Ревизия и контроль нематериальных активов.

1. Введение.

Под ревизией интеллектуальной собственности (нематериальными активами) понимается проверка правильности оформления первичных юридических и учетных документов и организации бухгалтерского учета интеллектуальной собственности на предприятии. Объектами такой собственности являются открытия, изобретения, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, экспертные системы, «ноу-хау», торговые секреты, товарные знаки, фирменные наименования, а также объекты авторского права. При проверке этих объектов аудитор, кроме Положения о бухгалтерском учете и о составе затрат, включаемых в себестоимость, руководствуется Законами о собственности, о товарных знаках и об авторском праве.

Также проводятся техническая экспертиза объектов интеллектуальной собственности и юридический анализ документов, подтверждающих право на их собственность. Для этого привлекаются патентные поверенные и юристы.

В первую очередь проверяется факт наличия произведений творческой деятельности, что достигается проверкой документов, где объект описан, изображен или иным образом зафиксирован на материальных носителях. Это может быть документация, в которой описана технология производственного процесса, конструкторская документация и др. При этом информация может быть отражена на бумажных, магнитных и иных носителях информации. Кроме того, устанавливается наличие акта приемо – передачи, подтверждающего факт получения предприятием данного нематериального актива.

Проверяющему следует проверить документы, подтверждающие право предприятия на соответствующий объект НМА. Это могут быть документы, подтверждающие создание данного объекта, договор о переуступке права, лицензионное соглашение, и др.

Необходимо установить правильность стоимостной интеллектуальной собственности и достоверность определения величины затрат, необходимых для приведения объектов в состояние, пригодное для их использования на предприятии.

Целью аудита НМА является установление соответствия применяемой предприятием методики учета НМА требованиям нормативных актов, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатов, а также требованиям соответствующих стандартов и положениям, устанавливающим правила их учета. Аудитор должен последовательно проверить следующие документы:

1. Документальное оформление факта наличия объектов НМА и правильное отражение их первоначальной балансовой стоимости;
2. Организацию аналитического и синтетического видов учета НМА: ведомость учета нематериальных активов № 17 по дебету и кредиту счета 04 «Нематериальные активы», журнал-ордер № 13 по кредиту счета 04 «Нематериальные активы», расчет износа нематериальных активов (при журнально-ордерной форме учета).
3. Правильность ежемесячного погашения стоимости начисления износа по объектам, учитываемым в составе НМА.
4. Правильность списания объектов НМА с баланса предприятия.
5. Соответствие данных синтетического и аналитического видов учета НМА и их износа записям в главной книге и балансы.

Рассмотрим, как осуществляется аудит учета НМА по соответствующим видам операций.

2. Проверка операций учета поступления и создания НМА.

НМА поступает на предприятие в качестве вложений в уставный капитал, а также в результате приобретения или создания; погашения дебиторской задолженности, компенсационной сделки, безвозмездной передачи.

НМА, поступившие на предприятие в качестве вклада в уставный капитал инвесторов, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», в том случае, если на величину заявленного уставного капитала предприятия была сделана запись по дебету счета 75 и кредиту счета 85 «Уставный капитал».

Если имущество инвесторами вносится в уставный капитал сразу и полностью, то счет 04 может дебетоваться непосредственной корреспонденции с кредитом счета 85. НМА приходуются в этом случае в оценки по договоренности сторон.

Другим вариантом поступления НМА на предприятие является их приобретение за плату и создание.

В настоящее время приобретение и создание НМА осуществляется в результате долгосрочных инвестиций.

Стоимость приобретенных НМА согласно оплаченным или принятым к оплате счетам приходуется, что отражается по дебету счета 08 «Капитальные вложения», субсчет «Приобретение нематериальных активов» и кредиту счетов 60, 76 и т.д.

Долгосрочные инвестиции включают в себя и процесс создания НМА. При создании предприятием НМА на счете 08 отражаются фактически произведенные при этом затраты. Эта операция отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 04 и кредиту счета 08.

Еще один вариант поступления НМА на предприятие в результате безвозмездного получения от юридических и физических лиц. Эта операция отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 87 «Добавочный капитал» субсчета «Безвозмездно полученные ценности».

Операции по безвозмездному получению требуют весьма тщательной проверки. Необходим встречный контроль с тем, чтобы установить, не нарушены ли здесь права добровольных инвесторов.

