**Министерство науки и образования Украины**

**Донецкий национальный университет**

**Учетно-финансовый факультет**

**Кафедра учета и аудита**

**Отчет
о магистерской практике**

|  |  |
| --- | --- |
| студента V курсаучетно-финансового факультетаспециальность бухгалтерский учет и аудитгруппа 0106 В | **С.А. Ефремова** |
|  |  |
| Начальник отдела развития персонала АО "Норд | А.В. Шкуропатский |
|  |  |
| Руководитель практики от предприятия:Начальник бюро бухгалтерии капитальных вложений, основных средств и МБП | С.В. Харченко |
|  |  |
| Руководитель практики от кафедры:К. э. н., доцент | И.В. Бешуля |

Донецк
2004 г.

Содержание работы

Содержание работы 2

1. Общая характеристика предприятия. Работа бухгалтерского аппарата. 3

2. Содержание приказа «Об организации бухгалтерского учета и учетной политики» АО «Норд» 7

3. Понятие документирования и организации документооборота на АО «Норд», и их влияние на формирование показателей финансовой отчетности. 11

3.1. Общие принципы 11

3.1. Документирование нематериальных активов 14

4. Аудит нематериальных активов 16

4.1. Общие положения 16

4.2. Проверка контроля за наличием НМА 17

4.3. Проверка правильности синтетического учёта поступления и выбытия НМА 18

4.4. Проверка правильности начисления и отражения в учёте амортизации по НМА 19

4.5. Обобщение результатов проверки 20

Список использованной литературы 22

Приложения 23

1. Общая характеристика предприятия.
Работа бухгалтерского аппарата.

Акционерное общество «Норд» — специализированное предприятие по производству бытовых компрессионных холодильников, морозильников, компрессоров и газовых плит. Является крупнейшим украинским производителем бытовой техники.

АО «Норд» обслуживает АО «Донецкий институт холодильной техники» (АО «ДИХТ») — разработчик изделий для АО «Норд», осуществляющий весь цикл конструкторско-технологической подготовки производства от разработки изделий до запуска их в серийное производство.

На территории АО «Норд» расположен Государственный сертификационный испытательный центр сложной бытовой техники, имеющий право проводить сертификацию изделий сложной бытовой техники.

В состав АО «Норд» входят следующие объекты социальной сферы:

* санаторий-профилакторий;
* база отдыха «Донбасс»;
* учебно-воспитательный комплекс № 319;
* стоматологический центр;
* здравпункт;
* молодежное общежитие;
* жилые дома.

Донецкий завод холодильников является головным предприятием АО «Норд» и специализируется на выпуске домашних холодильников, морозильников и газовых плит.

Завод был сдан в эксплуатацию 30 декабря 1963 года. На протяжении всей истории своей деятельности предприятие проводило исследования и разработки, внедряло новые виды продукции и технологии производства, расширяло торговую сеть.

В то время как производство и реализация сложной электробытовой техники в Украине постоянно сокращается, АО «Норд» производит широкую номенклатуру холодильников и морозильников, отвечающих всем современным техническим стандартам и характеристикам.

АО «Норд» оснащено современными, отвечающими мировому техническому уровню импортными и отечественными технологическими линиями и оборудованием.

После проведения трех реконструкций производственные мощности АО «Норд» по производству холодильников и морозильников доведено до 500 тыс. в год.

Кроме выпуска холодильников, морозильников и газовых плит, АО «Норд» оказывает различные платные услуги населению:

* бытовые;
* пассажирский транспорт;
* связь;
* жилищно-коммунальные;
* содержание детских учреждений;
* санаторно-курортные.

Бухгалтерия предприятия организована в виде структуры, показанной на схеме (рис. 1.1).

Кроме того, в заводских цехах организованы оперативно-технические бухгалтерии, занимающиеся сбором и обработкой оперативной информации о производстве продукции, которая впоследствии передается в центральную бухгалтерию.

