Оглавление

[Введение 1](#_Toc504116579)

[1. Теоретические аспекты аудита нематериальных активов 3](#_Toc504116580)

[1.1 Понятие нематериальных активов 3](#_Toc504116581)

[1.2Амортизация нематериальных активов 11](#_Toc504116582)

[1.3 Методика проведения аудита нематериальных активов 14](#_Toc504116583)

[Глава 2 Аудит нематериальных активов в ПАО «Северсталь» 19](#_Toc504116584)

[2.1 Организационно-экономическая характеристика деятельности ПАО «Северсталь» 19](#_Toc504116585)

[2.2 Анализ плана аудита нематериальных активов предприятия 25](#_Toc504116586)

[2.3 Характеристика программы аудита нематериальных активов 27](#_Toc504116587)

[Рассмотрим программу проверки нематериальных активов, в соответствии с которой осуществлялась аудиторская проверка нематериальных активов компании. 27](#_Toc504116588)

[2.4 Аудит документального оформления НМА и учетной политики 29](#_Toc504116589)

[2.5 Аудит бухгалтерского учета НМА 35](#_Toc504116590)

[2.6 Выявленные нарушения в ходе аудита НМА 39](#_Toc504116591)

[Заключение 43](#_Toc504116600)

[Список использованных источников 44](#_Toc504116601)

# Введение

В своей работе предприятия все чаще используют активы, не имеющие материально-вещественной формы, но которые необходимы для производства и приносят доход своему владельцу. Это так называемые нематериальные активы.

Нематериальные активы - это объекты длительного пользования, не являющиеся материальными, но имеющие определенную стоимость, поскольку обладают свойством приносить доход (экономическую выгоду).

Учет нематериальных активов - дело тонкое. Их «нематериальность» в каждом случае особая и требует особого подхода. Однако есть и общие правила, которые необходимо помнить при осуществлении операций с нематериальными активами.

Основным документом, регламентирующим порядок учета нематериальных активов, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 N 91н, которое введено в действие с 1 января 2001 г.

Российское законодательство к нематериальным активам относит права и (или) преимущества, связанные с созданием научно-технических или литературных произведений, проведением технических, научных или исследовательских работ и приобретением определенных приоритетов в различных сферах деятельности.

В данной работе мы ознакомимся с особенностями аудита нематериальных активов. Основными задачами аудита нематериальных активов являются:

1. проверка правильности отнесения объекта к нематериальным активам;

2. оценка организации учета нематериальных активов в бухгалтерии предприятия;

3. достоверность оценки затрат предприятия на приобретение или создание нематериальных активов;

4. проверка правильности ежемесячного начисления амортизации и списания его на затраты по нематериальным активам;

5. проверка соблюдения налогового законодательства по операциям, связанным с приобретением и выбытием нематериальных активов.

Цель данной работы – изучить порядок проведения аудиторской проверки нематериальных активов.

Из поставленной цели вытекают следующие задачи:

1. Рассмотреть теоретические аспекты проведения аудиторской проверки нематериальных активов предприятия;

2. Охарактеризовать предприятие, выбранное в качестве объекта практического исследования;

3. Рассмотреть организацию внутреннего контроля на предприятии и рассчитать уровень существенности;

4. Рассмотреть общий план проведения аудиторской проверки;

5. Повести анализ программы аудиторской проверки нематериальных активов;

6. Рассмотреть выявленные в ходе проверки ошибки.

Объектом практического исследования является Общество с ограниченной ответственностью «Красноармейский», деятельность которого заключается в производстве мясных полуфабрикатов.

# 1. Теоретические аспекты аудита нематериальных активов

# 1.1 Понятие нематериальных активов

 Нематериальные активы – это стоимость прав на объекты интеллектуальной собственности. При этом сами права собственности являются неосязаемыми и не имеют вещественной природы. Например, новая технология производства – это всего лишь идея автора, которая неосязаема, но оформлена в виде патента на изобретение.

В таблице 1 представлены различные трактовки понятия «Нематериальные активы» предприятия.

Таблица 1.1 – Трактовки понятия «Нематериальные активы»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Понятие | Определение | Источник |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Нематериальные активы | объекты, не имеющие физической природы, но считающиеся активами предприятия и требующие постепенной амортизации в течение срока их использования | Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кура-ков «Энциклопеди-ческий словарь эко-номики и права» |
| 2 |  Ценности, которые принадлежат компании по праву, но не имеют физической сущности.  | Райзберг Б.А., Ло-зовский Л.Ш., Ста-родубцева Е.Б. «Со-временный эконо-мический словарь» |
| 3 |  | Неденежные активы, у которых нет физической формы, но они могут приносить будущие экономические выгоды | Джесси Рассел «Не-материальные акти-вы» |
|  |  |  |  |
| 4 | Активы компании, которые являются неосязаемыми и не имеющими физической сущности. Такие как патенты, торговые марки  | Терминологический словарь библиоте-каря по социально-экономической те-матике |

То есть можно сделать вывод, что существует много разных определений нематериальных активов, потому что данное понятие очень многогранно.

К нематериальным активам относят активы, которые удовлетворяют следующим условиям (рис. 1):

НМА (условия)

Отсутствие материально-вещественной структуры

Возможность идентификации от другого имущества

Использование в производстве продукции для управленческих нужд организации

Использование в течение длительного времени

Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем

Наличие надлежаще оформленных документов

Рис. 1. Отнесение НМА, удовлетворяющие условиям

То есть основным признаком нематериальных активов является то, что они не осязаемы, их нельзя потрогать или пощупать. Поэтому нужны доказательства, которые бы подтвердили как сам факт существования данного актива, так и исключительные права на его использование.

Нематериальные активы должны быть идентифицированы или отделены от другого имущества, чтобы их можно было отличить и гудвила, образующегося при приобретении компаний, или других видов активов. Только в этом случае они будут считаться активами.

Нематериальные активы должны использоваться более 12 месяцев, при организация не имеет намерения продать данный актив в течение 12 месяцев.

Нематериальные активы должны быть правильно оформлены, чтобы подтвердить их существование, а также то, что компания имеет исключительные права на использование данных активов. Такими документами для изобретения является патент, для программы – лицензия, для товарного знака - договор.

Нематериальные активы должны приносить компании будущие экономические выгоды, то есть приносить прибыль. При этом данные активы должны использоваться для осуществления операционной деятельности или хозяйственной или любой другой, соответствующей цели компании и не противоречащей законодательству.

Нематериальные активы должны иметь стоимостную оценку, которая может быть достоверно определена. Например, стоимость лицензии на использование программой – ее стоимость есть в договоре. Стоимость патентов – также указывается. А например, базы клиентов нельзя достоверно оценить, поэтому это не является нематериальным активом.

Таким образом, можно сказать, что нематериальные активы – это идентифицируемые неденежные активы, не имеющие физической формы, которые используются в производстве или предоставлении товаров, имеющие стоимостную оценку и приносящие доход.

 Рассмотрим основные виды НМА и их классификацию.

К основным видам НМА относятся [12, с. 670]:

1. Объекты интеллектуальной собственности.

