 «Доходы будущих периодов».

При проведении проверки аудитор должен использовать унифицированные документы, служащие основанием для отражения в учете операций по учету НМА, – карточку учета нематериальных активов НМА 1 и другие первичные документы.

В организациях, применяющих единую журнально-ордерную форму счетоводства, анализируются учетные регистры, используемые для отражения хозяйственных операций по учету:

– журналы-ордера №13, 16;

– ведомость учета нематериальных активов и износа №17;

– главная книга;

– бухгалтерский баланс (форма №1) и отчет о прибылях и убытках (форма №2).

При планировании аудиторской проверки аудитор определяет уровень существенности, аудиторский риск и используемые при проверке процедуры. Также формируется группа аудиторов, которая будет принимать участие в проверке. Затем составляется программа аудиторской проверки.

Программа аудиторской проверки включает, в частности, следующие объекты аудита:

– оформление первичных документов;

– арифметическая проверка поступления и выбытия НМА;

– правильность начисления износа НМА;

– показатели синтетического и аналитического учета;

– НДС при поступлении и выбытии НМА;

– выбытие НМА и правильность их отражения в бухгалтерской и налоговой отчетности.

Несмотря на то, что в настоящее время организация в соответствии с Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утверждено Минфином СССР 29.07.83 г. №105) и Федеральным законом от 21.11.96 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» самостоятельно выбирает форму учета, перечень применяемых регистров, их построение, последовательность и способ записей в них, аудитору следует проверить наличие первичных документов и законность оформления их в бухгалтерском учете.

**1.3 Планирование аудита НМА в ОАО «Росконтракт-Камышин»**

Отражение и обобщение информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих ОАО «Росконтракт-Камышин» на праве собственности, осуществляется в соответствии с Генеральным планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов на счетах подраздела 10 по видам нематериальных активов, используемых в хозяйственной деятельности ОАО «Росконтракт-Камышин» – лицензии, программное обеспечение, прочие нематериальные активы.

В составе нематериальных активов ОАО ведет учет лицензий, выданных лицензиарами, определенными законодательными актами и Правительством России – на занятие определенными видами деятельности с учетом срока их действия.

Нематериальные активы оцениваются в момент их поступления по первоначальной стоимости, исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и приведению в состояние готовности этих субъектов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов погашается путем начисления износа и включения его в расходы периода. Амортизационные отчисления по нематериальным активам определяются ОАО «Росконтракт-Камышин» ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования, не превышающего срока деятельности ОАО. При невозможности определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет.

Выбытие нематериальных активов отражается при их реализации, износе, списании в связи с полным моральным износом и потерей доходных свойств, безвозмездной передаче по балансовой (остаточной) стоимости.

Налоговый учет нематериальных активов организуется в порядке, установленном налоговым законодательством.

**2. Методика аудиторской проверки НМА в ОАО «Росконтракт-Камышин»**

**2.1 Аудит движения НМА**

Целью аудита нематериальных активов является установление соответствия применяемой предприятием методики учёта нематериальных активов требованиям нормативных актов, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатов, а также требованиям соответствующих стандартов и положениям, устанавливающим правила их учёта.

Аудитор должен последовательно проверить следующие моменты:

– изучить состав и структуру нематериальных активов по данным

– первичных документов и учетных регистров;

– подтвердить право собственности на объекты нематериальных активов;

– установить правильность отражения в учете операций с нематериальными активами;

– подтвердить достоверность начисления и отражения в учете амортизации по нематериальным активам;

– оценить качество инвентаризации.

При проверке операций с нематериальными активами аудитору необходимо обратить внимание на следующее:

– не могут быть признаны нематериальными активами интеллектуальные и деловые качества гражданина, его квалификация и способность к труду, поскольку они не могут быть отчуждены от гражданина и переданы другим лицам;

– документальное оформление факта наличия объекта нематериальных активов;

– правильность отражения первоначальной оценки стоимости нематериальных активов;

– правила по списанию объекта нематериальных активов с баланса предприятия;

– начисление амортизации на объекты нематериальных активов;

– на правильность ведения синтетического и аналитического учета нематериальных активов.