**Главный бухгалтер**

*Заместители главного бухгалтера*

Бюро учета затрат
на производство

Бюро учета
реализации

Отдел денежных операций

Материальный
отдел

Бюро учета расчетов
с поставщиками

Бюро учета денежных
средств и других расчетов

Бюро учета капвложений,
основных средств и МБП

Бюро учета расчетов
с рабочими и служащими

Касса

Финансовое бюро

Бюро контрольно-ревизионное

Рисунок 1.1 Структура отдела бухгалтерского учета, отчетности и контроля АО «Норд»

В соответствии с Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 № 996-XIV АО «Норд» в 2000 году осуществило трансформацию бухгалтерского учета и отчетности согласно Национальным стандартам бухгалтерского учета.

Таким образом, на сегодняшний день ведение бухгалтерского учета в АО «Норд» регламентируется следующими нормативными документами:

* Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине»;
* Положениями (стандартами) бухгалтерского учета;
* Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 № 291.
* Приказом об учетной политике;
* должностными инструкциями.

и другими отраслевыми и внутренними положениями и инструкциями.

На предприятии утвержден рабочий План счетов, наиболее полно отражающий специфику деятельности предприятия и его учетные традиции. Используются шестизначные коды счетов, имеющие следующую структуру:

**10 04 13**

*Счет*

*Субсчет*

*Статья*

Рисунок 1.2 Структура бухгалтерского счета рабочего плана счетов АО «Норд»

Так, например, активный счет 10 «Основные средства» имеет субсчет 1004 «Машины и оборудование», который, в свою очередь включает 20 статей, одна из которых — 100413 «Рабочие автоматизированные машины по охране окружающей среды».

Такая методика несколько непривычна для пользователя «обычного» Плана счетов, где для кодирования субсчета используется одна цифра. Такой «нестандартный» подход вызван тем, что в учетной традиции предприятия многие счета имеют более девяти субсчетов (например, счет 20 «Производственные запасы» пополнен субсчетами 2010 «Гарантийные запчасти», 2011 «ТЗР» и т. д.). Это вызывает необходимость выделения двух цифр для кодирования субсчета.

Для представления конкретных проводок в отчете будут использоваться бухгалтерские счета, используемые на предприятии.

АО «Норд» имеет в своем составе информационно-вычислительный центр, занимающийся решением вопросов автоматизации учетных работ.

На предприятии практически во всех отделах бухгалтерии внедрена компьютеризованная система учета. Компьютеры работают в локальной сети с выделенным сервером под управлением ОС Microsoft Windows.

Используется бухгалтерское программное обеспечение (программа “MSM”) собственного производства, работающее в среде MS DOS. Каждый бухгалтер имеет свой пароль, открывающий ему доступ к определенному участку учетных работ. Имеются следующие уровни доступа:

Просмотр / печать существующих документов и регистров.

(1) + Создание новых / правка существующих документов и регистров;

Благодаря компьютеризированному составлению и обработке сводных ведомостей бухгалтерского учета бухгалтер легко может представить данные в любой удобной в конкретном случае группировке. Поэтому в учетной практике АО «Норд» практически не существует жестких или устоявшихся форм тех или иных сводных ведомостей. В приложениях к отчету показаны некоторые примеры используемых на предприятии группировок учетных данных в сводных ведомостях.

Однако, не смотря на высокий уровень компьютеризации учетных работ, в бухгалтерской практике АО «Норд» все еще имеет место документооборот на бумажных носителях. Причиной этого являются несколько факторов:

Такое большое предприятие, как АО «Норд», невозможно в кратчайшие сроки полностью перевести на компьютеризованную систему учета и отчетности. В некоторых отделах до сих пор компьютеры используются минимально — в основном, для распечатки бланков документов и учетных регистров.

Некоторые документы, согласно действующему украинскому законодательству, необходимо использовать только в бумажной форме. Так что бумажный носитель еще долго будет присутствовать в учете даже самых технически развитых отечественных бухгалтериях. В практике АО «Норд» те первичные документы, которые, в силу определенных обстоятельств, необходимо заполнять вручную на бумажном носителе, дублируются бухгалтером в программе. Таким образом, в электронной форме отражается весь документооборот.