В состав НМА включаются объекты интеллектуальной собственности (рис. 2) [21, с. 528]:

Объекты интеллектуальной собственности

Исключитель-ное право па-тентообладателя на изобретение, промышленный образец, полез-ную модель

Исключитель-ное авторское право на про-граммы для ЭВМ (базы данных)

Имуществен-ное право автора или иного право-обладателя на топологии ин-тегральных микросхем

Исключитель-ное право вла-дельца на то-варный знак и знак обслу-живания, на-именование местонахож-дения товаров

Исключитель-ное право

патентообла-дателя на се-лекционные достижения

Рис. 2. Объекты интеллектуально собственности

К НМА, в частности, относятся исключительные права на:

- изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- использование программы для ЭВМ, базы данных;

- использование топологии интегральных микросхем;

- товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

- селекционные достижения [19, c. 25].

Кроме этого, к НМА относится владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Полезными моделями и изобретениями выступает техническое решение задачи.

Промышленный образец – это определяющее внешний вид изделия конструкторское решение.

Программное обеспечение – это форма предоставления команд, функций, которые предназначены для работы компьютера и других механизмов [19, с. 251].

Под базой данный понимается объективная форма преставления данных, которые структурированы для использования и обработки компьютером.

Если программное обеспечение было создано по договору, то право собственности принадлежит заказчику. То есть, если компания закажет у IT компании программу обработки документов, то права да нее будет у компании.

Товарные знаки, знаки обслуживания, наименования мест происхождения товаров – это обозначения или названия, служащие для отличия товаров или услуг другого производителя, для отличия товаров, обладающих особыми свойствами [17, с. 309].

 Если товарный знак был создан по договору с организацией, то право собственности принадлежит организации,

1. Деловая репутация является особым видом нематериальных активов, которая рассчитывается как разница между справедливой стоимостью компании как единого целого и балансовой стоимости чистых активов фирмы [10, с. 601].

Положительную деловую репутацию необходимо рассматривать как актив, который является отражением конкурентных преимущество покупаемой компании.

При отрицательной деловой репутации можно считать, что покупатель получил скидку за покупку компании, потому что та утратила свое место на рынке или не имеет деловых качеств, навыков эффективного управления.

При этом, а качестве нематериального актива может признаваться только деловая репутация, возникающая при покупке компании. Внутренне созданная деловая репутация не является активом, и не признается активом компании. Это связано с тем, что она неотделима от стоимости самой компании и ее трудно достоверно учесть.

При этом на западе есть практики расчета стоимости деловой репутации и дополнительного ее раскрытия за балансом компании, в качестве дополнительной информации для акционеров.

В России данная практика не используется. И гудвил отражается только при покупке компании в виде актива.

Не могут быть включены в нематериальные активы интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их компетенции, потому что они не могут быть отделены и достоверно учтены.

В таблице 2 представим основную классификацию НМА.

Таблица 1.12 – Классификация НМА

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Классификационный признак | Группы |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | По степени участия в производстве | Функционирующие (работающие) нематериальные активы, использование которых приносит организации доход в настоящий период |
| Нефункционирующие (неработающие) нематериальные активы, которые не используются по каким-либо причинам, но могут использоваться в будущем. |
| 2 | По степени отчужде-ния | Отчуждаемые (полностью передаваемые при их про-даже, передаче, аренде) |
| Неотчуждаемые (остающиеся в собственности орга-низации-владельца при частичной передаче прав на их использование) |
| 3 | По степени влияния на финансовые результа-ты организации | Объекты нематериальных активов, способные при-носить доход прямо, за счет внедрения их в эксплуатацию |
| Объекты нематериальных активов, опосредованно влияющие на финансовые результаты |
| 4 | По степени правовой защищенности | Нематериальные активы, защищаемые охранными документами (авторскими правами, патентами, лицен-зиями) |
| Нематериальные активы, не защищенные охранными документами (авторскими правами, патентами, лицен-зиями) |
| 5 | По степени вложения индивидуального тру-да работников данной организации | Единоличные (объекты нематериальных активов, которые разработаны лично работниками или учре-дителями организации) |
| Паевые (объекты нематериальных активов, разрабо-танные совместно с другими физическими или юри-дическими лицами на долевых условиях) |
| Приобретенные со стороны (объекты нематериальных активов, которые получены от других физических или юридических лиц, за плату или безвозмездно) |

То есть нематериальные активы, не имея физической природы, могут приносить компании экономические выгоды. Например, программное обеспечение 1С приносит выгоды компании, оптимизируя бухгалтерский учет, помогая делать отчетность правильно, избегая штрафов и пенни.

 Нематериальный актив представляет собой право собственности на объект. Именно поэтому нематериальный актив некорректно отождествлять с материальным носителем информации. Его понятие намного шире.

Поступление нематериальных активов в организацию может осуществляться различными способами:

1. Покупка нематериальных активов.

В качестве первоначальной стоимости нематериальных активов, которые были куплены по договору, выступают все понесенные затраты за исключением НДС и других возмещаемых налогов. НДС будет включена в первоначальную стоимость нематериального актива для тех организаций, которые не платят НДС.

Фактические затраты на покупку нематериальных активов могут быть:

- суммы, которые платятся по договору уступки прав правообладателю;

- расходы за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;

- таможенные пошлины, расходы на регистрацию прав собственности и другие подобные расходы;

- невозмещаемые налоги, которые платятся при покупке нематериального актива;

- вознаграждения организации, через которую приобретен объект;

- иные расходы, которые напрямую можно отнести к покупке нематериального актива.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов или изготовлением объекта.

2. Создание нематериального актива.

Если объект нематериального актива создается организацией самостоятельно, то в расходы включается стоимость затраченных материалов, оплата персонала, которые занимались созданием актива (включая страховые и иные платежи), амортизация нематериальных активов, задействованных в создании актива, услуги сторонних организаций, любые сборы, которые связаны с получением патентов или иных документов.

3. Нематериальный актив получен безвозмездно.

Первоначальной стоимостью нематериального актива, который получен в соответствии с договором дарения считается его рыночная стоимость на дату принятия к бухучету.

Порядок определения первоначальной стоимости безвозмездно полученного амортизируемого имущества установлен п. 8 ст. 250, пп. 1 п. 4 ст. 271 (метод начисления) и п. 2 ст. 273 (кассовый метод) Налогового кодекса РФ.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученного имущества определяется исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости по амортизируемому имуществу. В доходы получателя включается большая из этих сумм.

Наряду с этой суммой в первоначальную стоимость могут включаться расходы организации, например, на доставку и доведение полученного объекта до состояния, пригодного к эксплуатации, в соответствии с п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ.

4. Поступление в качестве вклада в уставный капитал.

Первоначальная стоимость нематериального актива, внесенного учредителями в качестве вклада в уставный капитал, определяется в согласованной учредителями оценке.

Оценка объектов при их приобретении за иностранную валюту осуществляется в рублях посредством пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, который действует на момент принятия объекта к бухгалтерскому учету. Образующаяся при этом разница между оценкой нематериальных активов, которая отражена на счете учета нематериальных активов, и оценкой на счете учета вложений во внеоборотные активы списывается на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов (расходов)

# 1.2Амортизация нематериальных активов

Под амортизацией понимается систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезной службы. Начисление амортизации НМА начинается, когда актив готов к использованию.

