Санкт-Петербургский Государственный Аграрный Университет

Курсовая работа

по дисциплине: Аудит

Тема: Аудит учета нематериальных активов

Выполнила: студентка

группы №8521

Проверила: д.э.н., профессор

г. Пушкин

2009г.

**Содержание**

Введение

1. Цели и задачи аудита нематериальных активов. Нормативное регулирование

2. Этапы проведения аудита нематериальных активов

2.1 Ознакомительный этап

2.2 Основной этап

2.3 Заключительный этап

3. Практическая часть

Заключение

Список использованной литературы

**Введение**

С развитием рыночных отношений в составе имущества предприятий появился новый вид средств, отличительной особенностью которых является отсутствие вещественно-натуральной формы - нематериальные активы

Сущность нематериальных активов заключается в следующем:

- не имеет материально-вещественной (физической) структуры;

- может быть идентифицировано (выделено, отделено) от другого имущества;

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

- используется в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

- способно приносить организации экономическую выгоду.

В последнее время в имуществе хозяйствующих субъектов неуклонно возрастает доля нематериальных активов. Вместе с тем, увеличивается и экономический интерес в повышении доходности предприятия за счет использования нематериальных активов. Это обусловлено быстротой и масштабами технологических изменений, распространением информационных технологий, активной инвестиционной деятельностью, обострением конкурентной борьбы, стремлением получить признание на внутреннем и мировом рынках, усложнением и интеграцией международных финансовых рынков.

Актуальность данной работы заключается в том, что в современных условиях формирование полной информации о хозяйственных процессах практически невозможно без информации о нематериальных активах. Для повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности предприятия, необходимо знать резервы повышения эффективности использования нематериальных активов.

1. **Цели и задачи аудита нематериальных активов. Нормативное**

**регулирование**

**Целью аудита нематериальных активов является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам.**

**С 1 января 2008 г. вступила в силу часть четвертая ГК РФ, которая существенным образом изменила понятие "интеллектуальная собственность". В настоящее время под интеллектуальной собственностью понимают результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана (п. 1 ст. 1225 ГК РФ).[8]**

**Для достижения цели аудитору необходимо:**

**1. оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица;**

**2. определить методы проверки;**

**3. разработать программу аудиторских процедур по существу.**

**Задачами аудита нематериальных активов (далее-НМА) являются:**

1. **изучение состава НМА по данным первичных документов и учетных регистров, подтверждение права собственности на них;**
2. **оценка состояния синтетического и аналитического учета НМА;**
3. **подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета НМА;**
4. **проверка своевременного и полного отражения в бухгалтерском учете операций с НМА при соблюдении требований законодательства РФ;**
5. **своевременное проведение инвентаризации НМА, выявление ее результатов и отражение на счетах бухгалтерского учета.[3]**

**Для разработки эффективного подхода к аудиту нематериальных активов на стадии планирования проводится предварительная оценка системы внутреннего контроля, которая подтверждается или корректируется в ходе аудита.**

**Практика показывает, что далеко не всегда аудиторские проверки нематериальных активов сопровождаются оценкой системы внутреннего контроля, что заведомо снижает их результативность. Это приводит, в частности, к увеличению затрат времени, так как своевременно не созданные предпосылки для обоснования выборочного способа проверки повышают вероятность искажений в оценке аудиторского риска. Адекватная оценка системы внутреннего контроля позволяет качественно и более доказательно сформировать выводы аудитора в Письменной информации аудитора руководству экономического субъекта и в аналитической части аудиторского заключения.**

**При оценке системы внутреннего контроля аудитор должен проверить наличие и действие распорядительных документов, закрепляющих способы ведения учета операций, связанных с движением нематериальных активов, осуществить экспертизу порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности, изучить утвержденные графики и схемы документооборота, провести экспертизу применяемой формы учета, проверить наличие регистров бухгалтерского и налогового учета, установить, соблюдается ли установленный порядок подготовки и представления внутренней бухгалтерской отчетности, обобщить информацию о составе, масштабах и характере операций в проверяемом периоде.**

**Оценив систему внутреннего контроля, аудитор должен спланировать характер, масштабы и сроки проведения аудиторских процедур в отношении нематериальных активов.**

**С помощью аудиторских процедур осуществляется проверка достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. При обнаружении нарушений аудитор определяет их характер и суть, а также уровень существенности.**

**При этом аудитор описывает аудиторские процедуры или методы обнаружения нарушений, порядок построения аудиторской выборки при ее применении, т.е. обосновывает достаточность аудиторских доказательств.[9]**

**По результатам проведенных аудиторских процедур аудитор может разработать рекомендации по устранению ошибок в бухгалтерском учете и совершенствованию системы бухгалтерского учета.**

Объем выборки для проверки сальдо по счету учета нематериальных активов и операций с ними определяют на основе оценки аудиторских рисков, проведенной на стадии планирования аудита. В ходе проверки при уточнении оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска объем выборки может быть изменен.