2. Содержание приказа «Об организации бухгалтерского учета и учетной политики» АО «Норд»

В соответствии с Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» АО «Норд» утвердило приказ «Об учетной политике» (Приложение № 3), в котором изложены те принципы ведения бухгалтерского учета, которые, согласно действующему законодательству, предприятие может определять самостоятельно.

Однако прежде чем анализировать приказ об учетной политике конкретного предприятия (в данном случае АО «Норд»), необходимо разобраться, что в нем должно изначально отражаться, то есть необходимо определиться в первую очередь, что такое учетная политика и что она собой представляет.

Так, в соответствии с законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине, учетная политика — это совокупность принципов, методов и процедур, которые используются предприятием при составлении и предоставлении финансовой отчетности. То есть это выбор самим предприятием определенных методик, формы и техники ведения бухгалтерского учета, исходя из действующих нормативных актов и особенностей деятельности предприятия.

Основная цель учетной политики — обеспечить получение достоверной информации об имущественном и финансовом состоянии предприятия, результатах его деятельности, которая является необходимой для всех пользователей финансовой отчетности с целью принятия соответствующих решений.

Таким образом, учетная политика предприятия — это не просто совокупность способов ведения учета, избранных согласно условиям хозяйствования, но и выбор методики учета, которая предоставляет возможность использования различных вариантов отражения фактов хозяйственной жизни в учете. Другими словами, учетную политику в широком понятии можно определить как управление учетом, а в узком — как совокупность способов ведения учета. На выбор учетной политики влияет ряд факторов. Это форма собственности и организационно — правовая форма, отрасль или вид деятельности, система налогообложения, степень свободы действий в условиях перехода к рынку, стратегии финансово-хозяйственного развития, наличие материальной базы, системы информационного обеспечения предприятия, уровень квалификации бухгалтерских кадров, экономической смелости, инициативности и предприимчивости работников и другие факторы.

Процесс формирования учетной политики очень сложный и состоит из нескольких этапов:

1. **Подготовительный этап** — определение, по каким вопросам предприятие должно принять те или иные решения в части учетной политики; подбор всех выданных раньше документов, которые оформляют те или иные решения по вопросам учетной политики и т.д.
2. **Определение объектов бухгалтерского учета, относительно которых должна быть разработана учетная политика** — установление объекта учетной политики, так как каждое конкретное предприятие имеет свою специфическую совокупность объектов бухгалтерского учета.
3. **Выбор и обоснование исходных положений построения учетной политики** — анализ общепризнанных допущений в построении учетной политики с точки зрения выявленной на предыдущем этапе совокупности факторов; при их адекватности эти допущения закладываются в основу учетной политики.
4. **Идентификация потенциально пригодных для использования предприятием способов ведения бухгалтерского учета по каждому приему и для каждого объекта учета**.
5. **Отбор способов ведения бухгалтерского учета, пригодных для использования предприятием**.
6. **Оформление выбранной учетной политики**.
7. **Заключительный этап** — контроль внедрения и использования, выявление при необходимости недостатков и внесение изменений.

Таким образом, учетная политика конкретного предприятия выливается в Приказ об учетной политике, который должен содержать следующие вопросы:

1. **Теория** — включает принципы учета, законодательные акты, научные положения конструирования подсистем учета. Основным содержанием этого раздела является определение теоретических основ бухгалтерского учета (предмет, метод, правила составления документов, регистров, отчетностей), положения и нормативные акты по вопросам организации учета в Украине.
2. **Организация** — определяет структуру бухгалтерии, разработку инструкций, внутренних стандартов, способ ведения учета, взаимодействие бухгалтерии с управленческими службами и прочие аспекты деятельности учетного аппарата.
3. **Методика** — включает принципы и правила получения, обработки, фиксации, передачи информации, оценки, ведения счетов, критериев разграничения основных средств и МБП, начисление амортизации, учета ремонтов, оценки запасов и готовой продукции, списание затрат будущих периодов, определение объема реализации продукции, установление резерва сомнительных и безнадежных долгов, учета и распределения накладных расходов и включение их в себестоимость, образование уставного капитала, определение результатов деятельности и т. д.
4. **Технология** — предусматривает использование таких элементов как план счетов бухгалтерского учета, форма бухгалтерского учета, документооборот, организация внутреннего контроля, порядок составления регистров учета и форм финансовой отчетности, проведение инвентаризации имущества и обязательств.

