РЕФЕРАТ

по курсу "Аудит"

по теме: "Проверка основных средств и нематериальных активов при проведении аудита"

Содержание

1. Проверка основных средств при проведении аудита

2. Проверка нематериальных активов при проведении аудита

Список литературы

## 1. Проверка основных средств при проведении аудита

Целью аудита данного раздела учета является составление обоснованного мнения о достоверности и полноте информации об основных средствах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней, а также установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с основными средствами действующим в Российской Федерации нормативным актам.

Для достижения цели аудита следует решить следующие задачи.

изучение условий хранения и эксплуатации основных средств, их состава и структуры;

подтверждение правильности оформления и отражения в учете операций с основными средствами;

подтверждение расчетов начисленной амортизации по основным средствам и достоверности отражения ее в учете;

установление объемов, выполненных ремонтов основных средств и правомерности отражения ремонтов по их проведению в учете в зависимости от выбранного метода;

подтверждение итогов проведенной в отчетном году переоценки основных средств;

оценка качества проведенной перед составлением годового отчета инвентаризации основных средств.

Источниками информации при осуществлении проверки являются: договора купли-продажи основных средств; акт (накладная) приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1); акт приемки-передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3); акт на списание основных средств (ф. № ОС-4); акт на списание автотранспортных средств (ф. № ОС-4а); акты ввода в эксплуатацию; накладные; счета фактуры; инвентарные карточки (ф. № ОС-6); опись инвентарных карточек; инвентарные книги; акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (ф. № КС-14).; акт о приемке-передаче оборудования (ф. № ОС-14); акт о приемке-передаче оборудования в монтаж (ф. № ОС-15); акт о выявленных дефектах в оборудовании (ф. № ОС-16); разработочные таблицы (форма № 6 по расчету сумм амортизационных отчислений); дефектные ведомости; наряд-заказ на ремонт основных средств; договоры на передачу, получение в аренду основных средств; учетные регистры (журналы-ордера № 10, 13 и 10/1, ведомости, машинограммы) по счетам 01, 02, 03, 07, 08, 20, 25, 26, 84, 91, 96, 001, 010, 011 и др.; Главная книга; баланс; отчет о прибылях и убытках (ф. № 2); Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

При проверке операций по учету основных средств аудитору целесообразно использовать тест внутреннего контроля, что позволяет оценить его надежность и скорректировать программу проведения проверки.

Ответ на каждый вопрос теста может оцениваться количественно (в баллах) или вербально. Применяемые вид и шкала оценки регламентируются внутренними стандартами аудиторской организации. По результатам тестирования устанавливается оценка надежности систем и сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования аудита. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, то необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. Аудиторы определяют объекты повышенного внимания при планировании конкретных процедур и уточняют аудиторский риск. При выборочной проверке аудитор должен разделить всю совокупность основных средств на подсовокупности, чтобы отобранными для проверки могли быть с равной вероятностью элементы всех подсовокупностей. Например, совокупность основных средств организации может быть разделена на подсовокупности по ряду признаков: территориальная обособленность; производственные характеристики; классификация в отчетности; классификация по амортизационным группам; иные классификации.

В процессе аудита бухгалтерского учета основных средств следует выяснить:

выполняются ли при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств - необходимо единовременное выполнение следующих условий, сформулированных в ПБУ 6/01;

обеспечивается ли контроль за наличием и сохранностью основных средств (правильность классификации основных средств; правильность оценки и переоценки основных средств; вопросы организации аналитического учета и материальной ответственности за основные средства; инвентаризация основных средств; соответствие данных отчетности, синтетического и аналитического учета);

использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

обоснованы ли способы начисления амортизации по вновь поступившим основным средствам;

правильно ли оформляются операции по движению основных средств (использование унифицированных форм первичной учетной документации; отражение операций поступления и выбытия основных средств в регистрах синтетического учета; вопросы налогообложения операций при поступлении и выбытии основных средств);

соблюдается ли график документооборота по движению основных средств;

правильно ли отражаются в учете восстановление основных средств - ремонт, модернизация и реконструкция (документальное оформление операций; способы проведения ремонта; правомерность отнесения затрат по ремонту на себестоимость; отражение операций по реконструкции и модернизации в учете).