В случае, когда у организации достаточно большое количество объектов нематериальных активов, то при проверке сальдо по счетам учета основных средств может применяться репрезентативный метод выборки. Если количество объектов нематериальных активов не столь велико, применяются как репрезентативный, так и нерепрезентативный методы выборки.

При выборочной проверке аудитору необходимо предварительно разделить на подсовокупности (стратифицировать) всю совокупность нематериальных активов, чтобы отобранными для проверки могли быть с равной вероятностью элементы всех подсовокупностей.[7]

При проверке операций по учету нематериальных активов необходимо руководствоваться Федеральным законом от 21.11.1996 №129 ФЗ «О бухгалтерском учете» и положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007, утвержденным приказом Минфина России от 27.12.2007 г. N 153н (далее ПБУ 14/2007), а для целей налогообложения - положениями Налогового кодекса (далее - НК РФ).

Порядок отражения операций на счетах бухгалтерского учета регулируется Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.[8]

1. **Этапы проведения аудита нематериальных активов**
   1. **Ознакомительный этап**

Основной задачей аудита НМА является подтверждение информации о НМА в финансовой отчетности. Аудитору необходимо изучить весь комплект представленной ему бухгалтерской отчетности, а именно установить, что:

1. данные об остатках на счетах НМА на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге соответствуют данным по строкам 110 «Нематериальные активы» бухгалтерского баланса (форма №1);
2. данные о приобретении объектов НМА соответствуют данным, указанным по строке 290 отчета о движении денежных средств (форма №4);
3. данные по строке 210 отчета о движении денежных средств (форма №4) должны соответствовать данным о поступлении денежных средств от продажи объектов НМА;
4. суммы начисленной амортизации за отчетный период были отражены по строке 020 «себестоимость проданных товаров» отчета о прибылях и убытках (форма №2).[3]

Информация о составе НМА анализируется на основании данных первичных документов и учетных регистров, проверяется оформление права собственности на них, изучается система внутреннего контроля НМА. На основании регистров бухгалтерского учета по счету 04 «Нематериальные активы» и первичных документов проводится проверка правильности отнесения отдельных видов активов к нематериальным, наличия права собственности на них. Наименование НМА и документы, подтверждающие отнесение к ним, представлены в табл.1.[3]

Таблица 1.

Основания для отнесения активов к нематериальным

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование нематериальных  активов, краткое определение | Первичные документы, подтверждающие наличие НМА |
| Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель | Патент, выданный Роспатентом (если НМА создан в организации).  Договор и исключительная лицензия (если организация приобрела исключительные права на данный НМА.) |
| Исключительное право на программы ЭВМ, базы данных | Акт ввода НМА в эксплуатацию или свидетельство о регистрации права на данный НМА, получаемое в добровольном порядке (если НМА создан в организации).  Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если организация приобрела исключительные права на данный НМА). |
| Имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем | Свидетельство о регистрации права, выданное Роспатентом (если НМА создан в организации).  Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА, если организация приобрела имущественное право на данный НМА. |
| Исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров | Свидетельство, выданное Роспатентом  (если НМА создан в организации).  Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если организация приобрела исключительные права на данный НМА). |
| Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения | Патент, выданный Госсорткомиссией (если НМА создан в организации).  Договор и исключительная лицензия (если организация приобрела исключительные права на данный НМА). |
| Деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации) | Документы, подтверждающие приобретение организации как имущественного комплекса и позволяющие определить величину деловой репутации (стоимость НМА)  Учредительные документы организации, а также копии первичных документов, предоставленные учредителями и подтверждающие производственные расходы |

Значительное внимание следует уделить анализу договоров, патентов, свидетельств о регистрации права собственности и других документов, подтверждающих право собственности организации на нематериальные активы. Кроме того, учтенные в качестве нематериальных активы должны соответствовать требованиям п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007). На этом этапе выясняется, учитываются ли в составе бухгалтерского счета 04 активы, не являющиеся нематериальными.

Перечень НМА для целей бухгалтерского учета приведен в п. 4 ПБУ 14/2007, а для целей налога на прибыль - в ст. 257 НК РФ.

