

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

ОТДЕЛ МАГИСТРАТУРЫ

На правах рукописи 658.5

АДЫЛОВ НОДИР УТКИРОВИЧ

**«ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ
АКТИВОВ»**

Специальность: 5А230902-“Аудит”

Диссертация

Выполненная для получения академической степени магистра

Научный руководитель _____ к.э.н., доцент Ш.Азизов

ТАШКЕНТ – 2015

Диссертация выполнена на кафедре “Аудит” Ташкентского финансового
института

Научный руководитель

к.э.н., доцент Ш.Азизов

Зав. Кафедрой

к.э.н., доцент И.Кузиев

Начальник отдела магистратуры

к.э.н., доцент У.Ортиков

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
I Глава. Теоретические основы аудита нематериальных активов в деятельности хозяйствующих субъектов в условиях модернизации экономики.....	10
1.1. Экономическая сущность, значения, особенность и специфика нематериальных активов в условиях модернизации экономики.....	10
1.2. Классификация и характеристика нематериальных активов на основе нормативно-правовых актов.....	17
1.3. Цели, задачи и информационная база аудита нематериальных активов.....	25
II Глава. Практические аспекты организации аудита нематериальных активов на основе национальных стандартов аудиторской деятельности.....	38
2.1. Организация аудита нематериальных активов.....	38
2.2. Методика аудита нематериальных активов.....	50
2.3. Методика аудита амортизации нематериальных активов.....	81
III Глава. Задачи совершенствования аудита нематериальных активов на основе международных стандартов.....	89
3.1. Совершенствование аудита нематериальных активов на основе МСФО.....	89
3.2. Пути совершенствования этапов организации, проведения аудита нематериальных активов.....	96
Заключение.....	102
Список использованных литератур.....	106
Приложение.....	112

Введение

Актуальность темы. Развитие рыночных отношений, быстрота и масштаб технологических изменений, а также увеличение рынка интеллектуальной собственности в Узбекистана выявили большой круг проблем, связанных с возникновением, функционированием и бухгалтерским учетом особого вида активов, не имеющих за собой вещественного наполнения, - нематериальных активов.

С развитием рыночных отношений становится все более очевидным, что так называемые материальные активы не являются единственным фактором обеспечения доходности организации, и что существуют иные их виды, которые не имеют такого классического признака, как вещественная субстанция, но могут играть важнейшую роль в процессе получения предприятием прибыли.

Нематериальные активы являются одним из принципиально новых объектов бухгалтерского учета, появившихся в ее теории и практике на этапе становления и развития рыночных отношений в Узбекистане.

Если иметь в виду западный опыт, то, несмотря на тот факт, что нематериальные внеоборотные активы общепризнанны в большинстве стран рыночной экономики, подходы к их идентификации, способам поступления на баланс, оценке, амортизации продолжают оставаться объектами горячих дискуссий.

Именно по этой причине Международный стандарт по бухгалтерскому учету (МСФО №38 «Нематериальные активы») был разработан одним из последних.

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами предусматривала разработку положения по учету нематериальных активов, что и стало основой для утверждения приказом Минфина РУз от 25 марта 2005 года Национального Стандарта Бухгалтерского Учета №7 «Нематериальные активы».

Нематериальные активы - это немонетарные, идентифицируемые

активы, не имеющие материальной и физической формы, имеющие полезный срок службы более одного года и используемые при предоставлении банковских услуг или для административных целей.

К нематериальным активам относятся патенты, авторские права, гудвилл (goodwill), торговые марки, компьютерное программное обеспечение, лицензии и т.п.

В результате возникла объективная необходимость пересмотра ранее существовавших подходов к оценке и классификации нематериальных активов, бухгалтерскому учету операций с нематериальными активами, порядку их амортизации.

Это связано с постоянными изменениями в методологии учета данных активов, происходящими в связи с процессом реформирования отечественного учета, а также формированием законодательной базы в области налогообложения.

Происходящие изменения затронули, в частности, порядок отражения в бухгалтерском учете программ для ЭВМ с неисключительным правом использования, выдвинули новые требования к расчету амортизации нематериальных активов для целей исчисления налога на прибыль и т.д.

Нематериальные активы и до сих пор являются одним из наиболее сложных вопросов не только в российской методологии бухгалтерского учета, но и в зарубежной. Несмотря на тот факт, что нематериальные внеоборотные активы общепризнанны в большинстве стран рыночной экономики, подходы к их идентификации, способам поступления на баланс, оценке, амортизации, продолжают оставаться объектами горячих дискуссий. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами предусматривала разработку положения по учету нематериальных активов, что и стало основой для утверждения приказом Минфина РФ от 25 марта 2005 года Национальный Стандарт Бухгалтерского Учета №7 «нематериальные активы».

В связи с вступлением в силу данного Стандарта, а также нового Плана

счетов финансово-хозяйственной деятельности порядок отражения в бухгалтерском учете нематериальных активов, критерии их классификации и оценки существенно изменились.

В результате возникла объективная необходимость пересмотра ранее существовавших подходов к оценке и классификации нематериальных активов, бухгалтерскому учету операций с нематериальными активами, порядку их амортизации.

Эта тема интересна тем, что, на первый взгляд, кажется достаточно простой и понятной, но на самом деле является одной из наименее освещенных проблем национального бухгалтерского учета.

В своей работе мною рассмотрены теоретические и практические вопросы организации и проведения аудита нематериальных активов.

Степень изучения темы исследования. Изучением занимались зарубежные ученые на тему организации и проведения аудита нематериальных активов как Аксененко А.Ф., Подольский В.И., Камышанов П.И., Барышников Н.П., Шеремет А.Д., Дж.Лоббек, Ивашкевич В.В., Ткач В.И., Ришар Ж., Кондраков Н.П., Новиченко, П.П. и другие.

Изучением некоторых аспектов по этим задач наше отечественные ученые как Ибрагимов А.К, Сотволдиев А.С., Кудбиев Д., Абдуллаев Ё.А., Пардаев М.К, Пардаев А.Х, Шарифхужаев М.Ш., Тулаходжаева М.М., Жураев Н.Ю., Санаев Н.С., Дусмуратов Р.Д., Вахидов С.В., Акрамов Э.А., Маматов З.Т., Хасанов Б.А., Каримов А.А., К.Уразов, Каримов Н.Ф., Ризаев Н.К. и другие обосновали в своих исследованиях, монографиях и книгах. Но, как показывает анализ, до сегодняшнего дня актуальные проблемы по организацию и проведения аудита нематериальных активов нераскрыто комплексно-польностью и действующие исследование по этой задачи не является достаточным. По этому, выше указанные проблемы определяют актуальность работы и дальнейший ход исследования по выбранной теме.

Цели и задачи научного исследования. Разработка научно-практические рекомендации по усовершенствованию организации аудита

нематериальных активов в хозяйствующих субъектах в условиях модернизации экономики.

Исходя, из этой цели диссертации определены следующие основные задачи:

- раскрыть экономическую сущность, значения и специфику нематериальных активов в условиях модернизации экономики;
- классифицировать и выдать характеристику нематериальных активов на основе нормативно-правовых актов;
- раскрыть информационную базу аудита нематериальных активов;
- определить цели и задачи аудита нематериальных активов;
- широко раскрыть методику организации и проведения аудита нематериальных активов;

В качестве объекта исследования выбрана действующие хозяйствующие субъекты проверенным в аудиторскими организациями в стране.

Предмет исследования является изучения задачи усовершенствования по организацию аудита нематериальных активов.

Теоретические и методические основы научного исследования.

Теоретические основы диссертации является научные публикации узбекских и зарубежных экономических ученых по проблеме усовершенствования организации и проведение аудита нематериальных активов, Законы Республики Узбекистан по регулирование этой задачи в хозяйствующих субъектов, Указы, книги и Постановления Президента И.Каримова направленным рыночным отношениям и экономическим реформам в стране, Указы Кабинета Министров, национальных стандартов аудиторской деятельности, нормативно-правовые документы по методологии аудита и бухгалтерского учета и отчетности Министерство Финансов, а также, широко использован научные работы в этой сфере экономических ученых, статистические данные хозяйствующих субъектов, рекомендации научно-исследовательских институтов.

Научная новизна исследования. Научная новизна исследования объясняется ниже следующими:

- изучена экономическая природа, сущность, значения и специфика нематериальных активов в условии модернизации экономики и раскрыта теоретическая основа аудита нематериальных активов;

- анализируя богатый зарубежный опыт, разработаны новые порядки по классификации и разработаны точные характеристики нематериальных активов на основе нормативно-правовых актах;

- обоснованные структуры и содержание правовых аспектов нематериальных активов хозяйствующих субъектов, пронизывающего все стадии их выделения и освоения;

- изучена и обоснована информационная база аудита нематериальных активов и выданы предложения по устранению ошибок и проблем;

- раскрыты цели и задачи аудита нематериальных активов;

- широко анализирована и показана методика организации и проведения аудита нематериальных активов;

Практическая и теоретическая значимость результаты исследования. Приведенные заключения и предложения в диссертации по организации и проведению аудита нематериальных активов, можно использовать по усовершенствованию национальных стандартов аудиторской деятельности и бухгалтерского учета в Республики Узбекистан.

А также, целесообразно внедрять разные теоретические правила диссертации по процессу обучения предметов, как «Аудит» и «Практический аудит» в высших учебных заведениях.