Следует отметить, что приказ об учетной политике — это не просто формальный документ, он должен отражать реальное положение дел на предприятии, то есть учитывать все особенности в ведении учета. От того, насколько верно составлен данный документ, зависит, правильно ли будут в конечном итоге сформированы показатели финансовой отчетности.

Анализируя приказ «Об организации бухгалтерского учета и учетной политики» АО «Норд», можно сказать, что он далек от совершенства, хотя и содержит ряд достоинств. Так данный документ содержит пункты по поводу сроков проведения инвентаризаций имущества, а также лиц, которые должны осуществлять данную процедуру. Приказ оговаривает границу существенности для АО «Норд» — в размере 1000 грн., устанавливает продолжительность операционного цикла для производства готовой продукции, торговли покупными товарами. Также рассматриваемый документ содержит условия признания активами основных средств и малоценных необоротных активов. В приказе «Об организации бухгалтерского учета и учетной политики» отражается метод оценки запасов при их выбытии: FIFO, а при некоторых обстоятельствах LIFO. Также приказ содержит условия отнесения дебиторской задолженности к сомнительной и порядок списания просроченной задолженности в затраты.

Однако, как уже отмечалось выше, данный документ не лишен недостатков. Приказ «Об организации бухгалтерского учета и учетной политики» АО «Норд» не достаточно подробно описывает организацию учета и учетную политику предприятия. Так здесь отсутствует перечень прав и обязанностей главного бухгалтера, ведущих специалистов и рядовых бухгалтеров. В части описания методики учета в приказе можно отметить следующие недостатки: отсутствуют сведения по поводу списания и распределения транспортно – заготовительных расходов, хотя согласно деятельности АО «Норд» они должны быть значительны. Также можно сомневаться в целесообразности выбора налогового метода начисления амортизации основных средств, так как его нельзя назвать наилучшим, тем более он не может подходить предприятиям, использующим новейшие технологии, которые могут быстро устаревать, а значит требуют ускоренной амортизации.

Все выше перечисленные недостатки в основном документе, характеризующем особенности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности могут заведомо привести к искажению данных показываемых в финансовой отчетности, что может негативно сказаться на состоянии предприятия. Поэтому приказ «Об организации бухгалтерского учета и учетной политики» должен постоянно совершенствоваться и изменяться согласно новым требованиям к организации учета и составлению отчетности, а не переписываться из года в год без изменений. Приказ не должен быть просто формальным документом, он должен быть основой всего учета на предприятии.

3. Понятие документирования и организации документооборота на АО «Норд», и их влияние на формирование показателей финансовой отчетности.

3.1. Общие принципы

**Процесс документирования** — совокупность технических и методических приемов создания документа. Документирование является первым этапом бухгалтерского учета, который включает в себя регистрацию и фиксацию информации о фактах, операциях, процессах, ее обработку и обобщение. Документирование является основанием для составления финансовой отчетности, которое является последним этапом бухгалтерского учета, то есть подытоживает всю деятельность предприятия.