Поступление НМА оформляются актом приемки.

Проверяя указанные операции, аудитор изучает первичные документы: акты приемки-передачи, договора купли-продажи, лицензии и др. Это позволяет сделать вывод, что указанные приобретения произведены с соблюдением требований действующего законодательства.

Приведем примеры отражения хозяйственных операций по учету поступления НМА.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспондирующие счета | |
| Д | К |
| 1 | Отражение взноса в уставный капитал | 04 | 75 |
| 2 | Приобретение НМА по безналичному расчету | 60,76 | 51,52 |
| 3 | Отражение затрат на приобретение НМА | 08 | 60,76 |
| 4 | Отражение сумм налога НДС, уплаченного при приобретении НМА для производственных нужд | 19 | 60, 76, 71 |
| 5 | Дополнительные затраты, связанные с приобретением НМА | 08 | 60,70 и др. |
| 6 | Оплата дополнительных расходов | 67,76,71 | 51,52 |
| 7 | Приобретение НМА за наличный расчет | 08 | 50 |
| 8 | Оприходование НМА | 04 | 08 |
| 9 | Отражение затрат, связанных с созданием НМА на предприятии в т.ч.:   * Начислена оплата труда * Произведены отчисления в Фонды | 08  08 | 70  69 |
| 10 | Включение созданных НМА в состав имущества предприятия | 04 | 08 |
| 11 | Оприходование НМА на отдельный баланс предприятия, ведущего общие дела по совместной деятельности | 04 | 96 |
| 12 | Списание суммы НДС, уплаченной при приобретении НМА для производственных нужд, на уменьшение задолженности по НДС | 68 | 19 |
| 13 | Поступление на предприятие НМА производственного назначения от других предприятий безвозмездно | 04 | 87 |
| 14 | Поступление на предприятие НМА производственного назначения предприятий безвозмездно от физических лиц | 04 | 87 |

Если аудитор установит нарушение в учетных записях по перечисленным выше операциям поступления НМА, то он указывает работникам бухгалтерии на необходимость внесения соответствующих исправлений и уточнений.

3. Проверка учета амортизации нематериальных активов.

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

Существуют три варианта установления срока использования НМА:

1. Срок полезного использования НМА совпадает со сроком их действия, который предусмотрен соответствующим договором. В этом случае величина амортизационных отчислений за год будет равна отношению первоначальной стоимости НМА к сроку полезного использования, установленного соответствующим договором.
2. Предприятие самостоятельно устанавливает срок полезного использования НМА. При этом необходимо иметь ввиду, что срок полезного использования объекта НМА в этом случае должен быть не менее одного года, т.к. по отношению к НМА в нормативных документах применяется понятие «долговременный». В этом случае величина амортизационных отчислений будет равна отношению первоначальной стоимости НМА к сроку их полезного использования, установленного предприятием.
3. Если невозможно определить срок полезного использование НМА, то нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет.

Т.к. величина амортизационных отчислений по НМА включается в себестоимость, то в итоге это влияет на финансовый результат – балансовую прибыль. Любое отступление от установленных правил начисления амортизации НМА ведет к искажению прибыли как базы для налогооблажения. Поэтому задача аудитора в данном случае – обеспечить контроль за правильностью начисления амортизации.

Начисление амортизации по НМА отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета издержек производства 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» или обращения – счет 44 «Издержки обращения» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

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

Приведем примеры отражения хозяйственные операции по учету амортизации НМА:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспондирующие счета | |
| Д | К |
| 1 | Начисление амортизации по НМА производственного назначения безвозмездно от физических лиц | 20,23,25,26,43,44 | 05 |
| 2 | Начисление амортизации по НМА непроизводственного назначения | 29,81,88 | 05 |
| 3 | Начисление амортизации по НМА, используемым в капитальном строительстве | 08 | 05 |

4. Проверка учета выбытия нематериальных активов.

НМА выбывают с предприятия: в результате реализации, в качестве вклада в уставные капиталы других предприятий или в совместную деятельность, в результате безвозмездной передачи, в результате окончания срока полезного использования, в результате морального износа, в счет погашения кредиторской задолженности, в результате компенсационной сделки.