Практическая значимость исследования определяется с возможностью использования основных результатов исследования в разработке методическими рекомендациями по процессу организации и проведения аудита нематериальных активов во всех хозяйствующих субъектов со стороны аудиторскими организациями. Кроме этого, результаты исследования обеспечивают полную информацию усовершенствования

рабочего документа аудита нематериальных активов, как, план и программа аудита нематериальных активов, и их отражения в аудиторском отчете и аудиторском заключении по аудиту нематериальных активов.

Апробация результатов работы исследования. В диссертации сделаны доклады на основе тезиса по теме «Актуальные проблемы методов оценки нематериальных активов в Республики Узбекистан» на XIV-ой научно-практической конференции магистрантов, проведенной 18 мая 2014 года в Ташкентском Финансовом институте “Задачи усовершенствования системы аудита, бухгалтерского учета, инвестиций, рынка ценных бумаг, страхования, налогообложения, банки и финансы в условия модернизации экономики” и «Направлении аудита нематериальных активов» на XV-ой научно-практической конференции магистрантов, проведенной 18 мая 2015 года в Ташкентском Финансовом институте “Задачи усовершенствования системы аудита, бухгалтерского учета, инвестиций, рынка ценных бумаг, страхования, налогообложения, банки и финансы в условия модернизации экономики” и оценен положительным со стороны ее участников.

Структура работы. Работы состоит из трех глав, выводов и предложений, приложений и списка использованной литературы.

I Глава. Теоретические основы аудита нематериальных активов в деятельности хозяйствующих субъектов в условиях модернизации экономики

1.1. Экономическая сущность, значения, особенность и специфика нематериальных активов в условиях модернизации экономики

Особым видом активов организации являются нематериальные активы (НМА). В широком смысле нематериальные активы - это специфические активы, для которых характерны: отсутствие осязаемой формы; долгосрочность использования; способность приносить доход. Главная (но не единственная) особенность нематериальных активов - отсутствие у них осязаемой формы, т.е. материальности. Слово «материальный» (англ. tangible) происходит от латинского глагола *tangere* и означает «касаться, осязать». Следовательно, *intangible* означает нематериальную, неосязаемую собственность, которую нельзя осязать, ощутить, поскольку ее субстанция невещественна.

Специфика нематериальных активов предопределяется следующими особыми свойствами интеллектуального (неосязаемого) капитала бизнеса как фактора производства.

Во-первых, информация, знания, технологии и другие компоненты интеллектуального капитала представляют собой такие условия производства, которые не потребляются в производственном процессе и могут использоваться в неограниченном количестве воспроизводственных циклов. Потребление информации тождественно формированию нового знания. В процессе коммерческого использования информации знания наращиваются. В этом контексте, очевидно, что распространение информации тождественно ее самовозрастанию, исключая применение к этому феноменальному термину редкость в классическом его понимании.

Во-вторых, процесс передачи неосязаемых факторов производства основан на субъективных взаимодействиях и невозможен без

соответствующих усилий не только их производителя, но и потребителя. В указанных факторах есть объективная сторона, связанная с затратами на получение определенного пакета данных. Но ценность информации и знаний в высшей степени субъективна и обусловлена ее необходимостью, важностью для получателя.

В-третьих, создание неосязаемого капитала представляется процессом сугубо индивидуальным; его стоимость не может быть определена только лишь исходя из стоимости затраченной на него рабочей силы.

В-четвертых, информация, знания, технологии, имеющие свойство безгранично распространяться, характеризуются не редкостью, а избирательностью, в результате чего, даже приобретя формальные права на них, т.е. став их правообладателем, не каждый может ими воспользоваться для получения экономических выгод.

Следующая особенность нематериальных активов – специфический порядок закрепления юридических прав на данный вид капитала бизнеса.

С правовой точки зрения основу нематериальных активов составляют объекты интеллектуальной собственности (интеллектуальные права). В отличие от других – материальных активов объекты интеллектуальной собственности охраняются и закрепляются за организацией не на основе права собственности и на основе прав использования (исключительного и не исключительного). При этом содержание исключительных прав характеризуется отсутствием вещных правомочий владения, пользования и распоряжения. Следовательно, вопрос о том, считать ли юридическую модель классических вещных прав приемлемой для категории интеллектуальной собственности, приобретает статус принципиального вследствие того, что при его решении речь идет не о признании каких-либо частных моментов, о существовании, смысле и содержании самостоятельных категорий интеллектуальный капитал и нематериальные активы.

Специфические отличия интеллектуальной собственности от материального имущества, предопределяющие особенности нематериальных

активов, состоят в следующем.

Объектами интеллектуальной собственности являются творения человеческого разума, его интеллекта.

Предмет интеллектуальной собственности составляет информация, которая может быть представлена на материальном носителе и распространена в неограниченном количестве копий. При этом собственностью являются не эти копии и материальные носители, а отражаемая в них информация.

Интеллектуальная собственность обладает признаком приоритетности и может быть депонирована.

В отношении интеллектуальной собственности могут быть выделены права собственника (имущественные права) и исключительные авторские права.

На интеллектуальную собственность распространяются некоторые специфические ограничения, например ограничения продолжительности действия авторского права и патентов.

Рассмотренные специфические особенности нематериальных активов в значительной степени повлияли на то, что в специальной литературе и нормативно-правовых актах используется довольно широкий спектр трактовок понятия «нематериальные активы». При этом само определение «нематериальные активы» различно в национальных стандартах бухгалтерского учета разных стран и видах профессиональной деятельности.

В одних случаях (в управлении и из оценочной деятельности) применяется расширенное понимание нематериальных активов, как всей совокупности неосязаемых факторов производства (интеллектуального капитала). В других случаях (в бухгалтерском учете и аудите) в отношении нематериальных активов исторически сложился консервативный (узкий) подход. Так, МСФО настоятельно рекомендует не использовать расширенное понятие нематериального актива. Если бухгалтер сомневается в критериях отнесения объекта учета к нематериальным активам, то необходимо признать

его расходом периода. Австралийский профессор Реймон Чамберс предлагал вообще, не рассматривать нематериальные активы как активы, а списывать их сразу после приобретения и не включать в отчетность компании. Ради исторической справедливости надо сказать, что именно такой подход существовал в отечественной практике бухгалтерского учета, в котором до 1990-х годов такого понятия как «нематериальные активы» не было.

В соответствии с п. 8 IAS 38 «нематериальный актив - это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы». По правилам IAS 38 (п. 21) нематериальный актив должен признаваться в учете только тогда, когда вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в компанию и стоимость актива может быть надежно оценена.

В соответствии с МСФО помимо нематериальности выделяются три определяющих признака НМА: идентифицируемость; подконтрольность компании; способность приносить экономические выгоды.

Идентифицируемость актива означает, что он может быть отделен от организации для последующего коммерческого использования или возникает из договорных и других юридических прав. Идентифицируемость понимается не только как возможность физически отделить нематериальный актив от иных активов организации. Это еще и способность актива выступать самостоятельным объектом сделок, а также возможность компании точно определить приходящиеся именно на данный нематериальный актив будущие экономические выгоды.

Кроме того, нематериальный актив может быть идентифицирован и по иным основаниям, например, по факту передачи юридических прав на него (в том числе, если эти права передаются в комплексе с иными активами). В ряде случаев нематериальный актив может приносить экономические выгоды только при одновременном использовании с другими активами. Однако, если компания может определить выгоды, связанные именно с его использованием, то актив считается идентифицируемым.

Подконтрольность. Контроль над активом - это способность компании обеспечить поступление будущих экономических выгод от его использования именно к ней. Контроль может быть продемонстрирован через ограничение доступа третьих лиц к указанным выгодам. Причем доступ может быть ограничен не только на основании прав, предоставленных законом, но также и благодаря сохранению информации и тайне (например, в случае с ноу-хау). Однако в стандарте признается, что отсутствие юридических прав на актив может затруднить демонстрацию его подконтрольности. В частности по данному критерию по МСФО не могут быть признаны нематериальными активами приобретенные в результате переподготовки навыки персонала. У компании нет достаточного контроля над теми выгодами, которые ей дают эти расходы. Ведь работники могут в любое время прекратить трудовые отношения с организацией, если только они не связаны с ней юридически значимыми договорными обязательствами. Аналогичным образом компания может обладать банком клиентов или определенной долей рынка. При этом она, естественно, рассчитывает, что имеющиеся потребители продолжают приносить ей экономические выгоды и в будущем. Вместе с тем, особые гарантии лояльности клиентов (которые могут быть закреплены как юридически, так и иными способами) обычно отсутствуют. Если так, то нельзя сказать, что компания в достаточной степени контролирует такие ресурсы, как списки клиентов, доли рынка, связи с клиентами, лояльность клиентов и т.п. Поэтому нет оснований считать их нематериальными активами.

Способность приносить экономические выгоды. Оценка актива с этой точки зрения проводится на основе профессионального суждения руководства компании. При этом экономические выгоды могут заключаться, например, в увеличении поступлений или сокращении расходов.

В отличие от указанного выше международного стандарта отечественные нормативные акты в области бухгалтерского учета не содержат определения понятия «нематериальные активы». Вместо этого в

них перечисляются признаки, которые, по идее, должны дать пользователям абсолютный инструмент и позволить легко и безошибочно установить, относится ли конкретный объект к нематериальным активам или же подлежит учету на других счетах и по другим правилам.