АО «Норд» при составлении документов руководствуется Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», а также положением № 88 «О документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете». Согласно принципу полного отражения первичными бухгалтерскими документами должны оформляться все без исключения операции, которые подлежат учету. Первичные документы должны быть составлены в момент осуществления операции, а если это невозможно — непосредственно после ее окончания. Руководитель предприятия должен обеспечивать фиксирование фактов осуществления всех хозяйственных операций, которые были проведены, в первичных документах и выполнение всеми подразделениями, службами и работниками правомерных требований главного бухгалтера или другого лица, но которого возложена ответственность за ведение бухгалтерского учета относительно порядка оформления и предоставления для учета документов. Данный аспект на АО «Норд» закрепляется в приказе об учетной политике и гласит: «Специалистам цехов, отделов и служб неукоснительно выполнять требования работников бухгалтерии по соблюдению порядка оформления первичных документов и срока представления их к отчету. За нарушение требований бухгалтеров, несвоевременное составление документов и отчетов и недостоверность отражения в них данных, привлекать специалистов к дисциплинарной ответственности. В случаях, если документ составлен с нарушением законодательных требований, или вообще не составлен, или отсутствие такого документа повлекло за собой применение финансовых санкций к предприятию, то администрация вправе решать вопрос об имущественной ответственности работника». Следует сказать, что данный пункт в приказе об учетной политики дисциплинирует работников АО «Норд» и способствует снижению риска искажения показателей финансовой отчетности.

Немаловажным моментом в организации учета на предприятии является установление графика документооборота. Так как отсутствие такого приведет к хаосу при ведении бухгалтерского учета и искажению финансовой отчетности. Под документооборотом понимают организованную систему создания, проверки и обработки первичных документов в бухгалтерском учете с момента их создания до передачи в архив. Разработка механизма управления документооборотом обеспечивает:

* стабильность работы бухгалтерской службы;
* четкость движения и оперативность обработки документов;
* своевременность принятия управленческих решений.

Неправильно же организованный документооборот может привести к негативным последствиям на предприятии, а именно:

* несвоевременная доставка отчетной информации (документов);
* непрогнозированность маршрута движения отчетных и управленческих документов;
* отсутствие ответственных вследствие незакрепленности документов за соответствующими работниками;
* невозможность принятия решений без привлечения дополнительной информации (которая не содержится в документах).

Каждая хозяйственная операция, которая осуществлена на предприятии, должна быть отражена в бухгалтерском учете. В связи с тем, что документы оформляют работники, которые осуществляют хозяйственные операции (далеко не всегда бухгалтера), на предприятии необходимо четко размежевать ответственность за оформление и предоставление первичных документов к местам их обработки и сохранения.

Для того чтобы спроектировать систему документооборота, необходимо установить порядок создания и движения этих документов, а также определить круг лиц, ответственных за их заполнение или принятие решения по ним.

Существуют следующие этапы документооборота:

* 1. составление и оформление документа;
	2. принятие документа бухгалтерией (учетным центром предприятия);
	3. движение документов по отделам и рабочим местам к бухгалтерии (учетному центру), их обработка и использование для бухгалтерских записей;
	4. передача документов операторам средств вычислительной техники (машинноучетные станции) и возвращение их назад (при ручном ведении бухгалтерского учета);
	5. передача документов в архив.

Порядок документооборота зависит от характера и особенностей хозяйственных операций и их учетного оформления, а также от структуры предприятия и его учетного аппарата. Такой порядок разрабатывает бухгалтерская служба предприятия и утверждает руководитель предприятия при определении учетной политики предприятия.

График документооборота — это утвержденный порядок обработки информации, отраженной в первичных документах, который регламентирует сроки составления, подачи и обработки первичных документов; определяет перечень документов, время их продвижения и обработки, порядок передачи документов по инстанциям для обработки, срок поступления документов в бухгалтерию от кладовщиков, мастеров и т. д., срок обработки и прохождения документов внутри учетного отдела и окончание всех работ за отчетный период до составления бухгалтерского баланса и отчетности.

График документооборота разрабатывается главным бухгалтером, утверждается и вводится в действие приказом руководителя и является обязательным не только для учетных, но и для прочих работников, связанных с первичными документами и ведением учета.

В приказе «Об организации бухгалтерского учета и учетной политики» АО «Норд» имеется пункт, который определяет наличие графика документооборота, однако данный документ не приложен к приказу, что может свидетельствовать о том, что на АО «Норд» график документооборота формально задекларирован, но фактически отсутствует. Поэтому в свете выше сказанного можно предложить следующий пример графика документооборота, показанный в таблице 3.1.