НМА классифицируются следующим образом (рис. 3):

Классификация НМА

Активы, имеющие неопределенный срок полезного использования

Активы, имеющие определенный (ограниченный) срок полезного использования

Рис. 3. Классификация НМА

На нематериальные активы с определенным сроком службы амортизация начисляется прямолинейным методом в течение всего срока службы, т.е. их стоимость списывается на расходы постепенно в течение срока службы равными долями.

Под балансовой стоимостью активов понимается стоимость, по которой активы учитываются на балансе, за вычетом накопленной амортизации [11, с. 280].

Нематериальные активы с неопределенным сроком службы (если предположение о 20-летнем сроке категорически отвергается) не амортизируются, а подлежат ежегодной проверке на обесценение.

Если возмещаемая стоимость нематериальных активов ниже балансовой, признается убыток от обесценения. В ходе оценки следует проверять, продолжает ли нематериальный актив иметь неопределенный срок полезного использования.

Если сумма будущих доходов от использования объектов нематериальных активов уменьшается со временем, то стоимость данных объектов может погашаться путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования.

Амортизационные отчисления по НМА относятся на затраты производства или издержки обращения.

На рис. 4 представлены НМА, подлежащие амортизации.

НМА, подлежащие амортизации

Организацион-ные расходы

Права на пользование землей

Лицензии

Патенты

«Деловая репутация организации»

Рис. 4. НМА, подлежащие амортизации

Амортизационные отчисления не производятся [14, с. 72]:

– по нематериальным активам, которые были получены по договору дарения или безвозмездно в процессе приватизации;

– по нематериальным активам, которые были приобретены при использовании средств из бюджета, а также к нематериальным активам бюджетных организаций;

– по организационным расходам, признанным вкладом в уставный капитал.

Амортизация нематериальных активов рассчитывается по каждому активу в отдельности на основе его первоначальной стоимости и срока полезного использования.

Сроком полезного использования нематериального актива признается период, в течение которого объект нематериального актива служит для выполнения целей деятельности организации. Срок полезного использования должен быть определен компанией самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию актива в налоговом и бухгалтерском учете.

При определении срока полезного использования могут возникнуть три ситуации.

В первом случае срок полезного использования нематериального актива будет совпадать со сроком действия лицензии или другого документа, подтверждающего право собственности. Например, в лицензии на программное обеспечение указан срок действия – 10 лет, этот срок и устанавливается организацией. Или в патенте указан срок использования 15 лет – и этот срок устанавливает организация. Этот вариант наиболее удобен для компании, потому что не требует дополнительных пояснений.

Во втором случает компания может самостоятельно определить срок полезного использования нематериального актива. В этом случае срок должен быть утвержден приказом руководителя.

В третьем случае компания не может точно определить срок полезного использования нематериального актива. В этом случае он равен 20 годам, но не более срока деятельности организации. По организационным расходам и деловой репутации срок установлен в 20 лет.

Амортизация (погашение стоимости) нематериального актива в бухгалтерском учете на основании п. 28 ПБУ 14/2007 может начисляться тремя основными способами:

- линейным;

- уменьшаемого остатка;

- пропорционально объему продукции (работ).

Организация сама выбирает способ начисления амортизации, исходя из текущих целей компании, а также ожидаемых будущих экономических выгод от актива. Но обычно в практике используют линейный метод, потому что он наиболее прост в использовании.

Способ начисления амортизации нематериальных активов следует указать в учетной политики организации.

К однородным группам нематериальных активов, которые были приобретены в одно и то же время не может устанавливаться разный способ начисления амортизации.

Способ начисления амортизации не может изменяться из года в год, а должен действовать в течение всего срока полезного использования нематериального актива или до его выбытия.

Начисление амортизации идет ежемесячно и не приостанавливается, пока существует компания. Начисление амортизации может быть приостановлено в случае консервации организации.

Амортизация начисляется независимо от получения компанией прибылей или убытков.

# 1.3 Методика проведения аудита нематериальных активов

Цель аудита нематериальных активов - составить обоснованное мнение относительно достоверности и полноты информации об нематериальных активах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

В ходе аудита нематериальных активов проверяются:

— постановка контроля за наличием нематериальных активов (правильность отнесения объекта к нематериальным активам; проверка наличия и правильности документального оформления операций; правильность оценки нематериальных активов; инвентаризация нематериальных активов; соответствие отчетности данным синтетического и аналитического учета);

— ведение синтетического учета, налогообложение операций по поступлению и выбытию нематериальных активов (отражение операций поступления и выбытия НМА в регистрах синтетического учета; вопросы налогообложения операций при поступлении и выбытии нематериальных активов);

— начисление и отражение в учете амортизации по нематериальных активов (обоснованность установления срока полезного использования; правомерность и обоснованность используемых способов начисления амортизации; правильность расчетов амортизационных отчислений; отражение амортизационных отчислений в учете).

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

Источниками информации для проведения аудита являются первичные документы, учетные регистры и формы бухгалтерской отчетности.

**Первичные документы:**

1. Приказ «Об учетной политике организации».

2. Акты инвентаризации нематериальных активов.

3. Приказ о назначении постоянно действующей комиссии.

4. Договоры об уступке.

5. Лицензионные договоры.

6. Карточки учета нематериальных активов.

7. Опись карточек учета нематериальных активов.

8. Акты о ликвидации объектов интеллектуальной собственности.

**Регистры синтетического и аналитического учета:**

При журнально-ордерной форме учета:

1. Главная книга.

2. Журнал-ордер № 13 по кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

3. Журнал-ордер № 10 по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

4. Журнал-ордер № 16 по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

5. Ведомость аналитического учета затрат по капитальным вложениям.

6. Разработочные таблицы «Расчет износа (амортизации) нематериальных активов».

**При автоматизированной форме учета:**

1. Главная книга.

2. Журнал хозяйственных операций.

3. Карточки счетов: 04;05;08.

4. Карточки учета нематериальных активов.

**Бухгалтерская отчетность:**

1. Форма 1 «Бухгалтерский баланс».

2. Форма 2 «Отчет о прибылях и убытках».[[3]](http://www.bestreferat.ru/referat-229048.html%22%20%5Cl%20%22_ftn3)

Проводится аудит в три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

**Ознакомительный этап.** На этом этапе проводится проверка правильности отнесения отдельных видов активов к нематериальным и наличие права собственности на них. В таблице авторы приводят наименования нематериальные активы и документы, подтверждающие отнесение к ним. Аудитор проводит проверку представленных первичных документов, проверяет выполнение условий, при которых нематериальные активы принимаются к бухучету, проверяется синтетический и аналитический учет.

**Основной этап.** На данном этапе подтверждается первичная оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета, проводится проверка правильности определения срока их полезного использования, проверяются операции по начислению амортизации по нематериальным активам.

**Заключительный этап.** Здесь проверяется своевременность проведения инвентаризации. Лучше, если аудитор проведет инвентаризацию самостоятельно.[[4]](http://www.bestreferat.ru/referat-229048.html%22%20%5Cl%20%22_ftn4)

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 нематериальных активов;

— перечнем счетов и субсчетов, используемых для учета операций с нематериальными активами.