Так, в НСБУ №7 «Учет нематериальных активов» определено, что актив может быть принят к бухгалтерскому учету как нематериальный при одновременном выполнении таких условий, как:

- а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- б) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- в) использование в производстве продукции, при выполнении работ 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) последующая перепродажа данного имущества организацией не предполагается;
- 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.).

При этом обращает на себя внимание нарочитое подчеркивание в НСБУ №7 того, что нематериальными активами могут быть признаны только исключительные права на объекты интеллектуальной собственности. Такое понятие нематериальных активов создает большое число проблем при принятии к учету неисключительных прав.

Кроме того, Национальные стандарты бухгалтерского учета требуют

четкого документального подтверждения, в том числе и в отношении нематериальных активов. Это следствие того, что до недавнего времени основными пользователями отечественные отчетности были различные регулирующие органы.

Положения НСБУ №7 формально следуют IAS 38. Как и в международном стандарте, в них содержатся аналоги требований идентифицируемости и способности приносить экономические выгоды. Однако при этом нормы НСБУ №7 наполнены несколько иным содержанием, что влияет на состав объектов, признаваемых нематериальными активами. Например, согласно НСБУ №7 актив считается идентифицируемым и подконтрольным, только если есть документы, подтверждающие его существование и исключительное право организации на результаты интеллектуальной деятельности.

Таким образом, основное различие определений нематериального актива в НСБУ №7 и IAS 38 состоит в следующем:

- первый стандарт требует наличия должным образом оформленного исключительного права на объект;
- а второй - его подконтрольности компании. То есть международный стандарт воплощает принцип приоритета экономического содержания, а национальный отдает предпочтение юридической форме.

В соответствии с Налоговым кодексом РУз нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев). Для признания нематериального актива необходимо наличие у него способности приносить налогоплательщику экономические выгоды, а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого

нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности.

Данное определение является достаточно полноценным, хотя и игнорирует возможность существования нематериальных активов, не связанных с результатами интеллектуальной деятельности, но, тем не менее, используемых в хозяйственных целях. Из приведенной формулировки можно даже подчерпнуть некую новую информацию, например, о том, что в налоговых целях не может быть признан нематериальный актив, полученный безвозмездно или в качестве вклада в уставный капитал. Это весьма любопытно, так как в целях бухгалтерского учета такой критерий, как способ получения нематериального актива, вообще не используется.

1.2. Классификация и характеристика нематериальных активов на основе нормативно-правовых актов

Нематериальные активы, как объект аудита. Первым вопросом методики аудита нематериальных активов является четкое определение состава проверяемых объектов. Казалось бы, а в чем, собственно говоря, вопрос? Объектом аудита в данном случае являются нематериальные активы. Но в практике (особенно отечественной) не все так просто. Дело в том, что в настоящее время в соответствии с законодательством наиболее развитых стран (США, Англии, Франции, Германии), а также международными стандартами главной целью аудита является подтверждение достоверности финансовой отчетности клиентов. Аудиторы выражают мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях согласно установленным стандартам финансовой отчетности. Целью аудита в нашей стране является также «выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ».

Иными словами, объектами аудита выступают статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности и счета бухгалтерского учета. Но по

существующим учетным стандартам по указанным статьям и на счетах отражаются не только нематериальные активы в буквальном смысле этого слова, но и другие близкие к ним объекты. Таким образом, понятия «нематериальные активы» и «объекты, отражаемые на счетах учета нематериальных активов» - не одно и то же. Учитывая вышеизложенное, рассмотрим состав и классификацию тех объектов, которые отражаются в бухгалтерском и налоговом учете, а также в финансовой отчетности как «нематериальные активы», и, следовательно, попадают в зону ответственности аудитора, проверяющего объект «нематериальные активы».

Перечень нематериальных активов по МСФО. Не являясь директивным документом, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) не содержат полного и исчерпывающего перечня объектов, которые подлежат отражению в учете и раскрытию в финансовой отчетности в составе нематериальных активов. МСФО содержат лишь перечисление ресурсов, которые могут учитываться и отражаться в финансовой отчетности как нематериальные активы. Это компьютерное программное обеспечение, патенты, авторские права, кинофильмы, списки клиентов, права обслуживания ипотеки, лицензии на рыболовство, импортные квоты, франшизы, отношения с клиентами и поставщиками, лояльность клиентов, доля рынка и права на сбыт.

Пункт 119 IAS 38 дает определение «класса нематериальных активов» как группы активов, сходных по характеру и применению в операциях компании, и приводит примеры отдельных классов нематериальных активов: патенты и права на промышленную собственность; авторские права, титульные данные и издательские права; компьютерное программное обеспечение; рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы; названия торговых марок; лицензии и франшизы, права на услуги и эксплуатацию; разрабатываемые нематериальные активы.

Кроме того, в соответствии с п.п. (f) п. 3 IAS 38 и IFRS 3 самостоятельным активом, раскрываемым в балансе и неразрывно связанным с

нематериальными активами, является деловая репутация, возникающая при объединении предприятий.

Несколько слов следует сказать о таком классе нематериальных активов, как «лицензии и франшизы». Порядок отнесения данных объектов к нематериальным активам в отечественной нормативной практике менялся координально, что должно быть учтено входе их аудита. По МСФО в составе нематериальных активов разрешается учитывать лицензии (разрешения) на ведение какой-либо деятельности (например, лицензии на рыболовство, на осуществление строительной деятельности), а также различные квоты (импортные, экспортные и т.п.). Стоимость лицензии определяется затратами на ее приобретение, а срок амортизации - сроком, на который она предоставляется.

Вместе с лицензиями в составе нематериальных активов учитываются франшизы. Франчайзинг - это передача одной организацией другой права на использование принадлежащих ей основных средств и нематериальных активов при условии использования их по прямому назначению, соблюдения определенных качественных стандартов на предоставляемые товары и услуги. Франшиза - документ, удостоверяющий это право. Ее стоимость определяется затратами на приобретение, а срок амортизации - сроком, на который она представляется.

И в завершение краткого обзора состава нематериальных активов необходимо отметить, что по МСФО такой объект, как «организационные расходы», не признается нематериальным активом, а учитывается в составе расходов будущих периодов.

Перечень нематериальных активов по НСБУ. Основным нормативным документом, содержащим перечень объектов, учитываемых на *счете* нематериальных активов и отражаемых в бухгалтерской отчетности по строке «Нематериальные активы)», является НСБУ №7 «Учет нематериальных активов».

В соответствии с этим документом к нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации):

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем:
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы.

В результате происходившей в стране за последние 15 лет эволюции стандартов бухгалтерского учета сохраняют свое действие правила нормативных документов или установившаяся практика отнесения к нематериальным активам и других объектов, прямо не поименованных в НСБУ №7. Легитимность нижеприведенных положений, по мнению автора, обусловлена тем, что:

- во-первых, приводимый в НСБУ №7 перечень не является исчерпывающим (закрытым);
- во-вторых, цитируемые нормативные документы имеют ту же юридическую силу и изданы тем же органом (Министерством финансов РУз), что и базовое НСБУ №7.

Так, в соответствии с п. 45 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Республики Узбекистана к нематериальным активам, кроме предусмотренных в НСБУ №7, относятся

также права, возникающие из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав.

Согласно п. 23 Инструкции по бюджетному учету и п. 55 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Республики Узбекистан права на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау), учитываются в составе нематериальных активов.

План счетов рекомендует учитывать на счете 0410-0490 помимо нематериальных активов фирмы и такие объекты, как «расходы организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», регламентируемые НСБУ №7. В сохранившейся в неизменном виде Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиции научно-исследовательские и опытно-конструкторских разработки, проектно-исследовательские работы также поименованы в составе нематериальных активов.

Помимо перечисленных выше объектов на практике в составе нематериальных активов организации могут числиться и такие позиции, как лицензии на отдельные виды деятельности, права пользования земельными участками и природными ресурсами. Указанные объекты относятся к нематериальным активам на основании действовавших в то время редакций Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Республики Узбекистан (лицензии на отдельные виды деятельности - п. 48 Положения; Права пользования земельными участками и природными ресурсами - п. 49 Положения). Рудиментарно упоминание лицензий, а также прав пользования земельными участками и природными ресурсами в составе нематериальных активов в настоящее время сохранилось в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

Общий классификатор основных фондов в составе нематериальных основных фондов выделяет геологические изыскания и разведку недр (в том числе предварительную и детальную разведку полезных ископаемых).

Перечень нематериальных активов по НКРУз. Налоговый Кодекс РУз содержит собственный (несколько отличный от НСБУ №7) перечень объектов, квалифицируемых как нематериальные активы для целей исчисления облагаемой базы по налогу на прибыль:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Приведенный перечень (как и перечень, содержащийся в НСБУ №7) является открытым, т.е. допускающим отражение в составе нематериальных активов и других объектов, отвечающих установленным для них критериям. Данный тезис подтверждается, в частности, тем, что Налоговый Кодекс РУз к правам на объекты интеллектуальной собственности (а, значит, и к нематериальным активам) относит «права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания».