План и программа аудита.

При аудиторской проверке аудитору необходимо получить подтверждение надлежащего оформления прав собственности организации на объекты основных средств. Аудитору должны быть предоставлены договоры на создание, приобретение, передачу объектов основных средств, в необходимых случаях - и свидетельства о регистрации сделок в соответствии с законодательством. Особое внимание должно быть уделено проверке сохранности и наличия основных средств, выяснению правильности оценки основных средств, поскольку от этого зависят расчеты с бюджетом по налогу на имущество, а также достоверность отражения финансовых результатов организации и составления отчетности. Для проведения проверки аудитор привлекает первичные документы, формы которых унифицированы. Проверка правильности оценки основных средств может быть сплошной (при небольшом количестве объектов) или выборочной.

Оценка основных средств и определение первоначальной стоимости в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденным ПБУ 6/01, зависят от способа поступления основных средств на предприятие.

Проверка условий хранения и эксплуатации основных средств предполагает получение сведений о том, за кем закреплены отдельные объекты, как организована их охрана и использование. Для этого следует провести осмотр производственных помещений или опрос сотрудников предприятия. В процессе изучения учетных данных аудитор устанавливает наличие объектов основных средств по отдельным классификационным группам (производственные, непроизводственные, собственные и арендуемые и т.д.) и местам размещения (подразделениям и материально-ответственным лицам). Выясняя правильность организации аналитического учета основных средств, следует обратить внимание на наличие инвентарных номеров, технической документации, на сроки поступления и оприходования основных средств. Эти данные сопоставляются с записями по счету 01 и информацией инвентарных карточек. При расхождении данных аналитического и синтетического учета определяются их причины, виновные лица и экономические последствия. Аудитор должен проверить: подверглись ли переоценке основные средства или их часть; не производилась ли переоценка земельных участков и объектов природопользования, числящихся в составе основных средств; каким способом производилась переоценка (путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам); имеется ли документальное подтверждение рыночных цен; выборочно проверить правильность расчетов; менялась ли степень износа после проведения переоценки, отражены ли результаты переоценки в инвентарных карточках, правильно ли отражены результаты переоценки в бухгалтерском учете, учтены ли результаты переоценки при составлении отчетности.

Важным этапом проверки является проверка операций по движению основных средств. Поступление объектов основных средств должно быть проверено с точки зрения законности, целесообразности и правильности отражения в учете. При этом объем проводимых процедур аудитор определяет самостоятельно на основе его субъективной классификации операций с основными средствами на типичные и нетипичные, исходя из повторяемости операций, целей создания и функционирования предприятий, сложностей при налогообложении.

Проверка типичных операций может проводиться выборочным путем, а не типичным - сплошным методом. К нетипичным операциям могут быть отнесены, например, операции, предусматривающие нестандартную стоимость услуг аренды и/или порядок расчетов; операции, осуществленные без видимой логической причины; операции, содержание которых отличается от их формы (договор аренды, по существу являющийся договором продажи основных средств с рассрочкой платежа); другие операции, которые, по мнению аудитора, отличаются от обычно производимых организацией.

Если организация приобретала основные средства за плату, аудитор должен проверить правильность отражения НДС на счетах бухгалтерского учета или его включения в первоначальную стоимость объекта в случаях, когда организация не является плательщиком НДС. Аудитор должен установить методом прослеживания: выделен ли НДС в договоре, в первичных документах поставщиков, в расчетных документах организации; имеется ли счет-фактура на приобретенные основные средства; используется ли в учете счет 19 "Налог на добавленную стоимость" при осуществлении капитальных вложений; для каких целей приобретен объект основных средств, поскольку от этого зависит порядок отражения налоговых вычетов по НДС. Особое внимание аудитор должен обратить на операции приобретения организацией основных, средств у физических лиц. Такие операции оформляются договором купли-продажи, составленным в письменной форме с указанием паспортных данных продавца. При проверке выбытия основных средств необходимо выяснить, правильно ли начислены и уплачены налоги на добавленную стоимость и на прибыль. При передаче основных средств по договору дарения плательщиком НДС является сторона, передающая основные средства. При проверке операций по реализации основных средств и их передаче по договору дарения аудитору необходимо обратить внимание на правильность составления счетов-фактур и их регистрацию в книге продаж.