Для обобщения информации о процессе реализации и прочего выбытия НМА, а также для выявления финансовых результатов предназначен счет 48 «Реализация прочих активов». По дебету этого счета отражаются балансовая стоимость выбывающих НМА, а также понесенные в связи с этим расходы. Кроме того, по дебету указанного счета отражаются также суммы налога на добавленную стоимость, входящие в выручку от реализации НМА. По кредиту этого счета отражаются выручка от реализации НМА, а также сумма износа, начисленная к моменту выбытия.

Дебетовое (убыток) или кредитовое (доход) сальдо по счету 48 «Реализация прочих активов» в текущем отчетном периоде списывается на счет 80 «Прибыли и убытки».

При безвозмездной передаче НМА выявленный на счете 48 «Реализация прочих активов», финансовый результат списывается предприятием в дебет счета 87 «Добавочный капитал», а при его недостаточности – в дебет счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» или 81 «Использование прибыли».

При передаче НМА (списание с основного баланса) в случае совместной деятельности отражения в учете этих операций производится в порядке, аналогичном выбытию НМА при вкладе в уставные капиталы других предприятий. При этом по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» или 58 «Краткосрочные финансовые вложения» (в зависимости от срока действия договора) показывается стоимость передаваемых НМА в оценке, предусмотренной в договоре, в корреспонденции с кредитом счета 48 «Реализация прочих активов». По дебету 48 в корреспонденции с кредитом счета 04 отражается их первоначальная (балансовая) стоимость. Одновременно с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов» кредит счета 48 списывается начисленная сумма износа.

Проводя проверку указанных операций, необходимо убедиться, что соблюдены следующие условия:

1. независимо от характера выбытия нематериальных активов все они получили отражение на счете 48 «Реализация прочих активов»,
2. выявленный на счете 48 «Реализация прочих активов» финансовый результат от выбытия нематериальных активов предприятия списан правильно. Дело в том, что со счета 48 «Реализация прочих активов» в зависимости от характера выбытия финансовый результат относится на различные счета: 80 «Прибыли и убытки», 81 «Использование прибыли», 87 «Добавочный капитал», 88»Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,
3. полностью соблюдены требования действующего законодательства по налогообложению в части налога на добавленную стоимость, специального налога и налога на прибыль.

Рассмотрим приемы отражения хозяйственных операций по учету выбытия НМА:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспондирующие счета | |
| Д | К |
| 1 | Списание с баланса первоначальной стоимости НМА | 48 | 04 |
| 2 | Отражение износа как источника списания | 05 | 48 |
| 3 | Реализация НМА  По оплате  По отгрузке | 50,51,52  62,76 | 48  48 |
| 4 | НДС | 48 | 68 |
| 5 | Расходы связанные с приобретением НМА  Начислена оплата труда  Обязательные начисления | 48  48 | 70  67,69 |
| 6 | Вклад в уставный капитал НМА | 06 | 48 (04) |
| 7 | Выбытие НМА | 06,58 | 48 |
| 8 | Списание результатов от реализации и прочего выбытия НМА  Прибыль  Убыток | 48  80,81,85  87,88 | 80,85,83  48 |

5. Проверка налогообложения в операциях с нематериальными активами.

При рассмотрении вопросов налогообложения в операциях с НМА следует иметь в виду, что применительно к этой категории действующие нормативные документы не в полной мере учитывают особенности их создания (приобретения), функционирования, реализации (передачи).

В операциях с НМА снимаются следующие основные налоги: налог на добавленную стоимость (НДС), налог на прибыль.

Исчисление налога на добавленную стоимость определяется следующими обстоятельствами:

* условиями поступления и выбытия нематериальных активов
* назначение конкретных объектов НМА, предназначенных: для использования в производстве продукции (работ, услуг), облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость; для использования в производстве продукции (работ, услуг), не облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость. В качестве основных *способов поступления нематериальных* *активов объектов* на предприятие следует назвать:
* приобретение НМА при осуществлении долгосрочных инвестиций,
* создание объектов НМА как своими силами, так и путем привлечения стороннего исполнителя на договорной основе,
* приобретение объектов НМА на условиях обмена,
* безвозмездное получение объектов НМА.