В документах по поступлению и выбытию НМА должна быть их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации. Особое внимание аудитору следует обратить на правильность перехода права собственности.

Проверку показателей синтетического и аналитического учета аудитор осуществляет на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретению нематериальных активов» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Аудитору следует обратить внимание на то, каким именно образом поступили НМА:

– приобретены на условиях обмена;

– безвозмездно получены;

– поступили в счет вклада в уставный капитал организации;

– поступили для осуществления совместной деятельности;

– созданы собственными силами;

– созданы с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе.

НМА, внесенные учредителями в счет их вклада в уставный капитал организации (по согласованной стоимости), до 1 января 2000 г. приходовались по дебету счета 04 с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями». С 1 января 2000 г. НМА, внесенные учредителями или участниками в счет их вклада в уставный капитал, целесообразно отражать на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Также аудитору следует обратить внимание на то, что с 1 января 2000 г. НМА, полученные по договору дарения или иным образом безвозмездно, необходимо учитывать по рыночной стоимости в составе внереализационных доходов.

Аналитический учет аудитор проверяет по карточкам учета НМА на каждый объект в отдельности.

При приобретении НМА аудитор проверяет правильность примененных ставок. В соответствии с НК РФ НДС по приобретению НМА должен учитываться по дебету счета 19, субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам» в корреспонденции с кредитом счетов 60 и 76. После принятия на учет НМА сумма НДС списывается с кредита счета 19–2 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Аудитор определяет правильность начисления ежемесячной амортизации, которую организация осуществляет самостоятельно исходя из первоначальной стоимости, и отражения амортизационных отчислений в бухгалтерском учете.

При выбытии НМА аудитору следует проверить правильность отражения операций в бухгалтерском и налоговом учете организации. Так, при выбытии НМА в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накоплений амортизации списывается в дебет счета 05 с кредита счета 04. Остаточная стоимость НМА списывается со счета 04 в дебет счета 91. В дебет счета 91 также должны списываться все расходы, связанные с выбытием НМА, и сумма НДС по проданным и безвозмездно переданным НМА. По кредиту счета 91 должна отражаться выручка от продажи или другого дохода от выбытия НМА.

Аудитор должен проверить правильность формирования финансового результата организации с учетом выбытия НМА. Финансовый результат организация должна формировать на счете 91 и затем списывать со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Для определения суммы НДС по проданным НМА следует выяснить, с НДС или без НДС были приобретены эти НМА. При безвозмездной передаче НМА плательщиком НДС является передающая сторона, принимающая сторона уплачивает налог на прибыль. Налогооблагаемую базу от реализации организация должна определять исходя из средней цены продаж (без учета НДС). При этом стоимость приобретенных НМА не должна быть ниже их остаточной стоимости.

При передаче НМА в счет вклада в уставные капиталы других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества остаточная стоимость НМА должна списываться с кредита счета 04 в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Сумма амортизации по переданным НМА должна списываться в дебет счета 05 с кредита счета 04. Результаты по передаче организация должна отразить на счете 91.

Аудитору следует установить, проводила ли организация инвентаризацию перед составлением годового отчета.

По результатам проверки соответствия применяемой организацией методики учета операций с НМА нормативным документам, действующим на территории Российской Федерации, аудитор дает рекомендации по устранению имеющихся нарушений, которые входят в аналитическую часть отчета аудиторской фирмы.

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:

– условиями поступления и выбытия нематериальных активов;

– 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 включалась в первоначальную стоимость приобретённого объекта с последующим списанием на издержки производства и обращения через суммы амортизации в установленном порядке (в настоящее время в течение шести месяцев, кроме малых предприятий). 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, имеется 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.