Если у предприятия имеются объекты основных средств, взятые в аренду, то аудиторам требуется выяснить правильность начисления, перечисления и отражения в учете арендной платы за арендуемое имущество. Для этого изучаются договоры аренды и данные учетных регистров по счетам 20, 26, 51, 76, 84 и др. Аудиторам следует обратить внимание на такие договора, заключенные с физическими лицами. Уплачиваемые по ним суммы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу "Затраты на оплату труда". Расходы, связанные с эксплуатацией арендуемых объектов основных средств, относятся на себестоимость только при условии их документального подтверждения и в том случае, когда объекты используются для нужд производства или управления. Если предприятие сдает в аренду объекты основных средств, то аудиторам необходимо на основе анализа заключенных договоров, расчетно-платежных документов выяснить целесообразность и законность таких операций, своевременность поступления арендных платежей, правильность их регистрации в учете и налогообложения. Выявленные нарушения и ошибки фиксируются в рабочей таблице выявленных нарушений по однородным группам хозяйственных операций.

Особому контролю со стороны аудиторов подлежат операции по выбытию основных средств (реализация на сторону, иное в виде вклада в уставный капитал, передача по договору дарения, ликвидация, передача в аренду). Эти операции целесообразно подвергнуть сплошной проверке путем изучения первичных документов (актов списания, актов приемки-передачи, накладных, счетов-фактур и др.) и регистров аналитического и синтетического учета (инвентарных карточек, ведомостей, машинограмм и др.).

Например, анализируя факты ликвидации пришедших в негодность объектов основных средств, аудиторы должны выяснить причины списания, законность и целесообразность этой операции, порядок ликвидации и оприходования образующихся запасных частей, материалов и др. Акты на списание объектов основных средств должны быть составлены с соблюдением установленной формы, то есть иметь все заполненные реквизиты, мотивированное заключение комиссии, подписи всех членов комиссии и руководителя предприятия. Чтобы подтвердить правильность корреспонденции счетов, аудиторы сравнивают бухгалтерские проводки, указанные в учетных регистрах предприятия и схемах корреспонденции счетов.

В процессе подтверждения достоверности проводимой инвентаризации аудитор оценивает учетную политику на предмет обоснования сроков и порядка проведения инвентаризации основных средств. Изучаются предоставленные инвентаризационные и сличительные ведомости, описи (ф. № ИНВ-1, ИНВ-10, ИНВ-18), протоколы заседаний инвентаризационных комиссий, решения руководства организации по итогам проведения инвентаризации. Проверка материалов инвентаризации необходима аудитору для того, чтобы убедиться, насколько можно доверять результатам внутреннего контроля, чтобы скорректировать аудиторский риск и аудиторские процедуры. Если в процессе инвентаризации не установлены отклонения, то можно сделать вывод, либо о формальном характере инвентаризации, либо об эффективной системе внутреннего контроля. Для подтверждения того или иного мнения аудитор может провести выборочную инвентаризацию основных средств. При этом в состав выборки включаются легкореализуемые, дорогостоящие основные средства. Результаты выборочной инвентаризации распространяют на всю проверяемую совокупность основных средств и делают выводы о качестве проведения инвентаризации. С помощью процедуры прослеживания проводится проверка соответствия: показателей форм бухгалтерской отчетности по основным средствам; показателей отчетности и Главной книги; показателей Главной книги и регистров синтетического и аналитического учета.

В процессе проведения аудита амортизационных отчислений аудитор осуществляет проверку правильности начисления амортизации по отдельным объектам основных средств и в целом расчет за отчетный период.

Аудитору необходимо получить перечень объектов основных средств, по которым применяются особые условия начисления амортизации или ее прекращения, в частности:

с истекшими нормативными сроками эксплуатации;

по которым амортизация не начисляется;

находящихся на консервации;

по которым начисление амортизации приостановлено;

по которым применяется ускоренная амортизация;

непроизводственного назначения;

используемых организацией по договору аренды;

переданных организацией в аренду.