НК РФ в отличие от ПБУ позволяет, с одной стороны, относить к нематериальным активам документально не оформленные в установленном порядке секретные формулы или процессы, информацию в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта. С другой стороны, признаются нематериальными активами права правообладателей на использование программ ЭВМ, баз данных, технологии, интегральных микросхем и т.п., обладающих правами на законных основаниях, при отсутствии исключительного права.

В налоговом учете возникают объекты, которых не существует в бухгалтерском учете. Это прежде всего коммерческая информация, а также лицензии на недропользование. И, наоборот, исключены такие объекты, как деловая репутация. [4]

Далее аудитор проверяет документальное оформление учета нематериальных активов, в частности использование унифицированных форм учета, правильность оформления первичных документов при их принятии к учету.

Во время проверки оценивается организация синтетического и аналитического учета нематериальных активов, обеспеченность информации по единицам учета, соответствие открытых субсчетов бухгалтерскому счету 04 «Нематериальные активы», Плану счетов бухгалтерского учета, а также рабочему плану счетов, утвержденному учетной политикой организации.

Вопросы проверки применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При проверке, учетной политики организации необходимо руководствоваться положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008, утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2008 г. N 106н, а для целей налогообложения - положениями Налогового кодекса.

В процессе проведения аудита целесообразно провести анализ полноты применения декларированных способов ведения бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов, отраженных в учетной политики организации.

Такой анализ следует производить с учетом информации о специфике деятельности организации, полученной на этапе предварительного ознакомления с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

Кроме того, на данном этапе необходимо сформировать мнение о достаточности элементов учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов и их соответствие специфике и масштабам деятельности аудируемого лица.

Также необходимо оценить адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности и влияние применяемых методов учета на достоверность показателей отчетности.

**По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам:**

* полноты применения, декларированных способов ведения бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов, отраженных в учетной политике организации;
* достаточности элементов учетной политики и их соответствие специфике и масштабам деятельности экономического субъекта;
* целесообразности применения указанных способов.

Аудитор может иметь разногласия с руководством аудируемого лица по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если такие разногласия являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен модифицировать аудиторское заключение.[9]

При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета нематериальных активов оборотам и остаткам по счетам синтетического учета (04, 05).

Данные инвентарных карточек суммарно сверяются с данными синтетического учета нематериальных активов. Данные аналитического учета нематериальных активов должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по всем счетам учета нематериальных активов. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Если организация провела переоценку нематериальных активов и их балансовая стоимость на начало отчетного периода изменена, аудитору необходимо убедиться в правильности отражения в отчетности переоцененной (восстановительной) стоимости нематериальных активов.

**2.2 Основной этап**

На этом этапе подтверждается первичная оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета НМА, проверяется своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете операций с НМА при соблюдении требований законодательства РФ, достоверность начисления, поступления и отражения в учете доходов по операциям с НМА.

Подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета НМА заключается в том, что аудитор устанавливает:

* Определен ли круг лиц, ответственных за сохранность объектов НМА и обеспечено ли неразглашение коммерческой тайны;
* Созданы ли условия, обеспечивающие сохранность НМА и информации о них;
* Произведена ли классификация НМА на соответствующие группы.

**Поступление и оценка НМА**

Согласно ПБУ 14/2007, нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.[1]

**Для целей налогового учета в первоначальную стоимость нематериальных активов не включают:**

* суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с покупкой нематериального актива;
* стоимость услуг нотариуса, связанных с регистрацией договора, по которому фирма получает право собственности на нематериальный актив;
* проценты по кредитам, полученным для покупки нематериального актива;
* расходы по оплате услуг, связанных с рыночной оценкой нематериальных активов в целях дальнейшего увеличения их стоимости;
* возникшие курсовые разницы признаются в составе внереализационных доходов (п. 11 ст. 250 НК РФ) или прочих расходов (пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ).

В связи с этим выявленные в регистрах формирования первоначальной стоимости основного средства расхождения приводят к возникновению налогооблагаемых временных разниц.

Налогооблагаемые временные разницы, в свою очередь, приводят к образованию отложенных налоговых обязательств (ОНО), которые отражаются в текущем бухгалтерском учете.[4]

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при приобретении нематериальных активов, в полном объеме вычитаются после принятия на учет данных нематериальных активов.

Случаи, когда уплаченный при приобретении нематериальных активов НДС учитывается в их стоимости, перечислены в отдельных статьях Налогового кодекса. К ним относятся нематериальные активы, используемые:

1) для производства и реализации товаров (работ, услуг), которые не облагаются НДС в соответствии с пунктами 1-3 статьи 149 Налогового кодекса РФ;

2) для производства товаров (работ, услуг), которые используются для собственных нужд и освобождаются от НДС в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ;

3) для производства товаров (работ, услуг), которые реализуются за пределами территории Российской Федерации (п. 2 ст. 170 НК РФ);

4) для непроизводственных целей;

5) для производства товаров (работ, услуг) операции, по передаче которых не считаются реализацией в соответствии с пунктом 2 статьи 146 Налогового кодекса РФ;

6) организациями и индивидуальными предпринимателями, которые не платят НДС.