Налоговый кодекс РУз рекомендует отражать в составе нематериальных активов также расходы на получение исключительных прав пользования недрами и соответствии с заключенными по результатам конкурсов лицензионными соглашениями (лицензиями). Это косвенно подтверждает отнесение к

нематериальным активам и других расходов, связанных с получением организацией монопольных прав: лицензий на пользование объектами животного мира; лицензий на пользование объектами водных биологических ресурсов; лицензий на водопользование; лицензий на отдельные виды деятельности и др.

Не относятся к нематериальным активам для целей исчисления облагаемой базы по налогу на прибыль:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- организационные расходы и деловая репутация .

Классификация нематериальных активов. Таким образом, ни международные, ни российские стандарты не приводят исчерпывающего перечня объектов, которые должны признаваться нематериальными активами. Однако на основе содержащихся в них рекомендаций и пояснений можно очертить примерный состав и классификацию объектов этой группы.

В таблице №1 содержится сравнительная характеристика отечественной и международной классификации объектов, проверяемых в ходе аудита нематериальных активов. Как видим, перечень объектов, относимых к нематериальным активам по МСФО и национальным стандартам бухгалтерского учета, в большинстве своем совпадает. И это не удивительно, так как новые отечественные стандарты (в том числе и НСБУ №7) разрабатывались с учетом МСФО.

Объекты, учитываемые в бухгалтерском учете как нематериальные активы, для целей аудита можно разделить на три группы.

Первую группу составляют реальные нематериальные активы, предназначенные для учета интеллектуальной собственности. Их состав по МСФО и НСБУ практически одинаков. Исключение составляет различная степень детализации видов реальных нематериальных активов в отечественных и международных стандартах, а также то, что в соответствии с МСФО в составе нематериальных активов теоретически могут учитываться человеческие и рыночные активы.

Сравнительная таблица классификации объектов, учитываемых как нематериальные активы по законодательству РУз и МСФО

По законодательству РУз		По МСФО	
№	Наименование группы объектов НМА	№	Наименование класса НМА
1	2	3	4
I Реальные нематериальные активы			
(1)	Исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель	(1)	Патенты и права на промышленная собственность
(2)	Исключительное право на селекционные достижения	(2)	Авторские права
(3)	Исключительные имущественные права на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав	(3)	Титульные данные и издательские права
(4)	Исключительное право на программы для ЭВМ и базы данных	(4)	Кинофильмы
(5)	Имущественное право на топологии интегральных микросхем	(5)	Компьютерное программное обеспечение
(6)	Права на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны (ноу-хау)	(6)	Рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы (научные или технические знания, разработка и внедрение новых процессов или систем)
(7)	Исключительное право на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	(7)	Товарные знаки (включая названия марки и публикуемые названия)
(8)	Монопольные права и привилегии (лицензии)	(8)	Лицензии, квоты, франшизы Права обслуживания
		(9)	Рыночные активы (списки клиентов, отношения с клиентами и поставщиками, лояльность клиентов, доля рынка и права на сбыт) — при наличии юридических гарантий
		(10)	Человеческие активы (расходы на стимулирование и подготовку персонала) — при наличии юридических гарантий
II Суррогатные нематериальные активы			
(9)	Организационные расходы	(11)	Разрабатываемые НМА
(10)	Расходы по НИОКТР		
(11)	Право собственности на приобретенные отдельные квартиры в объектах жилого фонда		
(12)	Права пользования землей и другими основными средствами		
III Неидентифицируемые активы			
(13)	Деловая репутация организации	(12)	Гудвилл

Во вторую группу объектов сведены так называемые «суррогатные» нематериальные активы, данным термином автор обозначил те объекты учета, которые в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета предписывается (или предписывалось) учитывать на счете «нематериальные активы», но которые таковыми по сути не являются. В правовом отношении за суррогатными нематериальными активами не стоят объекты интеллектуальной

собственности. Данные объекты (за исключением результатов НИОКТР) не признаются нематериальными активами ни по МСФО, ни в соответствии с Налоговым кодексом РФ. То есть можно сказать, что суррогатные нематериальные активы - это сугубо отечественные бухгалтерские нематериальные активы.

Самостоятельным объектом, проверяемым в ходе аудита нематериальных активов, является деловая репутация организации. Выделение данного объекта в третью группу обусловлено тем, что в отличие и от реальных, и от суррогатных нематериальных активов деловая репутация является неидентифицируемым активом. С одной стороны, за ней, как и за суррогатными нематериальными активами не стоит какой-либо конкретный объект гражданских прав коммерческой организации, который можно было бы четко выделить и закрепить документально. С другой стороны, очевидно, что она (как и реальные нематериальные активы) включает в себя систему нематериальных объектов, дающих право коммерческой организации на извлечение экономических выгод в будущем, но вычлнить и документально закрепить эти права сложно.

1.3. Цели, задачи и информационная база аудита нематериальных активов

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

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.

Для достижения цели аудитору необходимо:

- оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица;
- определить методы проверки;
- 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 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 хозяйствующего 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 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.

При проверке операций по учету нематериальных активов необходимо руководствоваться положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" НСБУ №7, утвержденным приказом Минфина РУз, а для целей налогообложения - положениями Налогового Кодекса.

Порядок отражения операций на счетах бухгалтерского учета регулируется Планом счетов бухгалтерского учета НСБУ №21.

Под информационной базой аудита нематериальных активов понимается вся совокупность информации, изучаемой, анализируемой и оцениваемой аудитором при формировании мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности по разделу нематериальных активов и установления соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с нематериальными активами действующим нормативным документам в Республики Узбекистан.

Указанная информационная база включает:

А) законодательно - нормативную информацию:

- требования законодательства РУз в отношении объектов интеллектуальной собственности и нематериальных активов;
- положения учетной политики организации в отношении нематериальных активов;

Б) подлежащую аудиту отчетность организации:

- бухгалтерскую отчетность;
- налоговые декларации;

В) регистры учета нематериальных активов:

- синтетические регистры бухгалтерского учета;
- аналитические регистры бухгалтерского учета;
- регистры налогового учета;

Г) первичную документацию по нематериальным активам:

- первичные учетные документы;
- правоустанавливающие документы и договоры.

Кроме выше указанных есть ещё некоторые основные нормативные документы. Основные нормативные документы, регламентирующие хозяйственные операции коммерческой организации, связанные с нематериальными активами, можно объединить в четыре группы:

1) гражданское законодательство РУз - нормативные правовые акты, регламентирующие правовые основы возникновения и использования прав на объекты интеллектуальной собственности (Гражданский кодекс РУз и

другие кодексы (Водный кодекс, Лесной кодекс); Законы РУз: «О лицензировании отдельных видов деятельности», «О недрах», «О животном мире», «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов», «О науке и государственной научно-технической политике» и др.);

2) бухгалтерское законодательство РУз - нормативные правовые акты, регламентирующие правила документирования, отражения в бухгалтерском учете и представления в финансовой отчетности нематериальных активов (Закон РУз «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Республики Узбекистан, План счетов бухгалтерского учета НСБУ №21, НСБУ №7 «Учет нематериальных активов». НСБУ №11 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», Указания по применению и заполнению унифицированных форм первичной учетной документации по учету ... нематериальных активов и др.);

3) налоговое законодательство РУз - нормативно-правовые акты, регламентирующие правила налогообложения операций с нематериальными активами (Налоговый кодекс РУз и др.);

4) законодательство РУз по аудиту - нормативные правовые акты, регламентирующие национальные стандарты аудита с нематериальными активами (Закон РУз «Об аудиторской деятельности». Национальные стандарты аудиторской деятельности и др.).