Аудитору следует подтвердить правильность применяемых норм и сумм начисленной амортизации. Аудитор должен учитывать, что по вновь вводимым объектам основных средств может применяться один из следующих методов начисления амортизации:

линейный способ;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из этих методов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Для налогообложения должен использоваться линейный способ начисления амортизации по нормам, установленным действующим законодательством (при этом отметим, что в целях исчисления налога на прибыль в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ амортизация начисляется линейным или нелинейным методами, предусмотрено также применение повышенных и пониженных норм амортизации).

Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 рублей за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию.

Проверяя начисление амортизации, аудитору следует учитывать, что амортизация не начисляется:

по объектам жилищного фонда;

объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам;

продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям;

многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста.

По указанным объектам основных средств и объектам основных средств некоммерческих организаций производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете 010 "Износ основных средств". Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Путем арифметического пересчета сумм амортизационных отчислений по отдельным объектам и сопоставление полученных результатов с данными разработочных таблиц расчета амортизации, анализа указанной в учетных регистрах корреспонденции счетов аудитор выясняет правомерность применения методики расчета и норм амортизации и определение величины амортизационной стоимости объектов. Можно указать корреспонденцию счетов по операциям с основными средствами.

Не менее важным является проверка правильности учета затрат на ремонт основных средств. При этом аудитор должен установить наличие планов и смет на ремонты, акта сдачи-приемки основных средств, договоров подряда, актов технологического осмотра зданий и сооружений, правомерности и своевременности составления этих документов и соблюдение норм расхода материалов, расценок по оплате труда ремонтных рабочих. При этом аудитор должен учитывать, что затраты на ремонт основных средств могут отражаться одним из следующих способов:

при проведении небольших объемов ремонтных работ затраты по ним относятся на счета издержек в том периоде, в котором они возникли;

при проведении капитальных ремонтов для равномерного включения затрат в себестоимость продукции целесообразно формировать резерв на ремонт основных средств или создавать ремонтный фонд;

при проведении внеплановых ремонтов затраты по ним могут относиться сначала на счет 97 "Расходы будущих периодов" и затем равномерно списываться в течение периода, оставшегося до конца года.

Выбранный вариант учета затрат на ремонт основных средств должен быть зафиксирован в учетной политике предприятия. Аудитору следует убедиться в том, что затраты на ремонт основных средств производственного назначения отнесены на себестоимость, а непроизводственного назначения - за счет чистой прибыли.

В ходе проверки аудитору следует убедиться в том, что правильно сформирована проектно-сметная документация на проведение ремонт, и выяснить, не производятся ли под видом ремонта новое строительство и реконструкция основных средств, затраты по которым должны относиться на капитальные вложения.

Проверка правильности переоценки основных средств в зависимости от их количества может быть осуществлена сплошным порядком или выборочно. Для этого путем прослеживания первичных документов, проверки арифметических расчетов, обоснованности примененных коэффициентов определяется восстановительная стоимость объектов и сравнивается со стоимостью указанной в ведомости переоценки. Если переоценка осуществлялась не по коэффициентам, то рыночная стоимость объектов должна быть подтверждена документами.

Типичные ошибки и нарушения в учете основных средств

В процессе аудиторской проверки возникают следующие типичные ошибки:

несвоевременное оприходование основных средств;

неправильное определение первоначальной стоимости объектов основных средств, что приводит к завышению (занижению) амортизационных отчислений и искажению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и налогу на имущество;

реконструкция (модернизация) основных средств отражена в качестве их ремонта;

отсутствие дефектных актов и смет на проведение капитального ремонта;

некорректная корреспонденция счетов при отражении операций по поступлению и выбытию основных средств;

неправильное исчисление налогооблагаемой прибыли при реализации объектов основных средств;

формальное проведение инвентаризаций основных средств;

переоценка объектов основных средств без наличия документов, подтверждающих реальность рыночных цен;