Для осуществления расчетов по налогу на добавленную стоимость необходимо учитывать:

* должен ли получатель (покупатель) НМА оплачивать поставщику (продавцу, передающей стороне, налог на добавленную стоимость,
* куда следует отнести налог на добавленную стоимость, уплаченный при приобретении НМА. Рассмотрим следующие ситуации:

Ситуация 1. При приобретении НМА, предназначенных для изготовления продукции (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, действует следующий порядок: уплаченная предприятием сумма НДС включалась в превоначальную стоимость приобретенного объекта с последующим списанием на издержки производства и обращения через суммы амортизации в установленном порядке (в настоящее время в течение шести месяцев, кроме малых предприятий). При этом необходимо иметь в виду, что право списания суммы НДС, уплаченной при приобретении НМА, возникает у предприятия не тогда , когда произошел факт приобретения, а тогда, когда наступил момент полезного использования приобретенного объекта, принятие его на учет в состав НМА предприятия. До этого момента приобретенные объекты числились в составе капиатльных вложений (а не НМА) и, следовательно, оснований для списания уплаченных сумм НДС не было.

Ситуация 2. При приобретении НМА, используемых для изготовления продукции (работ, услуг), не облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость, необходимо руководствоваться Инструкцией № 39, имея в виду следующее: при использовании НМА для производства продукции (работ, услуг), не освобожденных от налога на добавленную стоимость, суммы НДС, уплаченные при приобретении НМА, списываются на расчеты с бюджетом в общеустановленном порядке; при использовании НМА для производства продукции (работ, услуг), освобожденных от налога на добавленную стоимость, суммы НДС, уплаченные при приобретении НМА, на расчеты с бюджетом не относятся, а учитываются в составе первоначальной стоимость приобретенных НМА с последующим списанием на издержки производства и обращения через суммы амортизации в установленном порядке.

Ситуация 3. Предприятие может стать обладателем НМА в результате выполнения договора, по которому исполнитель освобождается от налога на добавленную стоимость.

6. Исчисление НДС при выбытии нематериальных активов.

Из способов *выбытия НМА* в первую очередь необходимо остановиться на таких, как:

* реализация (продажа),
* безвозмездная передача.

Обороты по реализации НМА облагаются налогом на добавленную стоимость.

При реализации НМА возможны следующие ситуации:

* НМА были приобретены без налога на добавленную стоимость. В этом случае в бюджет должна быть внесена вся сумма налога, полученная от оборота по реализации и отраженная в учете по дебету счета 48 и кредиту счета 68,
* НМА были приобретены с уплатой налога с последующим спасанием равными долями в зачет сумм налога, подлежащих внесению в бюджет. При реализации этих НМА налог исчисляется как разница между суммой налога с продажной цены и суммой налога, не отнесенной на расчеты с бюджетом до момента продажи (т.е. остатком по счету 19 в части, относящейся к данной единице НМА). Соответственно если к моменту реализации уплаченная при покупке сумма налога полностью зачтена в расчеты с бюджетом, то в бюджет вносится вся полученная от реализации НМА сумма налога.

При безвозмездной передаче НМА плательщиком налога на добавленную стоимость выступает передающая сторона. При этом оборот для целей налогообложения определяется исходя из рыночных цен, сложившихся на момент передачи но не ниже цен, определенных с учетом фактической себестоимости и прибыли, исчисленной по предельному уровню рентабельности, установленному для предприятий-монополистов.

При решении вопросов, связанных с налогом на прибыль применительно к нематериальным активам, мы предлагаем руководствоваться теми же правилами, что и в операциях с основными средствами. В частности:

* при применении льготы, связанной с осуществлением капитальных вложений производственного и непроизводственного характера, предписано для отнесения производственных затрат к капитальным вложениям руководствоваться Письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160 «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций», согласно которому приобретение НМА, как и приобретение (создание) основных средств, относится к капитальным вложениям,
* при определении необлагаемых налогом на прибыль средств, безвозмездно получаемых предприятиями при определенных условиях, указаны среди прочих как основные средства, так и нематериальные активы, и т.д.

7. Проверка данных по нематериальным активам в отчетности.

В балансе (ф.1) НМА отражаются в остаточной стоимости по строке 110. По строке 111 отражаются организационные расходы (в остаточной стоимости), а по строке 112 – патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные с перечисленными права и активы.