**Содержание**

Введение

1. Основы аудита

1.1 Понятие и цели аудита

1.2 Аудиторское заключение

1.3 Состав и содержание аудиторского заключения

2. Аудиторское заключение нематериальных активов

2.1 Аудит нематериальных активов

2.2 Оценка результатов и заключение аудитора

Заключение

Список использованных источников

**Введение**

Развитие рыночных отношений, быстрота и масштаб технологических изменений, а также увеличение рынка интеллектуальной собственности в России выявили большой круг проблем, связанных с возникновением, функционированием и бухгалтерским учетом особого вида активов, не имеющих за собой вещественного наполнения - нематериальных активов.

Наличие у предприятия таких активов позволяет ему: защитить свой бизнес, используя при этом патентное законодательство; выпускать конкурентно-способную продукцию и конкурировать с аналогичными предприятиями на товарном рынке; привлекать крупные инвестиции в развитие наукоемких технологий.

Нематериальные активы и до сих пор являются одним из наиболее сложных вопросов не только в российской методологии бухгалтерского учета, но и в зарубежной. Несмотря на тот факт, что нематериальные внеоборотные активы общепризнаны в большинстве стран рыночной экономики, подходы к их идентификации, способам поступления на баланс, оценке, амортизации, продолжают оставаться объектами горячих дискуссий. Именно по этой причине Международный стандарт по бухгалтерскому учету (МСФО 38 Нематериальные активы) был разработан одним из последних.

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.

Следовательно, реально оценивать финансовое состояние предприятия без достоверных сведений о том, какой интеллектуальной собственностью оно располагает, невозможно.

Аудит нематериальных активов осуществляется с помощью рабочей программы, составляемой независимым аудитором или аудиторской фирмой. В ней содержатся источники аудиторских доказательств (формы бухгалтерской отчетности, аналитические регистры бухгалтерского учета и т.д.), список нормативных документов, перечень тестов средств внутреннего контроля и аудиторских процедур.

Целью настоящей работы является рассмотрение вопросов проведения аудита нематериальных активов.

Работа состоит из введения, двух частей, заключения и списка использованных источников. Общий объем работы 22 страницы.

**1. Основы аудита**

**1.1 Понятие и цели аудита**

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (или аудиторских фирм) по осуществлению вневедомственных проверок бухгалтерской или финансовой отчетности, документов бухгалтерского учета, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов.

В российских стандартах аудиторской деятельности дается следующее определение аудита:

Аудит – это независимая экспертиза финансовой отчетности предприятия на основе проверки соблюдения порядка ведения бухгалтерского отчета, соответствия хозяйственных и финансовых операций законодательству Российской Федерации, полноты и точности отражения финансовой отчетности деятельности предприятия.

Аудитор – это лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период.

Аудитор отличается от ревизора по своей сущности: по подходу к проверке, по взаимоотношениям с клиентами, по выводам, сделанным по результатам проверки.

Главная цель аудита– дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. Достижению главной цели способствуют особенности ведения аудиторской деятельности:

1. Независимость и объективность при проведении проверок.

2. Конфиденциальность.

3. Профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора.

4. Использование методов статистики и экономического анализа.

5. Применение новых информационных технологий.

6. Умение принять рациональное решение по данным аудиторской проверки.

7. Доброжелательность и лояльность по отношению к клиенту.

8. Ответственность аудитора за последствия его рекомендаций по заключениям по результатам аудиторской проверки.

9. Содействие росту авторитета аудиторской профессии.

**1.2 Аудиторское заключение**

Заключительная стадия аудиторской проверки предусматривает проведение следующих мероприятий: систематизацию результатов проверки; анализ результатов проверки; составление аудиторского заключения.

Систематизация результатов проверкисостоит в приведении в определенную последовательность всех полученных результатов. В зависимости от цели проверки (инициативный аудит, обязательный аудит, аудит по решению органов дознания) необходимо провести четкую систематизацию полученных сведений. Такую систематизацию обычно проводит руководитель группы аудиторов. Систематизируют данные по разделам проверяемых тем (учет основных средств, материальных запасов и т. п.), а внутри тем — по аналитическим и другим признакам. По возможности выделяют наиболее существенные замечания: неверные записи на счетах, нарушение налогового законодательства, отсутствие записей на счетах и др.