неначисление амортизации в случае получения организацией убытка, приводящее к искажению финансового результата организации;

начисление амортизации один раз в квартал (нарушается принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности и искажается финансовый результат по месяцам);

начисление амортизации по объектам, стоимость которых полностью самортизирована (приводит к искажению показателей бухгалтерской отчетности, завышению себестоимости и занижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль);

неточности в определении сроков начала и окончания начисления амортизационных отчислений;

несоответствие договора на капитальный ремонт основных средств и первичных документов;

несоблюдение порядка документирования хозяйственных операций с основными средствами;

амортизация непроизводственной сферы учитывается на счете 20 "Основное производство";

учет в составе основных средств объектов недвижимости, подлежащих обязательной государственной регистрации в соответствии с Законом РФ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним", но не прошедших ее;

нарушение порядка оформления имущества, подлежащего переводу на консервацию;

неоприходование материальных ресурсов, остающихся при ликвидации объектов основных средств;

организация материальной ответственности лишь в отношении собственных основных средств (счет 01 "Основные средства");

неудержание налога на доходы физических лиц при покупке основных средств у физических лиц;

неотражение в учете источника финансирования вложений в основные средства;

неправомерное ускоренное начисление амортизации основных средств и др.

## 2. Проверка нематериальных активов при проведении аудита

Цель аудита учета операций с нематериальными активами состоит в обосновании мнения о достоверности и полноте информации о нематериальных активах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации.

Для того чтобы сформировать объективное мнение об этом, аудитор должен решить ряд задач:

изучить состав и структуру нематериальных активов по данным регистров бухгалтерского учета;

подтвердить право собственности на объекты нематериальных активов;

установить правомерность отражения в учете операций с нематериальными активами;

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

оценить качество инвентаризации нематериальных активов.

Источники информации: Положение об учетной политике предприятия; договоры, подтверждающие передачу прав собственности на объекты нематериальных активов; авторские договоры; акты приемки-передачи нематериальных активов; протоколы о внесении объектов нематериальных активов в уставный капитал; карточки учета нематериальных активов; разработочные таблицы по расчету амортизационных отчислений; учетные регистры по счетам 04, 05, 91, 60, 76; Главная книга, баланс (ф. № 1); отчет о прибылях и убытках (ф. № 2); приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), финансовая отчетность.

При проверке операций по учету нематериальных активов аудитору целесообразно использовать тест внутреннего контроля, что позволяет оценить его надежность и скорректировать программу проведения' проверки.

На предприятиях, где бухгалтерский учет автоматизирован, аудитору необходимо выяснить:

децентрализована ли компьютерная среда;

существует ли географическая разбросанность компьютеров;

правильно ли составлены бухгалтерские программы;

осуществляется ли кодирование паролей;

обеспечен ли внутренний контроль за функционированием системы компьютерной обработки учетных данных;

является ли система автоматизации бухгалтерского учета лицензированной;

обновляется ли программное обеспечение;

осуществляется ли резервное хранение дискет.

План и программа аудита.

Аудиторская проверка учета нематериальных активов планируется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита организации.

Методика аудиторской проверки

Аудитор знакомится с основными положениями учетной 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.

Приступая к аудиторской проверке, аудиторам следует учитывать, что к нематериальным активам, в соответствии с ПБУ 14/2000, могут быть отнесены следующие объекты:

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. Помимо этого к нематериальным активам могут относиться:

организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);

деловая репутация организации.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;

возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации;

использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Поскольку на практике операции с нематериальными активами на многих предприятиях бывают немногочисленными, аудиторские процедуры направлены, как правило, на сплошное изучение системы их учета.

В ходе проверки операции с нематериальными активами аудиторы должны получить ответы на следующие вопросы:

правильна ли классификация нематериальных активов на соответствующие группы;

своевременно ли приходуются и принимаются к использованию объекты нематериальных активов;

обоснован ли порядок начисления амортизации по вновь поступившим объектам нематериальных активов;

соблюдается ли график документооборота по учету нематериальных активов;

проводится ли инвентаризация объектов нематериальных активов.