С 1 января 2006 г. для вычета НДС достаточно наличия счета-фактуры, принятия ценностей на учет и их использования в деятельности, облагаемой НДС (п. 1 ст. 172 НК РФ). Уплата входного налога продавцу теперь не является необходимым условием. Факт оплаты обязателен только при ввозе товаров на российскую территорию, а также для налоговых агентов.

В соответствии с п. 8 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, безвозмездно полученные активы отражаются в составе прочих доходов.[8]

Для целей бухгалтерского учета, согласно п. 13 ПБУ 14/2007, фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.[1]

Порядок определения рыночной стоимости объектов нематериальных активов определен в Методических рекомендациях по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности (утв. Минимуществом РФ 26 ноября 2002 г. N СК-4/21297).

НДС по нематериальным активам, полученным безвозмездно, хотя и указывается в счете-фактуре, из бюджета не возмещается. Ведь в соответствии с пунктом 2 статьи 171 Налогового кодекса РФ вычету подлежат только те суммы налога, которые уплачены поставщикам при покупке товаров (работ, услуг). Сумма налога включается в первоначальную стоимость полученного нематериального актива (письмо Минфина от 21 марта 2006 г. N 03-04-11/60).[4]

Согласно п. 14 ПБУ 14/2007, фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.[1]

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Согласно ПБУ 14/2007 (п. 11), фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в том числе в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.[1]

Согласно ПБУ 14/2007 (п. 43), для целей бухгалтерского учета стоимость приобретенной деловой репутации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации). Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом.

Если же компанию покупают по цене ниже стоимости активов, то в учете покупателя образуется отрицательная деловая репутация. [5]

Согласно ПБУ 14/2007 (п. 43), отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, представляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта.

Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

Для целей налогового учета деловая репутация организации не признается нематериальными активами.

При проверке операций по учету НИОКР, необходимо руководствоваться положением по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02, утвержденным приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 115н, а для целей налогообложения положениями Налогового кодекса.

**Согласно ПБУ 14/2007 при создании нематериального актива, к расходам относятся:**

1. суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
2. таможенные пошлины и таможенные сборы;
3. невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
4. вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
5. суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
6. суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
7. расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
8. отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);
9. расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
10. иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

**Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:**

1. возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
2. общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;
3. расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.
4. Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Аудит учета начисления амортизации нематериального актива. От правильности начисленной амортизации зависит достоверность отражения остаточной стоимости нематериального актива в отчетности организации. На данном этапе проверки аудитор обращает внимание:

1. на соблюдение учетной политики организации в части начисления амортизации (способы начисления должны соответствовать требованиям бухгалтерского законодательства);
2. правильность установления срока полезного использования и определения нормы амортизации;
3. достоверность расчета сумм амортизационных отчислений.

Согласно ПБУ 14/2007, стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.[9]

**Выбытие НМА**

Расходы, связанные с продажей (уступкой исключительных прав) нематериальных активов, уменьшают доходы от их реализации.

Доход от реализации нематериальных активов надо уменьшить на их остаточную стоимость. Остаточная стоимость равна разнице между первоначальной стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации.

Отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением права на использование объектов интеллектуальной собственности (кроме права пользования наименованием места происхождения товара), осуществляется на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных договоров, авторских договоров (о передаче неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства), договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком.

Нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование другой организации-пользователю при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у организации-правообладателя.

Информация о наличии и движении инвестиций в уставные капиталы других организаций должна отражаться на счете 58 "Финансовые вложения".

Если стоимость объекта нематериальных активов, согласованная учредителями, больше его остаточной стоимости, то в бухгалтерском учете сумму превышения отражают в составе операционных доходов. Если стоимость объекта нематериальных активов, согласованная учредителями, меньше его остаточной стоимости, то в бухгалтерском учете сумму убытка отражают в составе операционных расходов.

Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Выбывший нематериальный актив списывают с баланса организации. При этом оформляют акт на списание.

По общему правилу акт составляет комиссия, назначаемая приказом руководителя.

В состав комиссии, как правило, включают представителей администрации предприятия, работников бухгалтерии, а также специалистов, способных оценить нематериальный актив.