**Таблица 3.1. Схема графика документооборота АО «Норд».**

|  |
| --- |
| Документ |
| Создание | Проверка | Обработка | Передача в архив |
| Количество экземпляров | Лица, ответственные за проверку | Кто исполняет | Кто исполняет |
| Лица, ответственные за выписку | Лица, которые предоставляют документ |
| Лица, ответственные за оформление | Порядок представления | Сроки исполнения | Сроки исполнения |
| Сроки исполнения |

Работники структурных подразделений и функциональных служб должны заполнять и предоставлять документы, которые касаются сферы их деятельности, согласно графику документооборота. С этой целью каждому исполнителю должны давать извлечение из графика, в котором определяются первичные документы, сроки их предоставления и подразделения, в которые их необходимо предоставить.

Из всего выше перечисленного можно сделать вывод, что документирование является одним из главных этапов ведения бухгалтерского учета, без присутствия этого элемента метода невозможно вообще осуществлять ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности.

3.1. Документирование нематериальных активов

Обязательным признаком нематериального актива является отсутствие материальной формы по отношению к какого-либо объекту, принимаемому на учет. Тем не менее, должны быть документы, идентифицирующие его, то есть подтверждают существования самого объекта и права предприятия на его использование в той или иной форме (см. Приложения).

К таким документам относятся, прежде всего, документы, которые описывают нематериальный актив или порядок его использования, а также документы, которые подтверждают те или иные имущественные права предприятия.

Зачисление нематериального актива на баланс осуществляется на основании акта об его получении, после оформления карточки учета НМА. В акте, в частности, должны быть указаны:

* название предприятия;
* название объекта нематериальных активов;
* его короткая характеристика;
* структурное подразделение, в котором данный нематериальный актив будет использоваться;
* способ приобретения нематериального актива;
* срок полезного использования;
* перечень документации, свидетельствующей о приобретении (создании) нематериального актива; заключение
* комиссии по обоснованию срока полезного использования НМА;
* сведения о материальных носителях, на которых НМА был получен.

Права на «ноу-хау» выделены в особую группу нематериальных активов, Для того, чтобы можно было учитывать «ноу-хау» как объекты нематериальных активов, необходимое наличие следующих

* документов: документов, подтверждающих факт создания этих активов, например сметы затрат;
* актов приемки-передачи для учета введения объектов в эксплуатацию;
* положение (инструкции) о служебных и коммерческих тайнах;
* приказов об отнесении конкретных объектов к «ноу-хау»;
* протоколам определения сроков полезного использования объектов «ноу-хау».

Для документирования операций по учету нематериальных активов используют типичные формы документов для учета основных средств, к которым прилагаются документы, описывающие сам объект или порядок его использования, а также документы, которые подтверждают те или иные имущественные права предприятия. Например, в случае приобретения любых авторских прав отображения их в учете может быть осуществленное лишь на основании договора с юридическим или физическим лицом - продавцом этих авторских прав.

Документальное оформление в учете поступления нематериальных активов зависит от того, созданы они силами предприятия или приобретены у третьих лиц (рис. 3.1):

***Нематериальные активы***

**Приобретены у третьих лиц**

**Разработаны собственными или сторонними специалистами**

Факт передачи предприятию прав на них должен быть подтвержден договором передачи прав, к которому прилагаются акты приемки-передачи материальных носителей содержащих объекты НМА

Право собственности должны подтверждаться документами, свидетельствующими о проведении и завершении работ по созданию данного объекта нематериальных активов (акты приемки-передачи результатов работ или акты передачи выполненных заказов)

Рисунок 3.1 Документальное оформление нематериальных активов

4. Аудит нематериальных активов

4.1. Общие положения

Целью аудита нематериальных активов является формирование мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности по разделу нематериальных активов и установления соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с нематериальными активами действующим в Украине нормативным документам.