Как правило, для получения ответов на эти вопросы аудиторы проводят тестирование, по итогам которого определяется, как относится на практике администрация к организации учета и обеспечению сохранности и эффективной эксплуатации нематериальных активов на предприятии.

В ходе проверки аудиторами производится изучение объектов нематериальных активов и документов, подтверждающих право собственности на них; проверка данных регистров учета нематериальных активов и сверка их со счетами Главной книги; проверка первичных документов по движению нематериальных активов с целью подтверждения наличия всех необходимых реквизитов, достоверности арифметических расчетов и соответствия осуществляемых операций действующему законодательству; анализ правильности начисления амортизации нематериальных активов и достоверности отражения ее на счетах бухгалтерского учета.

Особое внимание в ходе проверки должно уделяться правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов с учетом способа их поступления на предприятие. Варианты первоначальной оценки нематериальных активов в зависимости от способа их поступления на предприятие приведены в таблице 1.

Методика отражения операций поступления нематериальных активов зависит от источника их поступления. При приобретении НМД за плату НДС отражается на счете 19-2 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам" при условии, что налог выделен в первичных и расчетных документах и организацией получен счет-фактура.

Налоговые вычеты по НДС по приобретенным объектам нематериальных активов применяются при выполнении следующих условий:

имеются надлежащим образом оформленные счета-фактуры;

объект НМЛ принят к учету;

объект будет использоваться в производственных целях.

При выбытии объекта нематериальных активов аудитором проверяется порядок исчисления налога на добавленную стоимость.

Затраты, связанные с приобретением и созданием нематериальных активов, носят капитальный характер и до принятия этих объектов на учет отражаются на счете 08 "Капитальные вложения" как долгосрочные инвестиции. Приобретение существующего НМЛ возможно на основании: авторского договора об использовании произведения; лицензионного договора; договора о передаче "ноу-хау"; учредительного договора.

Таблица 1.

Формирование первоначальной стоимости

нематериальных активов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Способ поступления НМА на предприятие | Определение стоимости (оценка) | Источник информации |
| 1. Приобретение за плату у других организаций и лиц | Исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению нематериальных активов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях | Договоры, подтверждающие передачу прав собственности, факт ее отчуждения и гарантии оплаты |
| 2. Безвозмездное получение | Исходя из рыночных цен или экспертным путем с привлечением профессионального оценщика | Договоры, подтверждающие передачу прав собственности и факт ее отчуждения |
| 3. Создание юридическим лицом (самой организацией) | По стоимости изготовления | Договоры, подтверждающие плановые и фактические расходы |
| 4. Вклад в уставный капитал | По договоренности сторон, возможно с привлечением оценщика | Учредительный договор, документы, подтверждающие собственность и факт ее отчуждения |
| 5. Отражение в бухгалтерской отчетности | По остаточной стоимости | Записи в регистрах бухгалтерского учета |
| 6. Приобретение нематериальных активов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами | Исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цепы, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей) | Договор мены |

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. Аудитору следует провести экономико-правовую экспертизу данных договоров. Аудитор осуществляет проверку документального оформления принятия объекта нематериальных активов к учету - составление акта приемки-передачи (акта приемки) и карточки учета нематериальных активов ф. № НМА-1 (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.

Синтетический учет нематериальных активов осуществляется на счетах 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов",19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям". Синтетический учет нематериальных активов при журнально-ордерной форме ведется в журналах-ордерах № 10, 13 и в ведомости учета нематериальных активов № 17. Аналитический учет ведется пообъектно.

Проверяя порядок начисления и учета амортизации нематериальных активов, следует учитывать, что она относится на соответствующие счета учета затрат на производства по нормам, рассчитанным предприятием самостоятельно, исходя из срока полезного использования. Начисление амортизации по нематериальным активам (по которым начисляется износ) для целей бухгалтерского учета может производиться организацией:

линейным способом - исходя из норм амортизации, определенных на основе срока полезного использования нематериальных активов;

способом уменьшаемого остатка;

способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Срок использования нематериальных активов можно определить как период, в течение которого их использование призвано приносить доход организации и служить для выполнения целей деятельности организации. Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Проверяя правильность расчета срока полезного использования нематериальных активов, следует исходить:

из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;

ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход). Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. Срок полезного использования нематериальных активов должен утверждаться распоряжением или приказом руководителя организации;

по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации). Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации.