Типового бланка акта на списание нематериального актива нет. Поэтому в качестве исходного образца такого акта вы можете использовать бланк акта на списание основных средств (форма N ОС-4).

Убытки от хищений и пожаров учитываются в составе внереализационных расходов. Это сказано в подпунктах 5 и 6 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса РФ соответственно.

Одной из главных задач бухгалтерского учета является подготовка достоверной и объективной информации о финансовом состоянии организации. Наиболее действенным способом подтверждения фактического наличия активов и обязательств является их инвентаризация. Перечень решаемых в ходе инвентаризации задач достаточно широк, начиная от выявления недостач и излишков и заканчивая контролем сохранности материальных ценностей и имущества.

При проверке учетной политики организации необходимо руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13.06.1995 г. № 49, а для целей налогообложения положениями Налогового кодекса.

При проведении аудита необходимо установить соблюдены ли правила проведения инвентаризации нематериальных активов и оформления ее результатов, для чего проверяют соблюдение сроков подведения, их итогов, оценивают качество подготовки инвентаризационных описей.

Если стоимость нематериальных активов признается аудитором существенной, то он обязан лично присутствовать при их инвентаризации. Организация должна предупредить аудитора о ней заблаговременно, желательно письменно. Аудитор включается в состав комиссии по инвентаризации. Естественно, что сам аудитор ничего не обязан пересчитывать, в данной ситуации он является независимым наблюдателем, фиксирующим все отклонения от установленной процедуры.

Аудитору необходимо выяснить, анализируются ли результаты инвентаризации руководством, принимаются ли соответствующие меры, если в результате инвентаризации выявлены излишки или недостачи

Если инвентаризация нематериальных активов организации не проводилась в течение последних нескольких лет, аудитор может потребовать ее проведения с целью снижения аудиторского риска. В случае, если аудируемое лицо не проведет инвентаризацию имущества, аудитор может подготовить аудиторское заключение, отличающееся от безусловно положительного

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли основные требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете результатов инвентаризации нематериальных активов, а именно:

результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а при проведении годовой инвентаризации они должны быть отражены в годовом бухгалтерском отчете, т.е. выявленные излишки или недостачи должны быть отражены в бухгалтерском учете проводками за декабрь отчетного года;

неучтенные объекты нематериальных активов, выявленные при проведении инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации (счет 91);

суммы оприходованных по результатам инвентаризации излишков нематериальных активов, для целей налогообложения прибыли, подлежат зачислению в состав внереализационных доходов;

недостача имущества и его порча относится на счета виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации;

для целей налогового учета, расходы в виде недостачи материальных ценностей, в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены, относятся к внереализационным расходам. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.[9]

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

1. Неверная классификация объекта в качестве нематериального актива (например, в составе нематериальных активов учитывают бухгалтерские программы, справочные правовые системы, на которые организация не имеет исключительных прав);
2. Неверное формирование первоначальной стоимости инвентарного объекта нематериального актива;
3. Неверное начисление амортизации вследствие необоснованного установления срока полезного использования;
4. Отсутствие первичных документов по учету нематериальных активов;
5. Не ведется аналитический учет НМА.[3]

**2.3 Заключительный этап**

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

**3. Практическая часть**

Сведения о проверяемой организации.

Организация ООО «СТРОЙРЕСУРС»

Уставный капитал 80000 руб.

Почтовый адрес 197376, г. Санкт-Петербург,

ул. Инструментальная, д.3, лит.Б

Фактический адрес 197376, г. Санкт-Петербург,

ул. Инструментальная, д.3, лит.Б

Основные виды деятельности Производство строительных материалов. Строительство коттеджей.

Основной государственный Регистрационный номер 10247701454982

Государственная регистрация общества свидетельство государственной регистрации серия 47 №000204555 от 20.11.2007г. Выдано Межрайонной Инспекцией МНС РФ №2 по Ленинградской Области.

Лицензии 1. Д 467745 от 13.04.2006г.

2. Д 230872 от 20.06.2007г.

3. Д 427088 от 01.10.2008г.

4. Д 363099 от 10.10.2008г.

5. ГСС-47-006633 от 09.11.2008г.