Анализ результатов проверки может проводиться по полученным данным и имеет несколько целей:

* общий анализ учетной политики, принятой клиентом;
* правильность ведения учета по отдельным разделам и счетам;
* соблюдение налогового законодательства;
* анализ финансового состояния клиента.

При этом важно отметить, что при инициативном аудите полученные результаты могут быть представлены клиенту в виде отчета с выводами и предложениями. Дальнейшие шаги клиента и аудиторской фирмы зависят от договорных обязательств и решаются ими совместно.

Наиболее распространенным вариантом проведения аудиторской проверки является проверка в рамках обязательного аудита, при котором требуется представить заключение, определяющее результаты проверки.

По результатам проведенной проверки аудитор должен оформить аудиторское заключение. Форма и принципы составления аудиторских заключений регулируются «Временными правилами аудиторской деятельности в РФ» №2262 и Порядком составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, оформленного протоколом № от 9.02.96 г. комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта представляет мнение аудитора фирмы о достоверности этой отчетности, которое должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта не может и не должно трактоваться этим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как-либо иначе. Если в результате аудита аудиторская фирма обнаружила, что имущественное или финансовое положение экономического субъекта таково, что существует серьезное сомнение по поводу возможности этого субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, то мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать данное сомнение.

По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудиторская фирма должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме: безусловно положительного заключения; условно положительного заключения; отрицательного аудиторского заключения; отказа в даче аудиторского заключения.

**В случае безусловно положительного заключения**, мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что эта отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить достоверность информации. А это значит, что эта отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период, исходя из нормативных актов, регулирующих бухгалтерских учет и отчетность в РФ.

**В случае условно положительного заключения**, мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств, бухгалтерская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить достоверность информации, за исключением определенных обстоятельств.

**В случае отрицательного аудиторского заключения**, мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что в связи с определенными обстоятельствами эта отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает достоверность информации при любых обстоятельствах.

**Случай отказа аудиторской фирмы от выражения своего мнения** о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта в аудиторском заключении, означает, что в результате определенных обстоятельств аудиторская фирма не может выразить и не выражает такое мнение в одной их установленных порядком форме.

**Принципы составления аудиторского заключения:**

1. Аудиторское заключение составляется по результатам аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта, проведенного аудиторской фирмой.

2. В аудиторском заключении объект аудита должен быть обозначен либо наименованиями всех составляющих бухгалтерской отчетности либо просто обозначается бухгалтерская отчетность. Аудиторское заключение должно содержать отчетный период, отчетную дату и полное наименование экономического субъекта в соответствии с его учредительскими документами.

3. Аудиторское заключение составляется в отношении бухгалтерской отчетности экономического субъекта, который является юридическим лицом, таким образом бухгалтерская отчетность должна включать показатели всех филиалов и подразделений экономического субъекта, независимо от географического расположения, степени финансовой и хозяйственной самостоятельности, структуры отчетности, внутренних взаимоотношений (включая выделенные на отдельной базе, а также представительства).

4. При составлении аудиторского заключения аудиторская фирма должна принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта (существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта). Использование принципа существенности при составлении аудиторского заключения означает, что в нем изложены все существенные обстоятельства, обнаруженные при проведении аудита, никакие иные существенные обстоятельства не были обнаружены аудиторской фирмой при проведении проверки. Аудиторское заключение не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения, как гарантия аудиторской фирмы в том, что иные обстоятельства, оказывающие или способные оказывать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта не существуют.

5. В аудиторском заключении, кроме безусловно положительного, должны быть ясно и полно изложены все существенные обстоятельства, приведшие к составлению аудиторского заключения отличного от безусловно положительного. Аудиторское заключение должно содержать (если это возможно) оценку в стоимостном выражении влияние таких обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

6. Если в результате аудита экономический субъект произвел необходимые поправки в бухгалтерской отчетности до предоставления ее заинтересованным пользователям, то аудиторское заключение не должно содержать указаний на эти поправки.