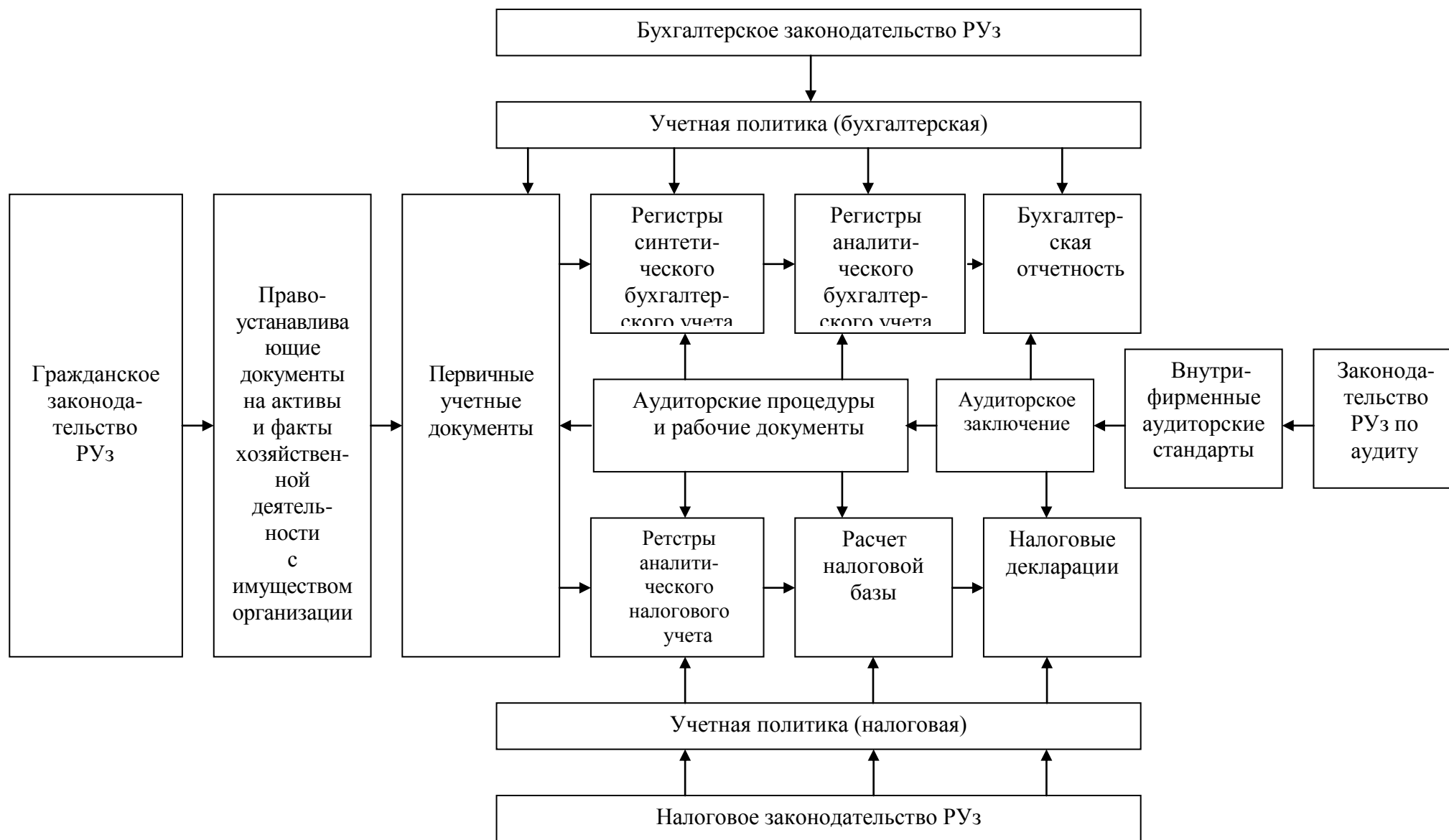


Рисунок №1. Основные нормативные документы, регламентирующие хозяйственные операции коммерческой организации, связанные с нематериальными активами

А также, положения учетной политики организации в отношении нематериальных активов тоже включается в бухгалтерской документации.

На основании общих для всех хозяйствующих субъектов требований законодательства Республики Узбекистан, каждая организация формирует собственную правовую базу, регламентирующую национальные стандарты ведения бухгалтерского учета и налогообложения хозяйственных операций - так называемую учетную политику.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета выбирается один способ из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету и налогообложению. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского и налогового учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа.

Поэтому, прежде чем проводить собственно аудиторскую проверку по существу, аудитору необходимо ознакомиться с основными положениями учетной политики организации, раскрывающими методологию учета нематериальных активов:

- перечнем счетов и субсчетов, используемых для учета операций с нематериальными активами.
- утвержденными организацией формами первичных документов для учета нематериальных активов;
- правилами документооборота и технологией обработки информации по учету нематериальных активов;
- сроками проведения инвентаризации нематериальных активов;
- системой внутреннего контроля хозяйственных операций с нематериальными активами;
- способами оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- принятыми организацией сроками полезного использования

нематериальных активов (по отдельным группам);

- способами начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;

- способами отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

- перечнями объектов нематериальных активов, по которым не начисляется амортизация.

Подлежащая, аудиту отчетность организации

Состав показателей бухгалтерской отчетности организации, проверяемых в ходе аудита нематериальных активов, подробно рассмотрен выше.

Что касается налоговой отчетности, то ее проверка как таковая не является задачей традиционного аудита. В отношении представляемых организацией налоговых деклараций аудитор свое мнение не высказывает. В то же время информация, содержащаяся в регистрах налогового учета и налоговых декларациях, должна анализироваться и проверяться аудиторами по следующим основаниям:

- налоговые обязательства, являются частью подлежащих аудиту обязательств организации (зачастую одной из основных частей);

- в условиях налоговые риски, как правило, являются наиболее существенными в системе финансовых и бизнес рисков фирмы, в силу чего проверка налоговой составляющей зачастую выступает одним из главных мотивов заключения договора на проведение инициативного аудита.

Регистры синтетического и аналитического учета нематериальных активов, используемые в организации. Бухгалтерская отчетность организации составляется на основании регистров бухгалтерского учета. Поэтому следующей задачей аудита нематериальных активов является проверка соответствия информации, содержащейся в указанных регистрах, показателям бухгалтерской отчетности.

Если организация использует журнально-ордерную форму учета, то аудитор проверяет правильность записей синтетического и аналитического

учета нематериальных активов в журналах-ордерах №13, 16 и в Ведомости учета нематериальных активов и износа на основе НСБУ №7.

При ведении учета с использованием компьютерных программ проверяются машинограммы дебетовых и кредитовых оборотов по счетам 0410-0490 «Нематериальные активы», 0510-05-90 «Амортизация нематериальных активов», 0830 «Приобретение нематериальных активов», 0890 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», сч. 9320 «Прибыль от прочих активов» 9430 «Прочие операционные расходы» (в части операций с нематериальными активами).

Организация инвентарного учета нематериальных активов. В соответствии с НСБУ №21 Планом счетов бухгалтерская учета и финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, аналитический учет по сч. 0410-0490 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов, а также о видам расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Он представляет собой совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации.

Инвентарный учет нематериальных активов ведется в карточке учета нематериальных активов типовой формы № НМА-1, Данная карточка ведется бухгалтерией в одном экземпляре на каждый объект на основании первичных документов по учету нематериальных активов и другой документации. При этом в разделе «Краткая характеристика объекта нематериальных активов» записываются только основные показатели объекта, исключая дублирование данных имеющейся в организации технической документации на конкретный объект. В случае выбытия объекта карточка закрывается, но продолжает

храниться в течение пяти лет. Это связано с тем, что она является одновременно первичным документом и налогового, и бухгалтерского учета, а Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Республики Узбекистана предусматривает именно такой срок хранения документации.

Для последующего использования этой инвентарной карточки и качестве сводного источника первичной информации и первичного учетного документа она должна содержать все обязательные реквизиты, а также другие данные, необходимые для последующего оформления юридически значимых документов и документов бухгалтерского учета.

Регистры налогового учета нематериальных активов

В соответствии с Налоговым кодексом РУз облагаемая база по налогу на прибыль исчисляется каждым налогоплательщиком на основе данных налогового учета. Подтверждением данных налогового учета являются: первичные учетные документы (включая справку бухгалтера), аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

При этом Налоговый кодекс РУз не обязывает налогоплательщиков дублировать регистры бухгалтерского учета для ведения специального налогового учета. Дополнительные (помимо синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета) налоговые учетные регистры необходимы налогоплательщику только «в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями «Налогового кодекса РУз». В этом случае налогоплательщик вправе:

- а) самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета

дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо

б) вести самостоятельные регистры налогового учета.

Таким образом, аудитору в ходе изучения положений учетной политики организации необходимо обратить внимание на наличие расхождений бухгалтерских и налоговых правил учета нематериальных активов. Если такие расхождения присутствуют, то нужно проверить наличие и правильность ведения соответствующих регистров налогового учета по данным хозяйственным операциям.

Первичные документы по отражению операций с нематериальными активами

В соответствии с законодательством РУз все хозяйственные операции организации (в том числе хозяйственные операции с нематериальными активами) должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский и налоговый учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дату составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц.

В отношении нематериальных активов в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации содержится только указание по применению карточки учета нематериальных активов (ф. № НМА-1), являющейся скорее аналитическим учетным регистром, чем первичным учетным документом, а также инвентаризационной описи нематериальных активов (ф. № ИНВ-1а). Это означает, что организация должна самостоятельно определить (и закрепить в

учетной политике) формы всех остальных первичных учетных документов по нематериальным активам.

Наиболее распространенными являются следующие первичные документы по учету нематериальных активов.

Акт приемки - передачи нематериального актива. Применяется для фиксации фактов получения, внутреннего перемещения и передачи прав на нематериальные активы.

Акт ввода в эксплуатацию нематериального актива. Применяется для фиксации факта начала коммерческого использования нематериального актива. Кроме того, в указанном акте, указывается срок полезного использования нематериального актива, установленный руководителем организации. Необходимость составления акта ввода в эксплуатацию нематериального актива (помимо акта приемки-передачи) обусловлена возможностью несовпадения даты получения организацией прав на объект интеллектуальной собственности с датой начала его коммерческого использования в качестве нематериального актива. Это нужно еще и потому, что для налоговых целей начало амортизации нематериального актива связывается с датой его ввода в эксплуатацию (НК РУз), а не с датой принятия объекта к бухгалтерскому учету (НСБУ №7).

Акт списания нематериального актива. Применяется для фиксации факта выбытия нематериального актива в связи с истечением срока его полезного использования или прекращением коммерческого использования до истечения срока полезного использования. При этом следует отметить, что факт выбытия нематериального актива, связанный с его реализацией, передачей в качестве вклада в уставный капитал или совместную деятельность, фиксируется актом приемки-передачи, а не актом списания.

Инвентаризационная опись нематериальных активов (ф. ИНВ-1а). Применяется для оформления данных инвентаризации нематериальных активов, поступивших в организацию. Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии и

лицом, ответственным за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы.