Лица, ответственные за составление отчетности Общества:

Генеральный директор Степанов Михаил Владимирович

главный бухгалтер Осипенко Светлана Генадьевна

Телефон 333-77-12

Бухгалтерский баланс (ф.1)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив | Код строки | На начало отчетного периода | На конец отчетного периода |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ  Нематериальные активы (04, 05) | 110 | - | 9000 |
| в том числе:  патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные с перечисленными права и активы | 111 | - | 9000 |
| организационные расходы | 112 | - | - |
| деловая репутация организации | 113 | - | - |
| Основные средства (01, 02) | 120 | - | 8641 |
| в том числе:  земельные участки и объекты природопользования | 121 | - | - |
| здания, машины и оборудование | 122 | - | 8641 |
| Незавершенное строительство (07, 08, 16) | 130 | - | - |
| Доходные вложения в материальные ценности (03, 02) | 135 | - | - |
| в том числе:  имущество для передачи в лизинг | 136 | - | - |
| имущество, предоставляемое по договору проката | 137 | - | - |
| Долгосрочные финансовые вложения (59, 59) | 140 | - | - |
| в том числе:  инвестиции в дочерние общества | 141 | - | - |
| инвестиции в зависимые общества | 142 | - | - |
| инвестиции в другие организации | 143 | - | - |
| займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев | 144 | - | - |
| прочие долгосрочные финансовые вложения | 145 | - | - |
| Прочие внеоборотные активы | 150 | - | - |
| ИТОГО по разделу I | 190 | - | 17641 |
| II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ  Запасы | 210 | - | 48890 |
| в том числе:  сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 14,16) | 211 | - | 14000 |
| животные на выращивании и откорме (11) | 212 | - | - |
| затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)  (20, 21, 23, 29, 44, 46) | 213 | - | 28312 |
| готовая продукция и товары для перепродажи (16, 41, 43) | 214 | - | 6578 |
| товары отгруженные (45) | 215 | - | - |
| расходы будущих периодов (97) | 216 | - | - |
| прочие запасы и затраты | 217 | - | - |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19) | 220 | - | - |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | 230 | - | - |
| в том числе:  покупатели и заказчики (62, 63, 76) | 231 | - | - |
| векселя к получению (62) | 232 | - | - |
| задолженность дочерних и зависимых обществ (78) | 233 | - | - |
| авансы выданные (60) | 234 | - | - |
| прочие дебиторы | 235 | - | - |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) | 240 | - | 20000 |
| в том числе:  покупатели и заказчики (62, 63, 76) | 241 | - | - |
| векселя к получению (62) | 242 | - | - |
| задолженность дочерних и зависимых обществ (78) | 243 | - | - |
| задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный  капитал(75) | 244 | - | 20000 |
| авансы выданные (60) | 245 | - | - |
| прочие дебиторы | 246 | - | - |
| Краткосрочные финансовые вложения (58, 59, 81) | 250 | - | - |
| в том числе:  займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев | 251 | - | - |
| собственные акции, выкупленные у акционеров | 252 | - | - |
| прочие краткосрочные финансовые вложения | 253 | - | - |
| Денежные средства | 260 | - | 43170 |
| в том числе:  касса (50) | 261 | - | - |
| расчетные счета (51) | 262 | - | 43170 |
| валютные счета (52) | 263 | - | - |
| прочие денежные средства (55, 57) | 264 | - | - |
| Прочие оборотные активы | 270 | - | - |
| ИТОГО по разделу II | 290 | - | 112040 |
| БАЛАНС (сумма строк 190 + 290) | 300 | - | 129681 |
| Пассив | Код строки | На начало отчетного периода | На конец отчетного периода |
| III. КАПИТАЛЫ И РЕЗЕРВЫ  Уставный капитал (80) | 410 | - | 80000 |
| Добавочный капитал (83) | 420 | - | - |
| Резервный капитал (82) | 430 | - | - |
| в том числе:  резервы, образованные в соответствии с законодательством | 431 | - | - |
| резервы, образованные в соответствии с учредительными документами | 432 | - | - |
| Целевые финансирование и поступления (86) | 450 | - | - |
| Нераспределенная прибыль прошлых лет (84) | 460 | - | - |
| Непокрытый убыток прошлых лет (84) | 465 | - | - |
| Нераспределенная прибыль отчетного года (84) | 470 | - | 6305 |
| Непокрытый убыток отчетного года (84) | 475 | - | - |
| ИТОГО по разделу III | 490 | - | 86305 |
| IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА  Займы и кредиты (67) | 510 | - | - |
| в том числе:  кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты | 511 | - | - |
| займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты | 512 | - | - |
| Прочие долгосрочные обязательства | 520 | - | - |
| ИТОГО по разделу IV | 590 | - | - |
| V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА  Займы и кредиты (66) | 610 | - | 30000 |
| в том числе:  кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев  после отчетной даты | 611 | - | 30000 |
| займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после  отчетной даты | 612 | - | - |
| Кредиторская задолженность | 620 | - |  |
| в том числе:  поставщики и подрядчики (60, 76) | 621 | - |  |
| векселя к уплате (60) | 622 | - | - |
| задолженность перед дочерними и зависимыми обществами | 623 | - | - |
| задолженность перед персоналом организации (70) | 624 | - | - |
| задолженность перед гос. внебюджетными фондами (69) | 625 | - | - |
| задолженность перед бюджетом (68) | 626 | - | - |
| авансы полученные (62) | 627 | - | - |
| прочие кредиторы | 628 | - | - |
| Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов (75) | 630 | - | 1576 |
| Доходы будущих периодов (98) | 640 | - | - |
| Резервы предстоящих расходов (96) | 650 | - | 3390 |
| Прочие краткосрочные обязательства | 660 | - | - |
| ИТОГО по разделу V | 690 | - | 43376 |
| БАЛАНС (сумма строк 490 + 590 + 690) | 700 | - | 129681 |