В ходе аудита НМА проверяются:

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

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

**Информационная база**, используемая аудитором при проверке нематериальных активов, включает:

* основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения нематериальных активов;
* положение об учетной политике предприятия;
* регистры синтетического и аналитического учета нематериальных активов, используемые в организации;
* первичные документы по отражению операций с нематериальными активами;
* бухгалтерскую отчетность.

**Аудитор знакомится** с основными положениями учётной политики организации, раскрывающими методологию учета нематериальных активов:

* способами начисления амортизационных отчислений (в целом или по каждому виду нематериальных активов);
* перечнями объектов нематериальных активов, по которым не производится начисление амортизации;
* утвержденными организацией формами первичных документов для учета нематериальных активов;
* сроками проведения инвентаризации нематериальных активов;
* документооборотом по учету НМА;
* перечнем счетов и субсчетов, используемых для учета операций с нематериальными активами.

Для проверки операций с НМА используются регистры синтетического и аналитического учета в зависимости от применяемых форм учета.

4.2. Проверка контроля за наличием НМА

Поскольку количество операций с нематериальными активами на предприятии, как правило, незначительно, проверку правильности отнесения объектов к нематериальным активам целесообразно проводить сплошным способом.

Проверяя правильность отнесения объектов учета к нематериальным активам, следует учитывать, что права и иные нематериальные активы могут приобретаться предприятием только в результате заключения гражданско-правовых договоров и регулируются соответствующим законодательством.

**Приобретение существующего НМА** возможно на основании:

* авторского договора об использовании произведения;
* лицензионного договора;
* договора о передаче «ноу-хау»;
* учредительного договора.

Создание нематериального актива осуществляется в рамках

* договора о создании произведения;
* договора о выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (договор на выполнение НИОКР);
* договора о создании (передаче) научно-технической продукции.

Наряду с проверкой договоров, аудитор осуществляет **проверку документального оформления** принятия объекта нематериальных активов к учету — составление акта приемки-передачи и карточки учета нематериальных активов (правильность заполнения обязательных реквизитов, указание срока полезного использования, даты приема к учету (ввода в эксплуатацию), описание объекта; отражение первичных документов в регистрах бухгалтерского учета).

После проверки юридического оформления договоров и первичных документов, аудитор проводит арифметическую проверку первоначальной стоимости нематериальных активов (их оценки).

В **состав фактически осуществленных затрат по приобретению НМА** включаются, в частности, затраты на приобретение самого объекта, комиссионные вознаграждения (стоимость услуг) и другие затраты, связанные с приобретением нематериальных активов.

Для осуществления внутреннего контроля наличия и фактического существования нематериальных активов в организации должна осуществляться **инвентаризация нематериальных активов.**

Инвентаризация нематериальных активов проводится на основании приказа руководителя о проведении инвентаризации, инвентаризационной описи, регистров синтетического учета по ***счету 12 “Нематериальные активы”***, Главной книги.

По данным инвентаризационной ведомости проверяется правильность оформления инвентаризационных описей, наличие указанных первичных документов, подтверждающих права организации на использование нематериального актива, правильность и соответствие отражения НМА в ведомости и регистрах синтетического учета и Главной книге.

Используя процедуру прослеживания, аудитор проводит проверку тождественности

* показателей отчетных форм по нематериальным активам;
* данных отчетности и Главной книги;
* показателей Главной книги и регистров синтетического и аналитического учета.

Результаты проверки включаются в соответствующий раздел отчёта по результатам аудиторской проверки.

4.3. Проверка правильности синтетического учёта поступления и выбытия НМА

В ходе проверки устанавливается, что операции приобретения нематериальных активов отражены в учете в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету и законодательства по налогообложению.

Методика отражения операций **поступления** нематериальных активов зависит от источника их поступления.

Проверяется состав расходов, включаемых в инвентарную стоимость нематериальных активов, их связь с созданием данного объекта.

Проверку методики отражения операций по **выбытию** нематериальных активов целесообразно проводить сплошным способом.