Проверка арифметических подсчетов амортизационных отчислений за отчетный период проводится на основе выборки с учетом правил аудиторской выборки.

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

Изучая структуру нематериальных активов, аудитору необходимо обратить внимание на возможное ошибочное отнесение к нематериальным активам, например лицензий. Для этого необходимо составить подробный список нематериальных активов, принятых на учет экономическим субъектом, с указанием срока полезного использования каждого объекта, с указанием нормы амортизации и фактически начисленной амортизации. Эти данные подвергаются арифметической проверке, а состав нематериальных активов инвентаризации. Для осуществления внутреннего контроля за наличием и фактическим существованием нематериальных активов в организации должна проводиться инвентаризация нематериальных активов. Она проводится на основании приказа руководителя о проведении инвентаризации, инвентаризационной описи (ф. № ИНВ-1)"Инвентарная опись нематериальных активов", регистров синтетического учета по счету 04 "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.

Не менее важным разделом проверки является изучение правильности отражения в учете выбытия нематериальных активов. Нематериальные активы могут выбывать с предприятия:

в результате реализации;

вследствие списания по причинам нецелесообразности дальнейшего использования;

в результате безвозмездной передачи;

как финансовые вложения в уставные капиталы других организаций;

в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество);

при ликвидации нематериальных активов в результате аварий, стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств;

списание нематериальных активов в результате выявленной недостачи, хищения;

при передаче в доверительное управление и др.

Все операции, связанные с выбытием нематериальных активов, отражаются с использованием счета 91 "Прочие доходы и расходы". При этом следует учитывать, что убыток, возникающий при списании не полностью амортизированных нематериальных активов, не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

В процессе проверки операций по выбытию аудитору необходимо дать оценку достоверности документирования операций, корреспонденции счетов и начисленным налогам.

Выявленные в ходе проверки ошибки фиксируются в рабочей документации аудитора. 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 деятельности организации и достоверность бухгалтерской отчетности.

К наиболее типичным можно отнести следующие ошибки:

неправомерное включение хозяйственных средств в состав нематериальных активов объектов учета (например, принятие к учету материальных носителей с результатами интеллектуальной деятельности, неисключительных прав на пользование результатами интеллектуальной деятельности);

неправильное формирование первоначальной стоимости объектов нематериальных активов;

необоснованное определение срока полезного использования нематериального актива;

неправильное начисление амортизации по отдельным объектам нематериальных активов;

отсутствие первичных документов или оформление их с нарушением установленных требований;

отсутствие аналитического учета;

не проводится инвентаризация нематериальных активов перед составлением годовой бухгалтерской отчетности либо не соблюдаются сроки проведения инвентаризаций, установленные положениями учетной политики;

результаты инвентаризации не оформляются соответствующей унифицированной документацией; несвоевременно отражаются результаты инвентаризации в годовой бухгалтерской отчетности;

отнесение на себестоимость продукции амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов, используемым в непроизводственной сфере, и учет их в расходах для целей налогообложения;

нарушения методологии отражения операций выбытия нематериальных активов;

отражение налоговых вычетов по НДС и не принятым к учету объектам нематериальных активов;

неначисление и неправильное определение НДС при реализации нематериальных активов и передаче по договору дарения;

неудержание налога на доходы физических лиц при приобретении объекта нематериальных активов и др.

## Список литературы

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2005.

2. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер с англ; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2007.

3. Аудит: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям/под ред.В.И. Подольского. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2008.

4. Богатая И.Н. Аудит: Учебное пособие. / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. - 4-е изд., перераб. и доп. - Ростов н/Д: Феникс, 2007.

5. Бычкова С.М., Растамханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности/Под ред. проф.С.М. Бычковой. М.: "Финансы и статистика", 2008.

6. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. - М.: Финансы и статистика, 2006.

7. Голосов О.В., Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис. - М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2008.