Отчет о прибылях и убытках (ф. 2)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код строки | За отчетный период | За аналогичный период прошлого года |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| I. Доходы и расходы по обЫчным видам деятельности  Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010 | 40000 | - |
| в том числе от продажи: | 011 | - | - |
| Кухонных столов | 012 | 40000 | - |
|  | 013 | - | - |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | 19734 | - |
| в том числе проданных: | 021 | - | - |
| Кухонных столов | 022 | 19734 | - |
|  | 023 |  | - |
| Валовая прибыль | 029 | 20266 | - |
| Коммерческие расходы | 030 | - | - |
| Управленческие расходы | 040 | - | - |
| Прибыль (убыток) от продаж (строки 010-020-030-040 ) | 050 | 20266 | - |
| II. ОПЕРАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ |  |  |  |
| Проценты к получению | 060 | - | - |
| Проценты к уплате | 070 | - | - |
| Доходы от участия в других организациях | 080 | - | - |
| Прочие операционные доходы | 090 | - | - |
| Прочие операционные расходы | 100 | - | - |
| III. ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ |  |  |  |
| Внереализационные доходы | 120 | - | -- |
| Внереализационные расходы | 130 | 825 | - |
| Прибыль (убыток) до налогообложения  (строки 050+060-070+080+090-100+120-130) | 140 | 19441 | - |
| Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи | 150 | 6831 | - |
| Прибыль (убыток) от обычной деятельности | 160 | 12611 | - |
| IV. ЧРЕЗВЫЧАЙНЫЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ |  |  |  |
| Чрезвычайные доходы | 170 | - | - |
| Чрезвычайные расходы | 180 | - | - |
| Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода) строки (160+170-180) | 190 | 12611 | - |

**Определение уровня существенности**

Уровень существенности определяется в соответствии со стандартами аудиторской деятельности на основе рекомендованных долей от величин базовых показателей.

Значение базовых показателей и размеры долей указаны в таблице 2.[6]

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя | Доля, в % | Значения, применяемые для нахождения уровня существенности |
| 1. Балансовая прибыль | 20266 | 5 | 1013,3 |
| 2. Выручка от продаж | 40000 | 2 | 2000 |
| 3. Валюта баланса | 129681 | 2 | 2593,62 |
| 4. Собственный капитал | 86305 | 10 | 8630,5 |
| 5. Общие затраты предприятия | 19734 | 2 | 394,68 |

На основании данных, представленных в таблице 2, определяем уровень существенности:

Уровень существенности = (1013,3 + 2000 + 2593,62 + 8630, 5 + 394,68)/5 =2926,42

Наименьшее значение отличается от среднего на:

(2926,42 – 394,68)/2926,42 x 100% = 86,5%.

Наибольшее значение отличается от среднего на:

(8630,5 – 2926,42)/2926,42 x 100% = 94,9%.

Поскольку и в том, и в другом случаях отклонение наибольшего и наименьшего показателей от среднего и от всех остальных является значительным, принимаем решение отбросить значения 8630,5 и 394,68 и не использовать их при дальнейшем усреднении. Находим новую среднюю величину:

Уровень существенности = (1013,3 + 2000 + 2593,62)/3 = 1868,97.[6]

В данном случае одновременное отбрасывание наименьшего и наибольшего показателя значительно сказалось на среднем значении. Полученную величину допустимо округлить до 1900 и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности. Различие между уровнем существенности до и после округления составляет:

(1868,97-1900)/1900 x 100% = 1,6%, что находится в пределах 20%.

Оценка уровня неотъемлемого риска.

Низкий неотъемлемый риск – 80%

Средний неотъемлемый риск – 90%

Высокий неотъемлемый риск – 100%[2]

Проведя тестирование факторов неотъемлемого риска, сделан вывод, что риск является средним, ему присвоено значение в 90%.