7. Аудиторское заключение должно быть собственноручно подписано уполномоченными лицами аудиторской фирмы в установленном порядке и поставлена соответствующая печать (на каждой странице отчета ставятся подписи всех лиц, производивших проверку).

8. Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке.

9. Стоимостные показатели в аудиторском заключении должны быть выражены в валюте Российской Федерации (то есть в рублях).

10. В аудиторском заключении исправления не допускаются.

**1.3 Состав и содержание аудиторского заключения**

Аудиторское заключение должно состоять из трех частей: Вводная часть. Аналитическая часть. Итоговая часть.

1. В вводной частиуказывается общие сведения об аудиторской фирме, также она должна включать: название документа в целом (например, «аудиторское заключение»); юридический адрес и телефоны; номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего аудиторской фирме лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок лицензии; Ф.И.О. всех аудиторов, принимающих участие в аудите.

2. В Аналитической частисодержится отчет аудиторской фирмы экономическому субъекту об общих результатах проверки: состояния внутреннего контроля; состояния бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности экономического субъекта; соблюдение экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Аналитическая часть должна включать: название части (аналитический отчет); кому она адресована; наименование экономического субъекта; объекты аудита; общие результаты проверки состояния внутреннего контроля; состояние бухгалтерского отчета и бухгалтерского учета, соблюдение нормативного законодательства.

3. В итоговой части содержится мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого объекта. Итоговая часть включает: название данной части; кома она адресована; наименование экономического субъекта; объекты аудита; указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность; распределение ответственности экономического субъекта (и аудиторской фирмы), в отношении которого проводится аудит; указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводится аудит; мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными требованиями.

Итоговая часть должна быть адресована учредителям или участникам экономического субъекта. Итоговая часть не может быть датирована ранее даты подписания бухгалтерского отчета экономического субъекта.

Если в результате аудита выявлено какое-либо существенное искажение бухгалтерской отчетности, то в прилагаемой к аудиторскому заключению бухгалтерской отчетности экономический субъект должен устранить эти искажения, то есть бухгалтерская отчетность должна быть составлена с учетом поправок, предложенных аудиторской фирмой.

Аудиторская фирма должна предоставлять экономическому субъекту не менее двух первых экземпляров аудиторского заключения. Они предоставляются для: руководства; руководства, но предназначены для пользователей. Каждый экземпляр аудиторского заключения, вместе с предложенной к нему бухгалтерской отчетностью, является единым целым и должен быть сброшюрован.

Аудиторская фирма должна представлять аудиторское заключение экономическому субъекту в сроки, согласованные с субъектом и указанные в договоре.

Экономический субъект несет ответственность за непредоставление аудиторского заключения заинтересованным пользователям, включая учредителей, налоговые органы и др. Данные пользователи не имеют право требовать от аудиторской фирмы аудиторского заключения проверяемого экономического субъекта

**2. Аудиторское заключение нематериальных активов**

Нематериальные активы, являясь достаточно новой учетной категорией (1991), представляют собой объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход. Признаками нематериальных активов являются: отсутствие вещественных материальных форм, использование в течение длительного времени, способность приносить пользу организации, высокая степень определенности с получением будущей прибыли.

Бухгалтерский учёт нематериальных активов и операций с ними производится в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденным приказом Министерства Финансов РФ №91н от 16 октября 2000 года. Нематериальные активы учитываются на одноименном счете 04. Он предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности.

К нематериальным активам могут быть отнесены объекты интеллектуальной собственности, в том числе:

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

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

В период использования нематериальных активов их стоимость погашается путем начисления амортизации в течение срока полезного применения. Порядок начисления амортизации фиксируется в учетной политике предприятия. Сроком полезной службы считается период, в течение которого использованные объекты приносят прибыль, выгоду предприятию. По нематериальным активам, по которым трудно или невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет. По отдельным видам нематериальных активов амортизация может вообще не начисляться. Это активы, по которым существует уверенность, что их стоимость с течением времени не будет уменьшаться либо прибыль, приносимая их использованием, не будет падать. К ним относятся права на ноу-хау, товарные знаки и др.