Для достижения цели аудитору необходимо:

1. оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица;

2. определить методы проверки;

3. разработать программу аудиторских процедур по существу.

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 систему 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.

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 репрезентативной так и не репрезентативный 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.[[5]](http://www.bestreferat.ru/referat-229048.html%22%20%5Cl%20%22_ftn5)

# Глава 2 Аудит нематериальных активов в ПАО «Северсталь»

# 2.1 Организационно-экономическая характеристика деятельности ПАО «Северсталь»

 ПАО «Северсталь» – один из крупнейших интегрированных заводов по производству стали в мире. Одним из преимуществ ЧерМК является его  географическое положение.  Череповец, где построен комбинат, находится на стыке трех экономических районов:  Европейского Севера, Северо-Запада и Центра России.

Общество является юридическим лицом и строит свою деятельность на основании настоящего Устава и действующего законодательства Российской Федерации. Срок деятельности Общества не ограничен.

Общество является юридическим лицом в соответствии с законодательством Российской Федерации с момента его государственной регистрации. Общество создаётся без ограничения срока его деятельности.

СЕВЕРСТАЛЬ осуществляет свою деятельность в соответствии с Гражданским кодексом РФ, Законом РФ «Об Акционерных обществах», Трудовым законодательством, Налоговым законодательством и другими законодательными актами Российской Федерации.

Основные виды выпускаемой предприятием продукции –  это арматура, катанка, круг, уголок, швеллер, шестигранник, судовая сталь, сталь для мостостроения, строительства зданий и сооружений, сталь для сосудов, работающих под давлением, электротехническая сталь, оцинкованная сталь, оцинкованная сталь с полимерным покрытием, автолист, гнутые профили, двухслойная плакированная сталь, трубная заготовка, высокопрочный прокат для карьерной, строительной техники и автомобилестроения, броневые марки стали.

Клиентская база предприятия насчитывает свыше 5 тысяч российских и зарубежных компаний, работающих в основных секторах промышленности, таких как стройка,  автомобилестроение, ТЭК, машиностроение, судостроение  и других.

 Структура управления ПАО "СЕВЕРСТАЛЬ " представлена на рис. 3.



Рис. 3. Структура управления ПАО "СЕВЕРСТАЛЬ "

Обслуживающий персонал

Директор

Начальник службы

Главный бухгалтер

Начальник отдела маркетинга

Бухгалтер

Менеджер

 Специалисты

 Адмиинстрат

ор

Отдел производства

Финансовая служба

Коммерческая служба

Кассир

Рис. 4- Организационная структура управления

 Высшим органом управления ПАО «СЕВЕРСТАЛЬ » является общее собрание акционеров. Оно может быть очередным или внеочередным.

К компетенции Общего собрания акционеров относится:

* определение основных направлений деятельности предприятия;
* принятие решения об участии в объединениях коммерческих организаций (ассоциациях и т.п.);
* изменение устава;
* изменение размера уставного капитала;
* формирование исполнительных органов;
* досрочное прекращение полномочий исполнительных органов;
* утверждение годовых отчетов и годовой бухгалтерской отчетности и др.

Очередное собрание участников Общего собрания проводится как минимум один раз в год.

Задача Совета директоров заключается в эффективном управлении деятельностью компании в целях устойчивого роста прибыльности и чистых активов общества в долговременной перспективе, защиты прав и законных интересов акционеров.

Основными направлениями деятельности Совета директоров являются:

* выработка стратегии развития компании и контроль над ее реализацией.
* обеспечение соблюдения компанией норм действующего законодательства.

В процессе подготовки и принятия решений СД стремится учитывать интересы всех заинтересованных групп компании. Общество исходит из того, что выдвигаемые в состав Совета директоров лица, должны пользоваться доверием акционеров, обладать знаниями, навыками и опытом, необходимыми для принятия решений по вопросам, относящимся к компетенции Совета директоров. А также, личностными качествами, позволяющими им эффективно исполнять свои обязанности, строить взаимоотношения с другими членами Совета директоров и исполнительного органа.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в ПАО «Северсталь» несет его руководитель. Он создает необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечивает обязательное выполнение всеми подразделениями и службами, а также работниками, имеющими отношение к учету, требования главного бухгалтера в части порядка оформления и представления для учета документов и сведений.

На предприятии бухгалтерский учет ведется отделом бухгалтерского учета, возглавляемым главным бухгалтером, основной задачей которого является организация руководства процессом функционирования и развития системы бухгалтерского дела в структуре управления организации. Предприятие ведет учет по ОСНО, в соответствие с НК РФ, а также положениями учетной политики в целях налогового учета. Бухгалтерский учет ведется бухгалтерии на основании Закона о Бухгалтерском учете, ПБУ, а также учетной политике, разработанной компанией.

По типу организации структура бухгалтерии является вертикальной. Структура бухгалтерии ПАО «Северсталь» представлена на рисунке 2.

Главный бухгалтер

Отдел материаль-ного учета

Отдел сводной отчетности

Отдел контролей

Отдел учета основных средств и капитальных вложений

Отдел расчетных операций

Заместитель главного бухгалтера – 1 чел.

Рис. 5. Структура бухгалтерии в ПАО «Северсталь»

Генеральный директор организует всю работу предприятия и несет полную ответственность за его состояния и деятельность перед государством и трудовым коллективом. Директор представляет предприятие во всех учреждениях и организациях, распоряжается имуществом предприятия, заключает договора, издает приказы по предприятию, в соответствии с трудовым законодательством.

ᅟДеятельность компании ПАО «Северсталь»ᅟОАОО, ᅟхарактеризуется ᅟдинамикой ᅟследующих ᅟосновных ᅟпоказателей, ᅟполученных ᅟпо ᅟданным ᅟотчета ᅟо ᅟфинансовых ᅟрезультатах ᅟорганизации ᅟи ᅟбухгалтерского ᅟбаланса за 2014 – 2015 гг.ᅟ, ᅟприведенных ᅟв ᅟтаблице 1.

В 2015г. выручка выросла на 44977 млн. руб. (на 19,3%) по сравнению с 2014г., а также выросла себестоимость в 2015г. на 13985 млн.руб. (на 8,2%).

Прибыль от продаж в 2015 год составила 67181 млн. руб. что на 27356 млн. руб., больше чем в 2014 году(на 68,7%). Чистая прибыль в 2015г. выросла на 53207 млн.руб. по сравнению с 2014г. или на 206,1%.