**2.2 Особенности аудита амортизации НМА**

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

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

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

– предприятие самостоятельно устанавливает срок полезного использования нематериальных активов. При этом необходимо иметь в виду, что срок полезного использования объекта нематериальных активов в этом случае должен быть не менее одного года, так как по отношению к нематериальным активам в нормативных документах применяется понятие «долговременный».

В этом случае величина амортизационных отчислений за год будет равна отношению первоначальной стоимости нематериальных активов к сроку полезного их использования, установленного предприятием;

– если невозможно определить срок полезного использования нематериальных активов, то нормы амортизации устанавливаются в расчёте на десять лет (но не более срока деятельности предприятия).

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

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

**2.3 Порядок подготовки итоговой информации по результатам аудита**

После окончания работ аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю группы (проверки).

По результатам аудиторской проверки в соответствии с нормативными документами, регулирующими аудиторскую деятельность в России, аудиторская компания (независимый аудитор) обязана оформить выводы, полученные в процессе этой проверки, в письменном виде в форме аудиторского заключения (отчета).

**Заключение**

В условиях перехода предприятия к рынку значительно возрастает роль бухгалтерского учета как важнейшего средства получения полной и достоверной информации об имуществе предприятия и его обязательствах и своевременного доведения этих сведений до пользователей.

В связи с расширением прав предприятий в области постановки и ведения бухгалтерского учета перед бухгалтерскими службами возникает проблема оптимальной организации учета различных объектов: основных средств, нематериальных активов, процессов производства и реализации, расчетов, капитальных и финансовых вложений и др.

Данная курсовая работа рассматривает круг вопросов, связанных с организацией ведения учета и аудита нематериальных активов. В результате проделанной работы можно сделать следующие выводы:

– для учета нематериальных активов вследствие их разнообразия по составу и назначению имеет значение их классификация, исходя из которой и составляется отчетность о наличии и движении нематериальных активов, отсюда, учет данного вида средств организуется в бухгалтерии по их видам, независимо от организационно-правовой формы собственности предприятия;

– аналитический учет, организованный с применением вычислительной техники, позволяет сократить трудоемкость, затраты времени, повысить качество контроля, обеспечивает быстрый доступ к информации;

– особенностью учета нематериальных активов, в частности выбытия, является определение финансового результата по данной операции с последующим его отнесением либо на прибыль, либо на убытки.

Аудит нематериальных активов включает в себя установление соответствия применяемой предприятием методики учёта нематериальных активов требованиям нормативных актов, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатов, а также требованиям соответствующих стандартов и положениям, устанавливающим правила их учёта.

Аудит учета нематериальных активов включает следующие операции:

– проверка операций учёта поступления и создания нематериальных активов;

– проверка учёта амортизации нематериальных активов;

– проверка учёта выбытия нематериальных активов;

– проверка налогообложения в операциях с нематериальными активами;

– исчисление НДС при выбытии нематериальных активов;

– проверка данных по нематериальным активам в отчётности.

И последнее, следует отметить, что нематериальные активы как объекты учета еще недостаточно изучены и не регламентированы должным образом. Отсюда возможны разногласия (особенно с налоговыми органами) по порядку учета подобных объектов. Организации должны в этом случае искать варианты решения этих проблем (в том числе с помощью специалистов-экспертов).

**Список используемой литературы**

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 №51-ФЗ.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 №117-ФЗ.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ.
4. Аудит: Учебник под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 558 с.
5. Барышников Н.П. В помощь бухгалтеру и аудитору. – М.: Финансы и статистика, 2003. – ч. 2. – 608 с.
6. Богатенко А.Н. Основы экономического анализа хозяйствующего субъекта. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 208 с.
7. Пипко В.А., Булавина Л.Н. Настольная книга бухгалтера и аудитора: справочное пособие / под ред. Н.В. Бондаренко. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 576 с.
8. Терехов А.А. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 512 с.