План счетов предусматривает две схемы записей по учету амортизации нематериальных активов: Дебет 20 (26 ...) Кредит 05 - начислена амортизация способом накопления соответствующих сумм на отдельном счете; Дебет 20 (26 ...) Кредит 04 - начислена амортизация способом уменьшения первоначальной стоимости нематериального актива.

Оба варианта дают одинаковый результат. Однако первый обеспечивает большую аналитичность учетной информации. Тем не менее, вторую схему логичнее использовать для отдельных видов нематериальных активов, например организационных расходов и деловой репутации организации. Для разных видов нематериальных активов организация может использовать разные схемы учета амортизации. После полного погашения первоначальной стоимости объект автоматически перестает числиться в бухгалтерском учете либо продолжает учитываться в условной оценке. До сих пор эта схема допускалась лишь для учета амортизации деловой репутации организации. С введением нового Плана счетов организация самостоятельно решает, в каком случае ее целесообразнее применять.

### К источникам аудиторских доказательств относятся бухгалтерский баланс (форма №1), отчет о прибылях и убытках (форма №2), приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5), карточки учета НА (форма № НМА-1), счета-фактуры и накладные, другие учетные регистры.

### 2.1 Аудит нематериальных активов

### Цель аудита нематериальных активов (НМА) — сформировать обоснованное мнение относительно правильности их классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности.

### С 1 января 2008 года вступила в силу часть четвертая ГК РФ, которая существенным образом изменила понятие «интеллектуальная собственность». В настоящее время под интеллектуальной собственностью понимают результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана (п. 1 ст. 1225 ГК РФ).

Для достижения данной цели аудитору необходимо:

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

### План и программа аудита.

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, которая подтверждается или корректируется в ходе аудита.

### Для целей аудита операций с НМА, аудитор должен решить ряд задач:

### изучить состав и структуру НМА;

### подтвердить право собственности на них;

### подтвердить первичную оценку систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций;

### установить правильность отражения в учете операций с НМА;

### подтвердить достоверность отражения в учете операций по НМА;

### оценить качество инвентаризации НМА. Источники информации:

### договоры купли-продажи (создания НМА);

### авторские договоры;

### акты приема-передачи объектов НМА;

### свидетельства на право пользования;

### протоколы собраний учредителей о внесении объектов НМА в уставный капитал и согласование их стоимости;

### карточки учета НМА;

### регистры синтетического и аналитического учета;

### положение об учетной политике.

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

### Система бухгалтерского учета НМА организации проверяется с помощью тестов средств внутреннего контроля и аудиторских процедур. Тестирование средств внутреннего контроля бухгалтерского учета НМА позволяет сделать вывод о функционировании системы бухгалтерского учета НМА. Практика показывает, что далеко не всегда аудиторские проверки нематериальных активов сопровождаются оценкой системы внутреннего контроля, что заведомо снижает их результативность. Это приводит, в частности, к увеличению затрат времени, так как своевременно не созданные предпосылки для обоснования выборочного способа проверки повышают вероятность искажений в оценке аудиторского риска. Адекватная оценка системы внутреннего контроля позволяет качественно и более доказательно сформировать выводы аудитора в Письменной информации аудитора руководству экономического субъекта и в аналитической части аудиторского заключения.

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.

### Методы аудита нематериальных активов.

### Перечень методов, используемых в ходе применения специальных процедур для аудита нематериальных активов, включает в свой состав анализ финансового состояния и суммарной величины чистых активов, инспектирование объективности оценки НМА, контроль расчётов по начислению амортизации НМА, проверка налогообложения по операциям с НМА и некоторые другие. Проводятся: сплошная проверка (основные регистры синтетического учета НМА); выборочная проверка (первичные документы); опрос; тесты; арифметический пересчет.

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, 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.

### Этапы и процедуры аудита нематериальных активов.

1. Этап - ознакомительный. Анализируется состав нематериальных активов организации. В начале проверки операций с НМА аудитор должен убедиться, что объекты, отраженные в составе НМА в действительности являются таковыми. Для этого аудитор изучает данные первичного учета, а также бухгалтерские регистры и подтверждает обоснованность классификации объекта в качестве нематериального активаи сопоставить с перечнем НМА, согласно ПБУ 14. 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 №91н.