4.4. Проверка правильности начисления и отражения в учёте амортизации по НМА

При проверке начисления амортизации и отнесения амортизационных отчислений на себестоимость, аудитор должен получить доказательства, что нематериальные активы используются в производственной деятельности, приносят доход и не принадлежит к той категории нематериальных активов, по которым не производится погашение стоимости в соответствии с действующим законодательством.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам представляют собой оценочную величину, которая базируется на предполагаемом периоде полезного использования. Поэтому аудитор должен проверить соответствие установленных сроков полезного использования и норм амортизационных отчислений требованиям действующего законодательства.

Для проведения проверки используются инвентарные карточки и первичные документы, послужившие основанием для принятия к учету объекта нематериальных активов.

Начисление бухгалтерской амортизации по объектам НМА, полученным по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации, приобретенным с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств), сопровождается параллельным начислением дохода в сумме начисленной амортизации.

По объектам, по которым производится начисление амортизационных отчислений, аудитор проверяет:

* 1. соответствует ли используемый способ начисления амортизации учетной политике организации;
	2. обеспечивает ли выбранный способ начисления амортизации правильное перенесение стоимости объектов нематериальных активов на счета учета издержек производства в течение оставшегося срока полезного использования.

**Для целей бухгалтерского и налогового учета** организация может использовать прямолинейный метод амортизации, однако в налоговом учете срок использования НМА не может превышать 10 лет, а в бухгалтерском учете — 20 лет.

По результатам отклонений аудитор проводит анализ по наиболее существенным отклонениям и оценивает влияние отклонений на достоверность отчетности.

Аудитор должен также проверить, производится ли начисление амортизации ежемесячно в бухгалтерском учете и ежеквартально — в налоговом.

Начисленная амортизация по нематериальным активам отражается по кредиту счета 133 “Амортизация нематериальных активов” в корреспонденции с дебетом счетов расходов:

* 23 «Производство» — для НМА, используемых при производстве конкретного вида продукции;
* 91 «Общепроизводственные расходы» — для НМА, используемых в общепроизводственных целях;
* 92 «Административные расходы» — для НМА, используемых в общехозяйственных целях;
* 93 «Расходы на сбыт» — для НМА, используемых в сбытовых целях;
* 94 «Прочие расходы» — для НМА, используемых в социальной сфере и т. д.

При проведении аудиторской проверки амортизационных отчислений, аудитор могут использовать и такие аналитические процедуры, как:

* прогноз суммы амортизационных отчислений путем подсчета с использованием средней нормы амортизации и средней стоимости объектов нематериальных активов;
* сравнение сумм начисленной амортизации за несколько отчетных периодов и анализ выявленных разниц, учитывая наличие объектов нематериальных активов, а также влияние их поступления и выбытия.

При детальной проверке амортизационных отчислений аудитор должен определить, отражены ли в учетной политике организации изменения способов начисления амортизации, которые могут существенно повлиять на сопоставимость данных за несколько периодов. При этом оценивается правомерность применения нового способа в текущих условиях. При изменении срока полезного использования НМА рассматриваются причины изменения, устанавливается их соответствие требованиям ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

4.5. Обобщение результатов проверки

Результаты проверки операций по учету нематериальных активов обобщаются в **отчете аудитора**. 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 12 «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 инфестиции, неиспользуемые объекты НМА);
* отнесения на себестоимость продукции амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов, используемым в непроизводственной сфере;
* нарушения методологии отражения операций выбытия нематериальных активов.

Список использованной литературы

1. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 № 291.
3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88
4. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / Під ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — 3-тє видання, перероблене і доповнене. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 627 с.
5. Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г. Облік основних господарських операцій у бухгалтерських проводках: Навчальний посібник. — 3-тє видання, доповнене —
6. Коломиец А. Что необходимо знать об интеллектуальной собственности // Все о бухгалтерском учете. — 2001. — № 64 (610). — С. 30–31.
7. Національні стандарти бухгалтерського обліку: нормативна база. — 5-те видання, доповнене. — Х.: Фактор, 1999. — 180 с.

Приложения