ᅟТаблица 3 - ᅟОсновные ᅟэкономические ᅟпоказатели ПАО «Северсталь» за 2014 – 2015 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ᅟПоказатели | 2013 | 2014 | 2015 | ᅟОтклонениеООтклонение |
| Асолют., тыс.руб.  | Темп роста, %  |
| 1. ᅟВыручка ᅟот ᅟпродажи ᅟтоваров (ᅟработ, ᅟуслуг), млн.ᅟ ᅟруб.  | 212897  | 233634 | 278611 | 44977 | 119,3 |
| 2.ᅟСебестоимость ᅟреализованных ᅟуслуг, млн.ᅟ ᅟруб.  | 174202  | 171186 | 185171 | 13985 | 108,2 |
| 3. Валовая прибыльᅟВаловая прибыльв,млн.ᅟ ᅟруб | 38695 | 62448 | 93440 | 30992 | 149,6 |
| 4.Комерческие и управленческие расходы | 23632 | 22623 | 26259 | 3636 | 116,1 |
| 5.Прибыль от продаж | 15061 | 39825 | 67181 | 27356 | 168,7 |
| 4.ᅟПрибыль ᅟдо ᅟналогообложения, млн.ᅟ ᅟруб | 9170 | 37710 | 44261 | 6551 | 117,4 |
| 5.ᅟЧистая ᅟприбыль ᅟотчетного ᅟгода, млн.ᅟ ᅟруб. | 8055 | -13101 | 40106 | 53207 | 306,1 |
| 6.Затраты на 1рубль объема реализации , руб. (Себестоимость/выручка) | 0,81 | 0,73 | 0,67 | -0,06 | 91,8 |
| 7. ᅟРентабельность ᅟпродаж, % | 0 | 0 | 14,4 | +14,4 | - |

Проведем на основании бухгалтерской отчетности анализ финансовой устойчивости и платежеспособности ПАО «Северсталь» в таблице 3.

Таблица 4 - Анализ коэффициентов финансовой устойчивости и платежеспособности ПАО «Северсталь» за 2014-2015гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Методика расчета | Норм значение | 2013 | 2014 | 2015 |
| Коэффициент автономии | Собственный капиталАктивы | > 0,5 | 1,4 | 1,3 | 0,8 |
| Коэффициент маневренности | Собственный оборотный капиталСобственный капитал | 0,2-0,5 | 0,55 | 0,68 | 0,53 |
| Коэффициент абсолютной ликвидности | Ден.ср-ва+Краткоср.фин.вложенияТекущие обязательства | 0,15-0,2 | 1,2 | 1,3 | 0,7 |
| Коэффициент текущей ликвидности | Оборотные активыТекущие обязательства | 1-2 | 2,3 | 2,2 | 1,1 |
| Коэффициент собственной платежеспособности | Собственный оборотный капиталТекущие обязательства |  | 1,8 | 1,9 | 0,4 |

 Проведя расчеты можно сделать следующие выводы:

-коэффициент автономии показывает насколько предприятие независимо от кредиторов. Значение коэффициента в 2015г. и в 2014г. говорит о финансовой независимости ПАО «Северсталь»;

-коэффициент маневренности показывает, какая часть собственного капитала используется для финансирования текущей деятельности. Значение коэффициента немного выше нормативного, ПАО «Северсталь» способно поддерживать уровень собственного оборотного капитала и пополнять оборотные средства;

-коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть краткосрочных обязательств предприятие может погасить в настоящее время. В 2015г. и в 2014г. значение коэффициента выше нормативного, это говорит о том, что ПАО «Северсталь» может в настоящее время погасить краткосрочные обязательства;

-коэффициент текущей ликвидности характеризует, насколько текущая задолженность обеспечена оборотными активами. Значение данного коэффициента выше нормативному, значитᅟкомк ПАО «Северсталь» можен погасить краткосрочную задолженность;

-коэффициент собственной платежеспособности характеризует долю чистого оборотного капитала в краткосрочных обязвательствах. Значение данного коэффициента показывает, что ПАО «Северсталь» способно возместить краткосрочные обязательства за счет чистых оборотных активов.

 Таким образом, в целом можно отметить, финансовое положение ПАО «Северсталь» является устойчивым и выражается в росте его основных финансовых показателей деятельности.

# 2.2 Анализ плана аудита нематериальных активов предприятия

После того как аудиторы ознакомились с деятельностью предприятия, особенностями его функционирования, оценили риск и определили уровень существенности, составляется план аудиторской проверки.

В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть сроки проведения аудита и составить график его проведения, подготовки отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения. В процессе планирования затрат времени аудитору необходимо учесть:

— реальные трудозатраты;

— расчет затрат времени в предыдущем периоде (в случае проведения повторного аудита) и его связь с текущим расчетом;

— уровень существенности;

— проведенные оценки рисков аудита.

В нашем случае план выглядит следующим образом:

**Таблица 2**

**Общий план аудита**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Виды аудиторских работ | Дата | Исполнитель | Трудоем-кость, чел/час |
| **Предварительное планирование аудита** |
| Встреча с руководством предприятия | 07.01.18 | Сидоров А.Н. | 3 |
| Составление письма обязательства | 08.01.18 | Сидоров А.Н. | 2 |
| Получение подтверждения о проведении аудиторской проверки | 11.01.18 | Сидоров А.Н. |  |
| Подписание договора о проведении аудиторской проверки | 12.01.18 | Сидоров А.Н. | 2 |
| Запрос необходимой для проведения аудиторской проверки информации | 12.01.18 | Сидоров А.Н. |  |
| Предоставление клиентом данной информации | 15.01.18 | Сидоров А.Н. |  |
| **Планирование аудита** |
| Расчет уровня существенности | 17.01.18 | Алексеева Н.Н. | 3 |
| Определение уровня аудиторского риска | 17.01.18 | Алексеева Н.Н. | 3 |
| Составление программы аудита | 17.01.18-22.01.18 | Топилин В.Я. | 3 |
| Оценка необходимости в ходе аудиторской проверке работы эксперта | 23.01.18 | Топилин В.Я. | 3 |
| Определение состава группы и назначение ее руководителя (численность, квалификация) | 23.01.18 | Тимшин Д.В. |  |
| **Сбор и документирование доказательств аудита** |
| Проведение аудиторских процедур по существу | 24.01.18-26.03.18 | Алексеева Н.Н.Сидоров А.Н.Топилин В.Я. | 720 |
| Проведение аналитических процедур | 24.01.18-26.03.18 | Алексеева Н.Н.Сидоров А.Н. |  |
| Проведение заключительных процедур | 27.03.18 | Алексеева Н.Н.Сидоров А.Н. |  |
| **Подготовка и подписание аудиторского заключения** |
| Подготовка и подписание аудиторского заключения | 30.03.18-02.04.18 | Топилин В.Я. | 92 |
| Внутренний контроль качества аудита | 30.03.18-02.04.18 | Сидоров А.Н. | 44 |
| Сообщение о результатах проверки руководству предприятия и передача аудиторского заключения | 03.04.18 | Топилин В.Я. | 3 |
| Итого |  |  | 878 |

Перейдем теперь непосредственно к рассмотрению особенностей аудита нематериальных активов предприятия.