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 (ведомость учета нематериальных активов №17 по дебету и кредиту счета 04 «Нематериальные активы»; ЖО №10 по кредиту счета 05 «Износ нематериальных активов»; ЖО №13 по кредиту счета 04 «Нематериальные активы»; расчет износа нематериальных активов (при журнально-ордерной форме учета);

- на составление бухгалтерских проводок по учету нематериальных активов;
- соответствие данных синтетического и аналитического учета нематериальных активов и их износа записям в главной книге и балансе.

На этом этапе выясняется, учитываются ли в составе бухгалтерского счета 04 активы, не являющиеся нематериальными. Те объекты, которые введены до ПБУ 14 остаются в составе НМА (следует иметь в виду, что ПБУ 14 распространяется только на коммерческие организации).

При аудите необходимо проверить и такие вопросы, как правильность отнесения на себестоимость выпускаемых изделий, стоимости отдельных программных продуктов, которые отнесены к НМА и рассчитаны на выпуск определенного количества изделий в течение года. Такие программные продукты нельзя учитывать в составе НМА, т.к. они используются в производстве в течение года, но не более года. Нередко в состав НМА включают и различные лицензии со сроком действия менее 1 года (в т.ч. занятие аудиторской деятельностью), стоимость различных сборов (лицензии на право торговли алкогольной продукцией, пивом, табачными изделиями); все это должно покрываться за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Значительное внимание следует уделить анализу договоров, патентов, свидетельств о регистрации права собственности и других документов, подтверждающих право собственности организации на нематериальные активы.

Далее аудитор проверяет документальное оформление учета нематериальных активов, в частности использование унифицированных форм учета, правильность оформления первичных документов при их принятии к учету. В процессе проверки на данной стадии должны найти своё документарное подтверждение такие важнейшие показатели, как наименование НМА, наименование охранного документа, срок, территория действия, совокупный объём субъективных прав им установленный, наименование сторон по договорам, опосредующим передачу прав на НМА, календарные даты подписания и регистрации этих договоров. С этой целью аудитором должна быть проверена тождественность информационных данных, содержащихся в правоустанавливающей документации на объекты НМА и в документации, устанавливающей действительность существования НМА.

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.

После того, как окончательно будет установлена правомерность отнесения активов организации к разряду нематериальных, аудитором производится проверка данных бухгалтерского учёта на предмет точного отражения итогов процедур инвентаризации НМА. Поскольку бухгалтерский учёт активов предприятия, в том числе и нематериальных, осуществляется на основе данных полученных в ходе инвентаризации, аудитору важно ознакомиться с внутренними актами, регламентирующими проведение и оформляющими её конечные результаты. Такими актами могут являться приказы о проведении инвентаризации и её сроках, протоколы и решения инвентаризационной комиссии, описи, акты инвентаризации и регистры бухгалтерского учёта.

Далее необходимо изучить правильность оценки НМА и отражения на счетах бухгалтерского учета операций по их движению. Приобретение и выбытие объектов НМА производится в порядке, аналогичном приобретению и списанию основных средств — поступление отражается на счете 08, а после того как первоначальная стоимость сформирована, дебетуется счет 04, а выбытие производится с применением счета 91.

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. 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».

### Основным правилом, которым руководствуется аудитор на этом этапе, является необходимость обязательного отражения всех поступающих в пользование организации нематериальных активов в бухгалтерской документации.

### В обязательном порядке аудитору следует убедиться в том, что в отношении принятых к учёту НМА, установлены сроки полезного использования. Срок полезного использования нематериальных активов определяется в соответствии со сроком действия патента и свидетельства либо с ожидаемым сроком использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды. Многие объекты интеллектуальной собственности, а в особенности программное обеспечение для ЭВМ склонны к быстрому моральному износу, поэтому в отношении этих объектов срок полезного использования определяется организациями самостоятельно. Исходя из особенностей конкретной группы НМА, срок их полезного использования определяется согласно количеству продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования таких объектов.