Помимо вышеназванных документов информация о нематериальных активах может содержаться также в платежных поручениях и счетах-фактурах на покупку и продажу нематериальных активов, в бухгалтерских справках и расчетах.

Правоустанавливающие и другие документы. Помимо первичных учетных документов важную роль в ходе аудита нематериальных активов играют правоустанавливающие документы и другие документы, в которых фиксируются хозяйственные операции организации. Указанные документы не являются непосредственно основанием для осуществления соответствующих записей в бухгалтерском и налоговом учете. В то же время первичные учетные документы не могут содержать информацию, противоречащую реально совершаемым фактам хозяйственной деятельности и отражаемым в правоустанавливающих документах на объекты интеллектуальной собственности. Проверка указанного соответствия и является одной из задач аудита нематериальных активов.

К правоустанавливающим документам по нематериальным активам относятся документы, юридически закрепляющие исключительные права организации на объекты интеллектуальной собственности (патенты, свидетельства, договоры об отчуждении исключительных прав, лицензионные договоры и др.).

К другим документам, в которых отражаются факты хозяйственной деятельности организации, относятся: учредительные документы; приказы (распоряжения) руководителя организации о вводе в эксплуатацию, установлении срока полезного использования, выбытии нематериального актива и т.д.; техническая документация к нематериальным активам (описание ноу-хау, компьютерной программы и т.п.).

II Глава. Практические аспекты организации аудита нематериальных активов на основе национальных стандартов аудиторской деятельности

2.1. Организация аудита нематериальных активов

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

Документальное оформление факта наличия объектов нематериальных активов и правильное отражение их первоначальной балансовой стоимости.

Организацию аналитического и синтетического видов учёта нематериальных активов: ведомость учёта нематериальных активов №17 по дебету и кредиту счёта 0400 "Нематериальные активы"; журнал-ордер №10 по кредиту счёта 0500 "Износ нематериальных активов"; журнал-ордер №13 по кредиту счёта "Нематериальные активы"; расчёт износа нематериальных активов (при журнально-ордерной форме учёта).

Правильность ежемесячного погашения стоимости начисления износа по объектам, учитываемым в составе нематериальных активов (счёт 0500).

Правильность списания объектов нематериальных активов с баланса предприятия.

Соответствие данных синтетического и аналитического учёта нематериальных активов и их износа записям в Главной книге и балансе.

Рассмотрим, как осуществляется аудит учёта нематериальных активов по соответствующим видам операций.

Проверка операций учёта поступления и создания нематериальных активов. Нематериальные активы поступают на предприятие в качестве вложений в уставный капитал, а также в результате приобретения или

создания; погашения дебиторской задолженности; компенсационной сделки; безвозмездной передачи.

Нематериальные активы, поступившие на предприятие в качестве вклада в уставный капитал инвесторов, отражаются в бухгалтерском учёте по дебету счёта 0400 "Нематериальные активы" и кредиту счёта 4610 "Расчёты с учредителями", субсчета "Расчёты по вкладам в уставный капитал" в том случае, если на величину заявленного уставного капитала предприятия была сделана запись по дебету счёта 4610 и кредиту счёта 8300 "Уставный капитал".

Если имущество инвесторами вносится в уставный капитал сразу и полностью, то счёт 0400 может дебетоваться в непосредственной корреспонденции с кредитом счёта 8300 "Уставный капитал". Нематериальные активы приходятся в этом случае в оценке по договорённости сторон.

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

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

Стоимость приобретённых нематериальных активов согласно оплаченным или принятым к оплате счетам оприходуется, что отражается по дебету счёта 08 "Капитальные вложения", субсчет "Приобретение нематериальных активов" и кредиту счетов 6010, 4800 и т. д.

Долгосрочные инвестиции включают в себя и процесс создания нематериальных активов. При создании предприятием нематериальных активов на счёте "Капитальные вложения" отражаются фактически произведённые при этом затраты. Эта операция отражается в бухгалтерском учёте по дебету счёта 0400 "Нематериальные активы", соответствующему субсчёту и кредиту счёта 0800 "Капитальные вложения", субсчет "Приобретение нематериальных активов".

Ещё один вариант поступления нематериальных активов на предприятие в результате безвозмездного получения от юридических и физических лиц. Эта операция отражается по дебету счёта 0400 "Нематериальные активы" и кредиту

счёта 8520 "Добавочный капитал" субсчёта "Безвозмездно полученные ценности".

Для выполнения аудита аудитору необходимо составить программу аудиторской проверки операций с нематериальными активами, которую приведена ниже:

Таблица №2

**Программа аудиторской проверки операций
с нематериальными активами**

№	Перечень процедур	Источники информации
	Выборочный контроль объектов нематериальных активов (НА) по данным регистров учета:	Инвентаризационные описи, результаты текущей инвентаризации, акты приемки-передачи, акты ввода в эксплуатацию НА, счета-фактуры договоры.
	А) провести инвентаризацию на;	
	Б) проверить документы на право собственности	Инвентарные карточки учета НА, журналы-ордера, Главная книга.
	Проверка данных регистров учета НА и сверка их со счетами Главной книги	
	Подготовка списка поступления НА:	Договоры, счета-фактуры, накладные, акты приема-передачи, акты списания, инвентарные карточки учета НА, Главная книга.
	А) подтвердить правильность соответствующих виз на документах;	
	Б) проверить правильность определения и полноту отражения в учете первоначальной стоимости НА.	
	Проверка данных инвентаризации НА и сравнение ее результатов с данными аналитического учета	Инвентаризационные инвентарные карточки учета НА.
	Проверка правильности выделения и возмещения НДС по поступившим НА, начисление НДС и других налогов по реализации и прочим выбытиям	Расчетно-платежные документы, расчеты по налогам, акты приемки-передачи, акты списания
	Анализ правильности начисления амортизации НА	Учетная политика. ведомости начисления амортизации
	Проверка правильности отнесения амортизационных отчислений на соответствующие счета по учету затрат и др.	Ведомости распределения амортизационных отчислений.
	Подсчет и сверка данных аналитического учета начисленной амортизации НА с данными счетов в Главной книге	Ведомости начисления и распределения амортизационных отчислений, Главная книга.

Рассмотрим, как осуществляется аудит учёта нематериальных активов по соответствующим видам операций.

Нематериальные активы поступают на предприятие в качестве вложений в уставный капитал, а также в результате приобретения или создания;

погашения дебиторской задолженности; компенсационной сделки;

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

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

Ещё один вариант поступления нематериальных активов на предприятие в результате безвозмездного получения от юридических и физических лиц.

Операции по безвозмездному получению требуют весьма тщательной проверки. Необходим встречный контроль с тем, чтобы установить, не нарушены ли здесь права добровольных инвесторов. Поступление нематериальных активов оформляется актом приёмки. Проверя указанные операции, аудитор изучает первичные документы: акты приёмки-передачи, договора купли-продажи, лицензии и др. Это позволяет сделать вывод, что указанные приобретения произведены с соблюдением требований действующего законодательства. Приобретения прав на изобретения, промышленные образцы должны быть подтверждены соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в патентном ведомстве. Осуществляя аудит объектов интеллектуальной собственности, в первую очередь необходимо проверить документы, содержащие описание объекта и позволяющие его идентифицировать. Этим подтверждается факт наличия объекта интеллектуальной собственности. Для отражения приобретения «ноу-хау» субъект должен располагать его изображением или описанием. Покупка товарного знака или знака обслуживания должна быть подтверждена договором об уступке, зарегистрированным в патентном ведомстве. В случае приобретения каких-либо авторских прав регистрация в учете может быть осуществлена лишь на основании полноценного в юридическом отношении и вступившего в силу договора с юридическим или физическим – продавцом этих авторских прав. При аудите объектов имущественных прав следует уделить особое внимание оформлению соответствующими документами факта наличия объекта этой группы нематериальных активов.

Например, основанием оприходования права пользования землей является соответствующая документация, подтверждающая права учредителя на земельный участок и факт передачи его в пользование предприятию (Государственный акт на право пользования землей). Она должна быть оформлена в соответствии с установленным законодательством порядком. Нематериальные активы учитываются в первоначальной оценке, которая определяется для объектов:

- внесенных в счет вкладов в уставный капитал – по договоренности сторон (согласованной стоимости), подтвержденной независимой аудиторской проверкой; приобретенных за плату у других хозяйствующих субъектов и лиц – по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;

- полученных от других субъектов и лиц безвозмездно – экспертным путем.

Аудитор должен проверить, правильно ли отражена первоначальная оценка стоимости нематериальных активов. Изучив документацию по поступлению нематериальных активов, аудитор должен проверить правильность отражения в учете различных фактов этого поступления. Аудитор должен помнить, что затраты, связанные с приобретением (покупкой, созданием) нематериальных активов, носят капитальный характер. Если аудитор установит нарушения в учётных записях по операциям поступления нематериальных активов, то он указывает работникам бухгалтерии на необходимость внесения соответствующих исправлений и уточнений.

Проверка учёта амортизации нематериальных активов.

Нематериальные активы отражаются в учёте суммы затрат на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, и переносят равномерно свою первоначальную стоимость на издержки производства или обращения по нормам, определяемым на предприятии исходя из срока

полезного их использования.