# 2.3 Характеристика программы аудита нематериальных активов

# Рассмотрим программу проверки нематериальных активов, в соответствии с которой осуществлялась аудиторская проверка нематериальных активов компании.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Утверждения / Assertion** | **Сокращ. / Abbr.** | **Баланс/ BS** | **ОПУ/ PL** | **Описание / Description** |
|
| Существование  | E | X |  | Отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют  |
|
| Возникновение / Occurrence – O | O |   | **X** | Отраженные в учете хозяйственные операции и события фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица  |
|
|
| Стоимостная оценка / Valuation – V | V | X |  | Активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую отчетность в соответствующих суммах, и любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно  |
|
|
|
|
| Точность и период /Accuracy and cutoff – A | A |   | X | Суммы по хозяйственным операциям и событиям были отражены в учете надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде и на соответствующих счетах  |
|
|
|
| Полнота / Completeness – C | C | X | X | Все активы, обязательства и капитал, а также хозяйственные операции, которые должны быть отражены в учете, были отражены  |
|
|
|
| Права и обязательства / Rights & Obligations – R&O | R&O | X |  | Аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица  |
|
|
|
| Представление и раскрытие /  | P&D | X | X | События, хозяйственные операции и прочие факты хозяйственной деятельности классифицированы и раскрыты в бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными требованиями  |
|
|
|
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **№** | **АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ** | **Утверждения** | **Исполнитель, дата** | **Ссылка на РД** |
| **Баланс / BS** | **ОПУ / PL** |
|  | **Первичные аудиторское процедуры /** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1 | Проверка ведомости нематериальных активов:Получите сводную таблицу движения по НА в течение отчетного периода, сверьте остатки с сальдовой ведомостью, рассмотрите показатели с точки зрения их непротиворечивости известной нам информации и друг другу (например, рассмотрите соотношение между балансовой стоимостью, накопленной амортизацией и остаточной стоимостью и т.д.). Сравните остатки и суммы с цифрами прошлого периода. Приведите необходимые пояснения и подтвердите необычные суммы путем проверки документов.Сделайте перекрестные ссылки с рабочих документов на сальдовую ведомость, раскрывающую информацию о суммах отраженных в бухгалтерской отчетности. | V, C | A, C |  |   |
|
|
|
|
|
|
|
|
|
|
|
|
| 2 | Проверьте сопоставимость использованных принципов учета нематериальных активов по отношению к предыдущему периоду, а также их соответствие общепринятым принципам бухгалтерского учёта и специфике хозяйственной деятельности клиента.  |  P&D |  |  |   |
|
|
|
|
| 3 | Поступление (исключая капитализированные затраты на НИОКР):В отношении поступлений (исключая капитализированные затраты по НИОКР) в течение отчетного периода, стоимость которых превышает …% ДУО, убедитесь, что приобретение объекта было соответствующим образом санкционировано в соответствии с принятой у клиента системой контроля , сверьте с договором на покупку, счетом от продавца и прочими подтверждающими документами. Убедитесь в правильности отнесения объекта на соответствующий субсчет НА.  | E, V, R&O |  |  |   |
|
|
|
|
|
|
|
|
|
| 5 | Выбытие:В отношении значительных выбытий, остаточная стоимость которых превышает ….% ДУО, в течение отчетного периода, убедитесь, что выбытие объекта было соответствующим образом санкционировано в соответствии с принятой у клиента системой контроля , сверьте с договором реализации и прочими подтверждающими документами. Убедитесь в правильности расчета убытка/прибыли и отнесении этой суммы на соответствующий счет ОПУ.  | C, V, R&O | O, A, C |  |   |
|
|
|
|
|
|
|
|
| 6 | Существование и право собственности:В отношении выбранных для проверки значительных объектов НА, убедитесь в наличии свидетельства о регистрации собственности и документов, подтверждающих обновления, продление срока пользования патентами и торговыми марками.  | E, R&O |  |  |   |
|
|
|
|
| 7 | Обесценение. Изучите информацию, позволяющую определить наличие и величину обесценения по НА на отчетную дату. Сравните полученные результаты с учетными данными клиента и сделайте выводы. Обсудите вопрос обесценения с клиентом.  | V | A |  |   |
|
|
|
|
| 8 | Объекты с неопределенным сроком использования.При наличии объектов НА с неограниченным сроком использования, проверьте наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов проверьте правильность пределения срока полезного использования данного нематериального актива, способ его амортизации и возникшие в связи с этим корректировки в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях. | V |   |
|
|
|
|
|
|
|
|
|
|
| 9 | Обоснованность норм амортизации:Убедитесь, что нормы амортизации определены разумно, последовательно применялись в течение отчетного периода и основаны на положениях учетной политики и действующем законодательстве о бухгалтерском учете.  | V | M |  |   |
|
|
|
|
| 10 | Амортизация за период:В отношении выбранных объектов НА проверьте расчет амортизации за период.  | V | A |  |   |
|
|
| 11 | Проверьте точность отражения и правильность представления и раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности. | P&D |   |  |   |
|
|
|
|  | **Дополнительные аудиторское процедуры /** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |   |   |   |
|  | **Extended (additional) procedure** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |   |   |   |
|   | Капитализированные затраты на НИОКР:Убедитесь, что капитализация затрат по НИОКР соответствует требованиям ПБУ 14/2007 (для МСФО - МСБУ 38.57). Проверьте документы, подтверждающие существование и стоимость объектов, а также убедитесь в правильности отнесения объектов на соответствующие счета учета и отсутствие капитализации затрат на незаконченные исследования.  | E, V, R&O |  |  |   |
|
|
|
|
|
|
|   | Амортизация – прогнозный анализ:Убедитесь в обоснованности суммы расходов по амортизации, начисленной в течение отчетного периода в отношении значительных категорий НА, путем сравнения наших расчетов с показателями клиента. При выполнении расчетов, учитывайте суммы и период поступлений и выбытий. Диапазон точности = ДУО.  | V, C | O, A, C |  |   |
|
|
|
|
|
|

# 2.4 Аудит документального оформления НМА и учетной политики

В ходе аудита были выявлены следующие ампекты документального оформления НМА. Для документального оформления хозяйственных операций, отражающих процесс движения нематериальных активов, и выполнения задач бухгалтерского учета НМА в ПАО «Северсталь» разработана рациональная система документооборота в соответствии с утвержденным графиком.

Схема документального оформления нематериальных активов приведена ниже



Рисунок 6 - Схема документального оформления нематериальных активов

Приказом по организации определен круг лиц, на которых возлагается ответственность за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы, и определить должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на приобретение, перемещение и списание объектов НМА.

Учет нематериальных активов осуществляется по их видам и отдельным объектам. Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Для целей бухгалтерского учета помимо документа, подтверждающего существование самого нематериального актива, на каждый инвентарный объект НМА оформляется соответствующая первичная документация.

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

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций по мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляются на основании акта приемки в состав нематериальных активов.

Один из экземпляров указанного акта, утвержденный руководителем организации, вместе с подтверждающей документацией передается в бухгалтерскую службу организации, которая согласно этим документам открывает карточку учета нематериальных активов.

Карточка учета нематериальных активов применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших в организацию. В данной карточке указываются все основные показатели и характеристики принимаемого на учет объекта нематериальных активов. Карточка ведется в бухгалтерии на каждый инвентарный объект.

Форма заполняется в одном экземпляре на основании документа о принятии объекта НМА к учету, о приемке-передаче (перемещении) нематериальных активов и другой документации.