### 3. Аудит учета начисления амортизации нематериального актива. Далее проверяется соответствие порядка начисления амортизации способам и методам, отраженным в учетной политике. ПБУ 14 дает возможность амортизировать двумя способами: через счет 04 и через счет 05. 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.

Проверяя начисление и списание износа НМА аудитору надо убедиться, что износ начисляется, относится на себестоимость ежемесячно, а не в конце отчетного периода. Проверку использования НМА необходимо увязать с проверками состояния бухгалтерского учета, обращая внимание при этом на соответствие данных аналитического и синтетического учета НМА и их износа с записями в Главной книге или другом аналогичном регистре. При значительном количестве видов и стоимости НМА необходимо проверить вопросы аналитического учета по их видам.

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.

Конкретное основание выбытия влечёт за собой обязанность аудитора по проверке конкретного перечня документации. Например, в том случае если нематериальный актив был списан в результате окончания срока полезного использования, аудитором должен быть установлен факт наличия распоряжения руководства аудируемого лица о списании рассматриваемого объекта, а также акт комиссии об оценке остаточной стоимости и списании НМА. 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.

### 6. На заключительной стадии можно проверить соответствие данных синтетического и аналитического учета НМА записям в главной книге и балансе.

### Итоговым этапом аудита хозяйственных операций, связанных с учетом нематериальных активов, являются обобщение результатов аудита, анализ ошибок, выявленных в ходе аудита.

### Типичные ошибки в бухгалтерском учете нематериальных активов.

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

* 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);
* неверное формирование первоначальной стоимости инвентарного объекта нематериального актива;
* неверное начисление амортизации вследствие необоснованного установления срока полезного использования;
* отсутствие первичных документов по учету нематериальных активов.

### Обобщение результатов осуществляется в виде рабочих документов, таких как «Таблица выявленных нарушений»; «Оценка влияния выявленных нарушений на показатели бухгалтерской отчетности».

При анализе ошибок, выявленных в ходе аудита, необходимо определить степень их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ошибки, обнаруженные в процессе аудита по данному объекту аудита, могут оказывать влияние:

* на правильность проведения инвентаризации нематериальных активов;
* на правильность начисления амортизации, по нематериальным активам;
* на правильность определения себестоимости продукции (товаров, работ, услуг);
* на правильность определения финансовых результатов;
* на правильность исчисления и уплаты налога на прибыль;
* на правильность исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

По результатам аудита аудитор может разработать рекомендации по устранению ошибок в бухгалтерском и налоговом учете и совершенствованию системы бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов.

Таким образом, 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.

**2.2 Оценка результатов и заключение аудитора**

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 аудитора - документ, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным нормативными актами, действующими в Российской Федерации, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов, предназначенный для любых пользователей бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторское заключение, являясь составной частью бухгалтерской отчетности, предназначено для ее пользователей как источник информации о достоверности этой отчетности. Пользователи бухгалтерской отчетности, полагаясь на мнение аудитора, выраженное в аудиторском заключении, предоставляют кредит доверия аудитору или аудиторской фирме. Этот кредит доверия завоевывается и оправдывается аудиторами прежде всего качеством работы.

Аудиторам предстоит оценить полноту и качество выполнения всех пунктов общего плана и программы аудита нематериальных активов. Они должны провести систематизацию и аналитический обзор результатов проверки, чтобы составить объективное аудиторское заключение, которое представляет собой итог работы аудитора, выраженный в сжатой форме в одном из его видов (безусловно положительного, условно положительного, отрицательного, с отказом от выражения мнения). Форма и содержание заключения аудитора должны отвечать положениям действующих нормативных актов и соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности. Важнейшими из них являются «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности», «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проверки», «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности», «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности», «Применимость допущения непрерывности деятельности».

Аудитор, в соответствии с Правилом (стандартом) №2 «Документирование аудита» и 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.

Формирование аудиторского заключения происходит в процессе обобщения и оценки результатов аудита по всем разделам плана и программы. Процедура оценки результатов аудита включает:

* обзор рабочих документов и подготовку итоговых рабочих документов;
* оценку существенности выявленных отклонений;
* оценку достаточности аудиторских доказательств;
* оценку факторов, связанных с принципом действующего предприятия;
* оценку представления и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности;
* оценку событий после даты составления отчетности;
* составление письменной информации аудитора руководству по результатам проверки;
* составление аудиторского заключения.