Существуют по крайней мере три варианта установления срока использования нематериальных активов:

- срок полезного использования нематериальных активов совпадает со сроком их действия, который предусмотрен соответствующим договором. В этом случае величина амортизационных отчислений за год будет равна отношению первоначальной стоимости нематериальных активов к сроку полезного их использования, установленного соответствующим договором;

- предприятие самостоятельно устанавливает срок полезного использования нематериальных активов. При этом необходимо иметь в виду, что срок полезного использования объекта нематериальных активов в этом случае должен быть не менее одного года, так как по отношению к нематериальным активам в нормативных документах применяется понятие "долговременный". В этом случае величина амортизационных отчислений за год будет равна отношению первоначальной стоимости нематериальных активов к сроку полезного их использования, установленного предприятием;

- если невозможно определить срок полезного использования нематериальных активов, то нормы амортизации устанавливаются в расчёте на десять лет (но не более срока деятельности предприятия).

Так как величина амортизационных отчислений по нематериальным активам включается в себестоимость, то в итоге это влияет на финансовый результат. Любое отступление от установленных правил начисления амортизации нематериальных активов ведет к искажению дохода как базы для налогообложения. Поэтому задача аудитора в данном случае – обеспечить контроль за правильностью начисления амортизации.

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

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

При передаче нематериальных активов (списании с основного баланса) в случае совместной деятельности отражение в учёте этих операций производится в порядке, аналогичном выбытию нематериальных активов при вкладе в уставные капиталы других предприятий.

При проверке нематериальных активов аудитор должен убедиться:

- в правильности отнесения их к нематериальным активам. К ним относятся затраты и вложения в нематериальные объекты, используемые в течение длительного периода в деятельности кредитной организации и приносящие доход: права пользования земельными участками; патенты, лицензии, ноу-хау; программные продукты; государственная регистрация кредитной организации; плата за брокерское место и др.;

- в правильности первоначальной оценки стоимости нематериальных активов, которая отражается в учёте и отчетности в сумме затрат на приобретение и расходов по их доведению до состояния, пригодного для использования;

- в наличии источника приобретения нематериальных активов, правильности и своевременности отражения использования этого источника в бухгалтерском учёте при производстве;

- в правильности начисления амортизации на объекты нематериальных активов и ее отражения в бухгалтерском учёте. В процессе эксплуатации нематериальные активы переносят свою первоначальную стоимость на затраты путем ежемесячного начисления амортизации по нормам, определенным исходя из установленного срока их

использования. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются из расчета на десять лет. Аналитический учет по учету амортизации нематериальных активов должен осуществляться на лицевых счетах, открываемых на каждый предмет;

- в правильности списания с баланса нематериальных активов. Досрочное списание нематериальных активов может осуществляться после доначисления амортизации за счет прибыли, остающейся в распоряжении производства.

При безвозмездном получении от юридических и физических лиц товарно-материальных ценностей необходимо проверить увеличение налогооблагаемой прибыли производства на их стоимость.

При аудиторской проверке материальных ценностей и нематериальных активов наиболее часто встречаются следующие ошибки:

- несвоевременное оприходование и списание на затраты банка материальных ценностей;
- отражение в бухгалтерском учете стоимости материальных ценностей без включения в нее суммы транспортных расходов;
- приобретение нематериальных активов при отсутствии или недостаточности размера источника для их приобретения;
- отсутствие приказа о назначении материально ответственных лиц, договоров с ними о полной материальной ответственности;
- отсутствие документов, регламентирующих порядок отпуска товарно-материальных ценностей;
- отсутствие документов по сверке остатков складского учета с данными бухгалтерского учета у должностных лиц, ответственных за сохранность ценностей.

Нематериальные активы отражаются в учёте суммы затрат на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, и переносят равномерно свою первоначальную стоимость на издержки производства или

обращения по нормам, определяемым на предприятии исходя из срока полезного их использования.

Существуют по крайней мере три варианта установления срока использования нематериальных активов:

- срок полезного использования нематериальных активов совпадает со сроком их действия, который предусмотрен соответствующим договором.

В этом случае величина амортизационных отчислений за год будет равна отношению первоначальной стоимости нематериальных активов к сроку полезного их использования, установленного соответствующим договором;

- предприятие самостоятельно устанавливает срок полезного использования нематериальных активов. При этом необходимо иметь в виду, что срок полезного использования объекта нематериальных активов в этом случае должен быть не менее одного года, так как по отношению к нематериальным активам в нормативных документах применяется понятие "долговременный".

В этом случае величина амортизационных отчислений за год будет равна отношению первоначальной стоимости нематериальных активов к сроку полезного их использования, установленного предприятием;

- если невозможно определить срок полезного использования нематериальных активов, то нормы амортизации устанавливаются в расчёте на десять лет (но не более срока деятельности предприятия).

Так как величина амортизационных отчислений по нематериальным активам включается в себестоимость, то в итоге это влияет на финансовый результат. Любое отступление от установленных правил начисления амортизации нематериальных активов ведет к искажению дохода как базы для налогообложения. Поэтому задача аудитора в данном случае – обеспечить контроль за правильностью начисления амортизации.

Аудитору необходимо убедиться в том, что для каждого объекта нематериальных активов на предприятии установлены нормы

амортизационных отчислений, срок полезного их использования, и амортизация начисляется ежемесячно.

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

При передаче нематериальных активов (списании с основного баланса) в случае совместной деятельности отражение в учёте этих операций производится в порядке, аналогичном выбытию нематериальных активов при вкладе в уставные капиталы других предприятий.

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

В операциях с нематериальными активами взимаются следующие основные налоги: налог на добавленную стоимость (НДС); налог на прибыль.

Исчисление налога на добавленную стоимость определяется следующими обстоятельствами:

- . условиями поступления и выбытия нематериальных активов;
- . назначением конкретных объектов нематериальных активов, предназначенных:
 - . для использования в производстве продукции (работ, услуг), облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость;
 - . для использования в производстве продукции (работ, услуг), не облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость.

В качестве основных способов поступления объектов нематериальных активов на предприятие следует назвать:

- . приобретение нематериальных активов при осуществлении долгосрочных инвестиций;

- . создание объектов нематериальных активов, как своими силами, так и путём привлечения стороннего исполнителя на договорной основе;

- . приобретение объектов нематериальных активов на условиях обмена;

- . безвозмездное получение объектов нематериальных активов.

Для осуществления расчётов по налогу на добавленную стоимость необходимо учитывать:

- . должен ли получатель (покупатель) нематериальных активов оплачивать поставщику (продавцу, передающей стороне) налог на добавленную стоимость;

- . куда следует отнести налог на добавленную стоимость, уплаченный при приобретении нематериальных активов.

Рассмотрим следующие операции:

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

2. При приобретении нематериальных активов, используемых для

изготовления продукции (работ, услуг), не облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость, необходимо руководствоваться инструкцией, имея в виду следующее: при использовании нематериальных активов для производства продукции (работ, услуг), не освобождённых от налога на добавленную стоимость, суммы НДС, уплаченные при приобретении нематериальных активов, списываются на расчёты с бюджетом в общеустановленном порядке; при использовании нематериальных активов для производства продукции (работ, услуг), освобождённых от налога на добавленную стоимость, суммы НДС, уплаченные при приобретении нематериальных активов, на расчёты с бюджетом не относятся, а учитываются в составе первоначальной стоимости приобретённых нематериальных активов с последующим списанием на издержки производства и обращения через суммы амортизации в установленном порядке.

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

Из способов выбытия нематериальных активов в первую очередь необходимо остановиться на таких, как:

- . реализация (продажа);
- . безвозмездная передача.

Обороты по реализации нематериальных активов облагаются налогом на добавленную стоимость.

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

При решении вопросов, связанных с налогом на прибыль применительно к

нематериальным активам, мы предлагаем руководствоваться теми же правилами, что и в операциях с основными средствами. В частности:

- . приобретение нематериальных активов, как и приобретение (создание) основных средств, относится к капитальным вложениям;
- . при определении необлагаемых налогом на прибыль средств, безвозмездно получаемых предприятиями при определённых условиях.

2.2. Методика аудита нематериальных активов

Для детальной проверки операций с нематериальными активами, как нам представляется, необходимо выполнить ряд последовательных аудиторских процедур:

1. Проверка применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов

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» НСБУ №1, утвержденным приказом Министерства Финансов Республики Узбекистана, а для целей налогообложения - положениями Налогового Кодекса.

Выполняя процедуру проверки применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

- Порядок применения декларированных способов ведения бухгалтерского учета нематериальных активов соответствует положениям учетной политики организации?
- Порядок применения декларированных способов ведения налогового

учета нематериальных активов соответствует положениям учетной политики организации?

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

2. Проверка правильности организации учета нематериальных активов

Выполняя процедуру проверки правильности организации учета

нематериальных активов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

- Данные аналитического учета нематериальных активов соответствуют данным синтетического учета?

- Данные синтетического учета нематериальных активов соответствуют данным бухгалтерской отчетности?

- Порядок и полнота раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности соответствует положениям нормативных актов?

Сверка данных аналитического учета нематериальных активов с оборотами и остатками по счетам синтетического учета

При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета нематериальных активов оборотам и остаткам по счетам синтетического учета (0400, 0500).

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.