Другие утвержденные формы первичной учетной документации по учету движения нематериальных активов (например, акт на списание НМА, аналогичный акту на списание основных средств) пока не предусмотрены. В связи с этим организация может самостоятельно разработать другие формы документов для учета движения НМА и отразить их в приложении к приказу об учетной политике организации.

Процесс движения нематериальных активов (далее — НМА) в организации состоит из трех основных стадий:

- стадии поступления НМА в организацию;

- стадии использования НМА в производства продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

- стадии выбытия (списания) НМА из организации.

На первой стадии производится принятие нематериальных активов к бухгалтерскому учету на основе первичных учетных документов и их первоначальная оценка. Основными способами поступления объектов НМА в организацию являются:

- приобретение объектов НМА за плату у других организаций;

- создание объектов НМА сипами самой организации;

- поступление объектов НМА в счет вклада в уставный капитал организации;

- безвозмездное получение объектов НМА от других организациям лиц.

На второй стадии в процессе использования объектов НМЛ в производстве продух (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации они постепенно переносят стоимость на себестоимость изготовленной продукции (работ, услуг) и тем самым амортизируются.

На стадии выбытия стоимость объектов НМА, использование которых прекращено для целей производства продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию.

Выбытие (списание) НМА из организации имеет место в случае:

- прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;

- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (продажа НМА);

- перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);

- прекращения использования вследствие морального износа;

- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации;

- передачи по договору мены, дарения;

- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;

- выявления недостачи активов при их инвентаризации и в иных случаях.

Бухгалтерский учет нематериальных активов должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех случаев движения НМА,

- достоверное определение результатов от списания и прочего выбытия НМА;

- контроль за сохранностью нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету.

В составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;

- принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов;

- способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;

- изменения сроков полезного использования нематериальных активов;

- изменения способов определения амортизации нематериальных активов.

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года;

- стоимость списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов;

- сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;

- стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов, оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности» направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;

- стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году» а также признанный убыток от обесценения;

- наименование нематериальных активов о полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды;

-наименование, фактически (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.

# 2.5 Аудит бухгалтерского учета НМА

В ходе аудита было установлено, что синтетический учет нематериальных активов ведется на счетах 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов", 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет 2 "НДС по приобретенным нематериальным активам", и счете 91 "Прочие доходы и расходы" [14, c. 89].

Счет 04 является активным, предназначенным для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, которые принадлежат компании на правах собственности. Бухгалтерский учет по счету 04 ведется по первоначальной стоимости нематериального актива. По некоторым видам нематериальных активов со счета 04 списывают на счета затрат начисленную амортизацию по этим активам.

На счете 05 "Амортизация нематериальных активов" отражается начисленная амортизация по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов следует относить к долгосрочным инвестициям. Поэтому их отражают по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 "Нематериальные активы" с кредита счета 08.

Таблица 5 - Приобретение НМА за плату

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Содержание операции | Корреспонденция счетов |  |
| Дебет | Кредит |  |
|  | *Приобретение нематериальных активов за плату* |  |  |  |
| 1. | Акцептован счет поставщика за поступивший объект нематериальных активов | 08 | 60 | 100 000 |
| 2. | Начислен НДС | 19 | 60 | 18 000 |
| 3. | Оплачен счет поставщика | 60 | 51 | 118 000 |
| 4. | Возмещен НДС | 68 | 19 | 18 000 |
| 5. | Принят к учету объект нематериальных активов | 04 | 08 | 100 000 |

Нематериальные активы, которые внесены учредителями в счет их вкладов в уставный капитал, следует отражать на счете 08 (по аналогии с основными средствами). При этом задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал отражают по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 80 "Уставный капитал".

Таблица 6- Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Содержание операции | Корреспонденция счетов |  |
| Дебет | Кредит |  |
|  | *Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал* |  |  |  |
| 6. | Поступил объект нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал | 08 | 75 | 100 000 |
| 7. | Принят к учету объект нематериальных активов | 04 | 08 | 100 000  |

Нематериальные активы, получаемые по договору дарения, должны быть отражены по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" с кредита счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 98-2 "Безвозмездные поступления". Со счета 08 первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счет 04 "Нематериальные активы".

Таблица 7 - Приобретение объектов нематериальных активов по договорам мены, дарения

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Содержание операции | Корреспонденция счетов |  |
| Дебет | Кредит |  |
|  | *Приобретение объектов нематериальных активов по договорам мены, дарения* |  |  |  |
| 8. | Поступил по договору дарения объекта нематериальных активов | 08 | 98.2 | 200 000 |
| 9. | Отражена сумма расходов по доставке, установке | 08 | 60, 76, 70, 69, 10 | 10 000 |
| 10. | Принят к учету объект нематериальных активов | 04 | 08 | 210 000 |
| 11. | Признана сумма доходов будущих периодов в составе прочих доходов | 98 | 91 | 1750 |

Стоимость объектов нематериальных активов, которые не используются организацией, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Способ списания зависит от причины выбытия объекта нематериальных активов (вследствие физического или морального износа, продажа, вклад в уставный капитал других организаций, передача по договору дарения и др.).

Таблица 8– Отражение на бухгалтерских счетах выбытия

объектов нематериальных активов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | Корреспонденция счетов |  |
| Дебет | Кредит |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 |  |
|  | *Продажа объектов нематериальных активов* |  |  |  |
| 1. | Отражена сумма выручки от продажи объекта нематериальных активов | 62 | 91 |  177000 |
| 2. | Отражена сумма НДС | 91 | 68 | 27000 |
| 3. | Списана первоначальная стоимость объекта нематериальных активов | 04 субсчет «Выбытие нематериальных активов» | 04 | - |
| 4. | Списана начисленная амортизация | 05 | 04 субсчет «Выбытие нематериальных активов» | 98784 |
| 5. | Списана остаточная стоимость проданного объекта нематериальных активов | 91 | 04 субсчет «Выбытие нематериальных активов» | 65856 |
| 6. | Отражен финансовый результат | 91 | 99 |  84 144 |
|  | *Выбытие объектов нематериальных активов, передаваемых в счет вклада в уставный капитал* |  |  |  |
| 7. | Отражена задолженность по вкладу | 58 | 76 | 10 000 |
| 8. | Отражена остаточная стоимость объекта нематериальных активов, передаваемого в счет вклада в уставный капитал | 76 | 04 | 10 000 |

Аналитический учет нематериальных активов ведется по каждому объекту нематериальных активов по отдельности. С этой целью заводится карточка учета, которая применяется для всех типов нематериальных активов.

На лицевой стороне карточки должно быть указано полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта (номер и дату документа, причину выбытия, сумму выручки от реализации).

На оборотной стороне карточки изложена характеристика объекта нематериальных активов.

В настоящее время нет четких указаний по документальному оформлению поступления и выбытия нематериальных активов. Организации сами разрабатывают формы документов, которые должны содержать обязательные реквизиты, которые указаны Законе "О бухгалтерском учете."

Приказом по компании должен быть определен круг лиц, которые несут ответственность за сохранность документов, которые удостоверяют право собственности на объекты. Также следует определить круг лиц, которые имеют право подписи документов на приобретение, перемещение и списание объектов НМА.

Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность прав, которые возникают от одного патента или лицензии. То есть любого документа, удостоверяющего исключительное право на объект нематериальных активов

Если объект сложный, состоящий из нескольких элементов, он может признавать одним объектом (например, мультимедийный продукт).

Для того, чтобы учесть объект нематериальных активов помимо документов на право собственности должна быть первичная документация, такая как договора на поставку или покупку программы.

Для учета операций по движению НМА может быть использована одна унифицированная форма первичной учетной документации — карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

В этом случае, один из экземпляров формы, подписанный руководителем компании, должен быть передан в бухгалтерию вместе с другими первичными документами. Затем бухгалтерия открывает карточку учета нематериального актива.

# 2.6 Выявленные нарушения в ходе аудита НМА

**Замечание 1**. В ходе аудита была выявлено, что компания по ряду НМА неправильно рассчитывает сумму амортизации. В частности, ПАО «Северсталь» приобрело исключительные права на товарный знак. И рассчитывает сумму амортизации по данному активу исходя из срка полезного использования 5 лет.

**Аудитор отмечает:** предсказать объемы производства и сбыта продукции, в которой будет использован этот товарный знак, организация не может. То есть данный НМА можно отнести к НМА с неопределенным сроком полезного использования.

Для таких НМА сумма амртизации исчисляется исходя из норматива в 15 лет.

Вывод:

Организация должна была амортизировать объект линейным способом и в бухгалтерском и в налоговом учете. Первоначальная стоимость исключительных прав, сформированная в бухгалтерском и налоговом учете, одинакова и составляет 500 000 руб.

Срок полезного использования исключительных прав на товарный знак в бухгалтерском и налоговом учете – 20 лет (240 месяца).

Сумма ежемесячной амортизации и в бухгалтерском и в налоговом учете составила:

500 000 руб. : 240 мес. = 2083,3 руб.

# Замечание 2. В ходе аудита была выявлено, что компания не проводила инвентаризацию НМА на конец года.

**Аудитор отмечает:** Руководитель предприятия распорядительным документом создаёт постоянно действующую инвентаризационную комиссию. В неё входит он сам, его заместитель, главный бухгалтер, руководители структурных подразделений.

Порядок инвентаризации нематериальных активов определен в пункте 3.8 гл. 3 правил проведения инвентаризаций.

В результате инвентаризации НМА устанавливается наличие документов, подтверждающих право организации на его использование и своевременность и достоверность отражения операций по движению НМА в балансе организации.

# Результаты инвентаризации заносятся в инвентаризационную опись нематериальных активов по форме №ИНВ-1а.

# Вывод инвентаризация должна быть обязательно проведена на конец отчетного периода перед составлением финансовой отчтености.

# Рекомендации: ПАО «Северсталь» следует провести инвентаризацию НМА на конец года.

# Замечание 3. ПАО «Северсталь» были произведены расходы на приорбретение лицензии на производства вида продукции. Данные расходы были отражены в качестве НМА на сумму 400 000 рублей и по ним была рассчитана амортизация линейный методом сроком на 10 лет.

# Аудитор отмечает:

В соответствии с пунктами 3-4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденного приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 91н при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;

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

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

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

д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

ж) 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.).

# Вывод:

Расходы организации на получение лицензии непосредственно связаны с изготовлением и продажей продукции, товаров, выполнением работ, оказанием услуг. В соответствии с пунктом 5 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (с изменениями от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.) указанные расходы признаются расходами по обычным видам деятельности.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ для целей налогообложения прибыли расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Поскольку организация не может осуществлять деятельность без соответствующей лицензии, то лицензионный сбор является экономически оправданным расходом и относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ

# Рекомендации:

На основании выше изложенного, расходы, связанные с получением лицензии, рекомендуем учитывать в составе расходов будущих периодов, т.е. на балансовом счете 97 «Расходы будущих периодов». При этом в течение срока действия лицензии указанные расходы равными долями подлежат ежемесячному списанию на себестоимость продукции (работ, услуг).

В данном случае не следует делать исправительную проводку в бухгалтерском учете с момента отражения указанных расходов в составе нематериальных активов, достаточно в момент исправления ошибки сделать следующие проводки:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов» Кредит 04 «Нематериальные активы» - на сумму начисленной ранее амортизации

Дебет 97 «Расходы будущих периодов» Кредит 04 «Нематериальные активы» - на остаточную стоимость. В результате сделанных бухгалтерских проводок сальдо по счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов» не должно быть.

# Заключение

Нематериальные активы представляют собой обобщенное понятие результатов творческой деятельности и средств индивидуализации юридического лица, не обладающих физической основой и реализуемых в виде прав, удостоверенных патентами, свидетельствами и договорами.
В ходе написания дипломной работы были выполнены следующие задачи:

1. раскрыты теоретические основы учета нематериальных активов;

2. рассмотрена организация бухгалтерского учета на ПАО «Северсталь»;

3. рассмотрено состояние и пути совершенствования учета нематериальных активов на ПАО «Северсталь».

Правила формирования в бухгалтерском учете ПАО «Северсталь» информации о нематериальных активах, находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007.

Основные виды поступления нематериальных активов: их приобретение; создание своими силами и с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе; приобретение на условиях обмена; поступление в счет вклада в уставный капитал организации; безвозмездное поступление; поступление нематериальных активов для осуществления совместной деятельности.

Основными причинами выбытия нематериальных активов, числящихся в ПАО «Северсталь», являются: истечение срока действия патента, свидетельства, других документов, подтверждающих право организации на использование нематериального актива; непригодность к дальнейшему использованию.

# Список использованных источников

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая и третья)

2. Налоговый кодекс (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ, принят ГД ФС РФ от 16.07.1998 г.

3. Федеральный закон от 06.11.2010 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

4. Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)"

5. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. Издание 6-е, перераб. и доп. – М.: ИКЦ «МарТ», 2014. – 960 с.
6. Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. Бухгалтерский учет. Серия «Высшее образование» 2-е изд., доп. и перераб. – Ростов н/Д: «Феникс», 2013. – 457 с.
7. Бухгалтерский учет: / И.И. Бочкарева (и др.); под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., перераб. И доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 776 с.
8. Бухгалтерский учет. Е.П. Козлова. Н.В. Парашутин. Г.Н. Бабшенко, Е.Н. Галанина.- М.: Финансы и статистика, 2013. – 334 с.
9. Глушков И.Е.. Бухгалтерский учет на современном предприятии. Новосибирск, ЭКОР, 2014. – 532 с.
10. Кирьянова З.В. Бухгалтерский учет: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2034. – 256 с.
11. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 592 с.
12. Козлова Е.Н., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет в организациях. М.: Финансы и статистика, 2015. – 547 с.
13. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. Основы аудита: Пособие для подготовки к квалификационному экзамену на профессионального бухгалтера. - Информационное агентство «ИПБ-1» 2014. – 464 с.
14. Шеремет А.Д. Аудит: учебник для вузов / А. Д. Шеремет, В. П.Суйц. -2-е изд., перераб. и доп. - М. : Инфра-М, 2013. – 319 с.

15. Электронный журнал «Главбух»