Выявленные замечания аудитор отражает в письменной информации, где оценивает влияние обнаруженных ошибок на искажение бухгалтерской отчетности. Необходимо проанализировать обнаруженные ошибки и нарушения в соответствии с требованиями федерального стандарта аудиторской деятельности «Существенность в аудите». Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки аудитор сравнивает обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. При качественной оценке аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями.

По каждому нарушению указываются: нормативный документ, требования которого нарушены; сумма ущерба; оценка существенности и значимости влияния выявленного нарушения на результаты деятельность организации и достоверность бухгалтерской отчетности.

Искажение данных бухгалтерской отчетности и невозможность подтверждения достоверности статьи баланса «Нематериальные активы» вызываются следующими причинами:

* на счете «Нематериальные активы» числятся объекты без документального оформления;
* числятся объекты, необоснованно отнесенные к нематериальным активам;
* в оценку нематериального актива включены расходы, несвязанные с приобретением этого объекта учета;
* не ведется аналитический учет;
* нематериальные активы, имеющиеся на предприятии, не учитываются и не отражаются в отчетности.

О низком уровне внутреннего контроля в организации свидетельствуют следующие факты:

* не проводится инвентаризация нематериальных активов перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
* не соблюдаются сроки проведения инвентаризаций, установленные положениями учетной политики;
* результаты инвентаризации не оформлены соответствующей документацией;
* несвоевременное отражение результатов инвентаризации в годовой бухгалтерской отчетности.

Искажения финансовых результатов хозяйственной деятельности организации возникают в результате:

* неправомерного установления сроков полезного использования;
* начисления амортизации по категории нематериальных активов, по которым амортизационные отчисления не должны производиться (капитальные инвестиции, неиспользуемые объекты НМА);
* отнесения на себестоимость продукции амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов, используемым в непроизводственной сфере;
* нарушения методологии отражения операций выбытия нематериальных активов.

Перечень проверенных документов, выявленные ошибки и нарушения фиксируются в рабочих документах. 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.

Содержание аудиторских процедур, используемые документы, выводы аудитора приведены в таблице.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Содержание процедуры** | **Используемые документы** | **Выводы аудитора** |
| Проверка соблюдения положений учетной политики в области НМА | Учетная политика внутри-фирменные инструкции положениям учетной политики | Применяемые методы в области учета НМА соответствуют |
| Проверка соответствия отчетных показателей (формы №1 и №5) соответствующим показателям в регистрах синтетического и аналитического учета | Бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложение к бухгалтерскому балансу, Главная книга | Отчетные показатели соответствуют показателям регистров синтетического и аналитического |
| Проверка правильности определения первоначальной стоимости | Накладные, счета-фактуры | Первоначальная стоимость НМА определена в соответствии с ПБУ 14/2000 |
| Проверка источников поступления НМА | Накладные, счета-фактуры | Источники поступления соответствуют источникам, указанным в накладных |
| Проверка правильности оформления приобретенных НМА | Карточки по учету НМА, накладные | Существенных нарушений в учетных регистрах не выявлено |
| Проверка правильности выделения суммы НДС при приобретении объектов НМА | Платежные документы, счета-фактуры, карточки по счетам 19 и 68 | НДС в финансовых документах выделяется отдельной |
| Проверка правильности использования типовой формы по учету НМА | Карточки по учету НМА | В организации используется унифицированная форма первичной учетной документации по учету НМА |
| Проверка правильности начисления амортизации по НМА | Ведомости по учету амортизации, карточки по учету НМА, карточка по счету 02 | Проверенные ведомости по учету амортизации и карточки по учету НМА не содержат существенных нарушений |
| Проверка соответствия используемых способов начисления амортизации требованиям бухгалтерского и налогового учета | Учетная политика организации, нормативные документы по бухгалтерскому и налоговому учету | Используемый способ начисления амортизации НМА (линейный) соответствует требованиям бухгалтерского и налогового |
| Проверка правильности оформления операций по выбытию НМА | Нормативные документы по бухгалтерскому и налоговому учету | Выявлено отсутствие документов по выбытию НМА |
| Проверка правильности ведения учета НМА в условиях автоматизирован-ного учета | Учетная политика руководство по работе с бухгалтерскими программами | В организации применяется устаревшее программное обеспечение |