Оценка системы внутреннего контроля.

Изучение системы внутреннего контроля проводилось в двух направлениях:

А). Организация системы внутреннего контроля – наличие в структуре экономического субъекта подразделений, занимающихся внутренним контролем (или выборный орган), их функции и полномочия, наличие инструкций по проведению контрольных мероприятий.

В организации внутренний контроль осуществляется главным бухгалтером организации.

Б). Работа системы внутреннего контроля – реальное проведение контрольных мероприятий по различным направлениям деятельности и учета.

Таблица 3 оценки системы внутреннего контроля.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Составляющие оценки системы внутреннего контроля | баллы |
| 1 | Наличие службы внутреннего аудита в составе органа управления | - |
| 2 | Проведение инвентаризации ТМЦ | 3 |
| 3 | Наличие правил документооборота и технологии обработки учетной информации | 2 |
| 4 | Своевременность отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета | 2 |
| 5 | Наличие должностных инструкций на руководящих работников | 2 |
| 6 | Наличие высшего экономического образования у главного бухгалтера | 2 |
| 7 | Наличие среднего специального экономического образования у главного бухгалтера |  |
| 8 | Наличие стажа работы у главного бухгалтера свыше 5 лет | 2 |
| 9 | Наличие стажа работы у главного бухгалтера от 1 года до 5 лет | - |
| 10 | Наличие у главного бухгалтера аттестата профессионального бухгалтера | - |
| Итого: | | 13 |

Низкий уровень системы внутреннего контроля – 4 балла

Средний уровень системы внутреннего контроля – 5-17 баллов

Высокий уровень системы внутреннего контроля – 18-21 баллов.

Исходя из вышеизложенного надежность системы внутреннего контроля оценена как средняя.

Низкий риск системы внутреннего контроля – 50%

Средний риск системы внутреннего контроля – 60%

Высокий риск системы внутреннего контроля – 80%.[2]

Оценивая риск системы внутреннего контроля как средний, ему присваивается значение в 60%.

**Расчет уровня риска необнаружения**

Расчет осуществляется в соответствии с исходными данными по формуле:

РН = АР/НР x РСК, где:

РН – риск необнаружения, АР – аудиторский риск (принимаем за 5%),

НР – неотъемлемый риск, РСК – риск системы контроля.[2]

РН = 0,05/0,9 x 0,6 x 100% = 9,25%

Результаты расчетов представлены в форме таблицы 4.

Таблица 4

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Надежность системы учета | Надежность системы контроля | Надежность аудиторских процедур |
| Характеристика уровня компонентов аудиторского риска | средняя | средняя | средняя |
| Значение уровня компонентов аудиторского риска в % | 90 | 60 | 9,25 |
|  | неотъемлемый риск | риск системы контроля | риск необнаружения |

**Заключение**

Аудиторская деятельность на протяжении многих лет является неотъемлемой частью финансово-экономической системы государств с развитой рыночной экономикой, органично и постепенно видоизменяясь в зависимости от ее потребностей.

Мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности может способствовать большому доверию к этой отчетности со стороны заинтересованных пользователей. Таким образом, аудит способствует снижению предпринимательского риска и может рассматривать как процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов.

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

Программа проведения аудита НМА включает в себя следующие этапы:

- Ознакомительный этап. Анализируется состав НМА.

- Аудит учета поступления (создания) нематериального актива.

- Аудит учета начисления амортизации нематериального актива.

- Аудит выбытия нематериальных активов.

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект.

Для учета операций по движению нематериальных активов используется лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации - карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Бухгалтерский учет наличия и движения нематериальных активов осуществляется на активном счете 04 «Нематериальные активы».

Основной целью курсовой работы было получение практических навыков разработки программы аудита и проведение аудиторских расчетов в соответствии с исходными данными.

**Список использованной литературы**

1. Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное Приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н;
2. Бычкова С.М., Итыгилова Е.В., Аудит: учебное пособие под ред. профессора Я.В.Соколова – М.: Магистр, 2009.
3. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю., Практический аудит, 3-е издание, переработанное и дополненное, под ред. Бычковой С.М., М: Эксмо, 2009.
4. ж. «Аудит и налогообложение», 2009, №1, статья «авторское право».
5. ж. «Аудиторские ведомости», 2009, №1, статья «Операции с интеллектуальной собственностью: виды договоров».
6. Лекции Бычковой С.М. для четвертого курса СПбГАУ.
7. Шеремет А.Д., Суйц В.П., Аудит: учебник, 3-е издание, переработанное и дополненное – М: ИНФРА-М, 2002.
8. www.minfin.ru
9. www.termika.ru/audit