**Заключение**

Целью аудита является установление реальности, полноты и достоверности предоставляемой отчетности (в т.ч. нематериальных активов), соответствие ее действующему законодательству, а также требованиям, предъявляемым к бухгалтерскому учету и финансовой отчетности.

Аудиторское заключение представляет собой итог работы аудитора, выраженный в сжатой форме в одном из его видов (безусловно положительного, условно положительного, отрицательного, с отказом от выражения мнения).

НМА учитываются на одноименном счете 04. Он предназначен для обобщения информации о наличии и движении НМА, принадлежащих организации на правах собственности. Признаками нематериальных активов являются: отсутствие вещественных материальных форм, использование в течение длительного времени, способность приносить пользу организации, высокая степень определенности с получением будущей прибыли.

При проверке операций с НМА аудитору необходимо обратить внимание на следующее:

- не могут быть признаны НМА 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 НМА;

- правильность отражения первоначальной оценки стоимости НМА;

- правила по списанию объекта НМА с баланса предприятия;

- начисление амортизации на объекты НМА;

- на правильность ведения синтетического и аналитического учета НМА;

- на составление бухгалтерских проводок по учету НМА;

- соответствие данных синтетического и аналитического учета НМА и их износа записям в главной книге и балансе.

Сформулируем наиболее общие моменты, которые следует иметь в виду при знакомстве с аудиторским заключением:

1. Аудиторское заключение представляет собой лишь МНЕНИЕаудиторской фирмы. Оно не может и не должно трактоваться как-либо иначе.

2. Аудитор несет ответственность исключительно за свое мнение о достоверности отчетности, но никак не за саму достоверность.

3. Мнение аудиторской фирмы о достоверности отчетности не есть гарантия полного отсутствия ошибок, неточностей и т.п. в ней: при подготовке заключения аудитор исходит из существенности, значимости фактов хозяйственной жизни.

4. В настоящее время в российской практике достоверность отчетности понимается как ее соответствие во всех существенных аспектах применимому нормативному акту, регулирующему бухгалтерскую отчетность.

**Список использованных источников**

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 119-ФЗ (с изм.).
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 4 июля 2003 г. № 405 (с изм.).
3. Положение по бухгалтерскому учету. Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 91н (с изм.).
4. Александров О.А. Аудит нематериальных активов / О.А.Александров // Аудиторские ведомости. – 2002. - №4.
5. Аудиторская деятельность: организационные основы, стандарты, особенности отраслевого аудита / Составитель В.В.Калинин. – М.: ООО «ИКФ Омега - Л», 2000. – 384 с.
6. Бархатов, А.П. Нематериальные активы: бухгалтерский учет и аудит / А.П.Бархатов, С.В.Крюгер. - М.: Издательско-торговая корпорация Дашков и Ко, 2002. – 156 с.
7. Ковалева, О.В. Аудит: Учебное пособие / О.В.Ковалева, Ю.П.Константинов; Под ред. О.В.Ковалевой. – М.: Издательство ПРИОР, 2002. – 320 с.
8. Логунов, Д.А. Новый подход к учету нематериальных активов / Д.А.Логунов // Бухгалтерский учет. – 2001. - №14.
9. Подольский, В.И. Аудит: Учебник для вузов / В.И.Подольский, Г.Б.Поляк, А.А.Савин и др.; под ред. Проф. В.И.Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 583 с.
10. Подольский В.И. Комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» (постатейный) / В.И.Подольский. - М.: Современная Экономика и Право, 2004. – 112 с.
11. Полисюк, Г.Б. Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комплексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия: Учебное пособие / Г.Б.Полисюк, Ю.Д.Кузьмина, Г.И.Суханова. - М.: Экзамен, 2001. – 352 с.