Сверка данных бухгалтерского учета нематериальных активов с данными бухгалтерской отчетности

Аудиторская организация при проведении аудита должна получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться, что:

- конечные сальдо по счетам синтетического учета нематериальных активов (0400, 0500) предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;

- соответствующие показатели бухгалтерской отчетности (ф. №1, 5) на начало и конец отчетного периода соответствуют учетным данным регистров

синтетического и аналитического учета нематериальных активов;

- в случае проведенных корректировок начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности (например, изменения начального сальдо в результате переоценки нематериальных активов) результаты корректировок соответствующим образом раскрыты в пояснениях к проверяемой бухгалтерской отчетности.

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.

Проверка правильности раскрытия информации в бухгалтерской отчетности

Существенная информация о нематериальных активах подлежит раскрытию в пояснительной записке и/или формах бухгалтерской отчетности. Аудиторам необходимо установить полноту раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности.

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам:

- правильности переноса конечного сальдо по счетам синтетического учета нематериальных активов (0400, 0500) предыдущего отчетного периода в начало проверяемого отчетного периода;

- соответствия данных аналитического учета нематериальных активов оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

- соответствия данных бухгалтерского учета нематериальных активов соответствующим данным бухгалтерской отчетности.

3. Проверка правильности проведения и учета результатов инвентаризации нематериальных активов

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 недостатков 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 Министерства Финансов Республики Узбекистан, а для целей налогообложения положениями Налогового Кодекса.

Выполняя процедуру проверки правильности проведения и учета результатов инвентаризации нематериальных активов аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

- Порядок проведения инвентаризации нематериальных активов соответствует положениям нормативных актов?

- Отражение в бухгалтерском и налоговом учете излишков нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, соответствует положениям нормативных актов?

- Отражение в бухгалтерском и налоговом учете недостатков нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, соответствует положениям нормативных актов?

Проверка соблюдения порядка проведения инвентаризации нематериальных активов и оформления ее результатов

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.

При проведении инвентаризации нематериальных активов необходимо использовать унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации, утвержденные постановлением Госкомстата РУз «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» и постановления Госкомстата РУз «Об утверждении

унифицированной формы первичной учетной документации «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией».

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.

При проведении аудита необходимо установить проверялось ли при проведении инвентаризации нематериальных активов наличие документов, подтверждающих права организации на их использование.

Аудитор должен изучить решения, принятые по результатам инвентаризации, и проверить правильность отражения этих результатов в учете.

При этом необходимо убедиться в соблюдении положений по бухгалтерскому учету, регулирующих порядок и сроки проведения инвентаризаций.

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.

Проверка своевременности и правильности отражения в бухгалтерском и налоговом учете результатов инвентаризации нематериальных активов

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 конечные финансовые результаты организации (счет 9810);

- 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.

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам:

- соответствия порядка проведения инвентаризации нематериальных активов требованиям нормативных актов;

- правильности документального оформления результатов инвентаризации нематериальных активов;

- правильности отражения излишков и недостач нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете.

4. Проверка операций по поступлению нематериальных активов

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

Вопросы проверки операций по поступлению нематериальных активов относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В связи с этим получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, касающихся операций по поступлению нематериальных активов и раскрытия информации о них, а также влияния этих операций на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, является объектом проверки на всех этапах аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности - от планирования до формирования заключения.

Выполняя процедуру проверки операций по поступлению нематериальных активов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

- Документальное оформление операций по поступлению нематериальных активов соответствует положениям нормативных актов?
- Порядок отнесения активов к нематериальным соответствует положениям нормативных актов?
- Учет операций по покупке нематериальных активов за плату соответствует положениям нормативных актов?
- Учет операций по поступлению нематериальных активов безвозмездно соответствует положениям нормативных актов?
- Учет операций по получению нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал соответствует положениям нормативных актов?
- Учет операций по поступлению нематериальных активов в порядке обмена соответствует положениям нормативных актов?
- Учет приобретенной деловой репутации организации соответствует положениям нормативных актов?

- Учет операций по НИОКР в составе нематериальных активов соответствует положениям нормативных актов?

- Учет операций по созданию нематериальных активов самой организацией, соответствует положениям нормативных актов?

Проверка договоров на приобретение нематериальных активов.

Основным правовым документом, закрепляющим все необходимые условия реализации коммерческих планов любой организации, является договор, значение которого в финансово-хозяйственной деятельности организации огромно. От того насколько грамотно и четко в правовом смысле составлен и заключен тот или иной договор во многом зависит экономический результат сделки.

При аудите данных операций серьезное внимание должно быть уделено экспертизе договоров, которыми оформлено приобретение исключительного права собственности на объекты нематериальных активов.

При поступлении нематериальных активов со стороны для правильного правового оформления необходимы следующие виды гражданско-правовых договоров:

- лицензионный договор о передаче или уступке прав на использование объекта ИС, включая договор о передаче ноу-хау без специальной регистрации;

- учредительный договор и лицензионный договор (при внесении в уставный капитал в качестве вклада или совместную деятельность);

- лицензионный договор и акт приема-передачи в случаях безвозмездной передачи;

- авторский договор об использовании произведения;

- договор на создание (выполнение) и передачу результатов НИОКР.

При аудите необходимо проверить наличие договоров, правильность оформления, а также рассмотреть особенности бухгалтерского учета и налоговые последствия заключаемых сделок.

Проверка соблюдения условий для отнесения имущества к нематериальным активам

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли единовременные условия, определенные нормативными актами, необходимые для принятия к бухгалтерскому учету имущества в составе нематериальных активов.

Перечень НМА для целей бухгалтерского учета приведен в НСБУ №7, а для целей налога на прибыль - в НК РУз.

НК РУз в отличие от НСБУ 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.

Проверка операций по приобретению нематериальных активов за плату

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по приобретению нематериальных активов за плату, а именно:

Порядок формирования первоначальной стоимости приобретенных нематериальных активов для целей бухгалтерского и налогового учета

Согласно НСБУ №7, 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.

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 или прочих расходов.

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.

Порядок применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам

Согласно НК РУз 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 Налогового Кодекса РУз;

2) для производства товаров (работ, услуг), которые используются для собственных нужд и освобождаются от НДС в соответствии с Налогового кодекса РУз;

3) для производства товаров (работ, услуг), которые реализуются за пределами территории Республики Узбекистан;

4) для непроизводственных целей;

5) для производства товаров (работ, услуг) операции, по передаче которых не считаются реализацией в соответствии с Налогового Кодекса РУз;

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

Проверка операций по поступлению нематериальных активов безвозмездно
(по договору дарения)

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по поступлению основных средств безвозмездно по договору дарения.

В соответствии с Национального стандарта бухгалтерского учета «Доходы от основной деятельности» НСБУ №2, утвержденного приказом Минфина РУз, безвозмездно полученные активы отражаются в составе прочих доходов.

Для целей бухгалтерского учета, согласно с НСБУ №7, 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.

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Порядок определения рыночной стоимости объектов нематериальных

активов определен в Методических рекомендациях по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности.

Для целей бухгалтерского учета амортизация по объектам нематериальных активов, полученным безвозмездно по договору дарения, производится в общеустановленном порядке.

Для целей налогообложения прибыли, доходы от безвозмездного получения нематериальных активов (по рыночной стоимости) включаются в состав внереализационных доходов единовременно.

В данном случае расхождения между налоговым и бухгалтерским учетом будут принципиальными. В бухгалтерском учете суммы стоимости безвозмездно полученного имущества фактически присоединяются к валовой прибыли постепенно - по мере начисления амортизации - в течение всего срока полезного использования объектов основных средств. В налоговом учете налоговая база увеличивается единовременно - в момент оприходования полученных объектов.

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.

НДС по нематериальным активам, полученным безвозмездно, хотя и указывается в счете-фактуре, из бюджета не возмещается. Ведь в соответствии Налогового кодекса РУз вычету подлежат только те суммы налога, которые уплачены поставщикам при покупке товаров (работ, услуг). Сумма налога включается в первоначальную стоимость полученного нематериального актива. Проверка операций по поступлению нематериальных активов в порядке обмена

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по поступлению нематериальных активов в порядке обмена.

Согласно НСБУ №7, 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.

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.

С 1 января 2008 года каждая из сторон предъявленный поставщиком НДС должна заплатить другой стороне на основании платежного поручения. При этом уплачивается сумма НДС, указанная в документах (счете-фактуре) поставщика товаров.

Проверка операций по поступлению нематериальных активов, в качестве
вклада в уставный капитал

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по поступлению нематериальных активов, в качестве вклада в уставный капитал.

Согласно НСБУ №7, фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный капитал, уставный фонд, паевой фонд организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистана.

С 1 января 2008 г. при приеме нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал организация получает суммы НДС, восстановленные передающей стороной в соответствии с НК РУз. При этом сумма

восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, нематериальных активов и имущественных прав. Сумма налога, не включается в стоимость имущества, и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

Принимающая сторона безвозмездно, получает сумму НДС по приобретенным ценностям, на которую она впоследствии сможет уменьшить налоговую базу по НДС либо которая будет ей возмещена (зачтена, возвращена). Поэтому принимающая сторона признает данную сумму НДС в составе прочих доходов как активы, полученные безвозмездно.

Согласно НК РФ для целей налогообложения прибыли имущество, полученное организацией в качестве вклада (взноса) в уставный капитал, не признается доходом.

Если полученное имущество соответствует условиям НК РФ, амортизация в целях налогообложения прибыли начисляется в общеустановленном порядке.

Проверка операций по учету приобретенной деловой репутации (гудвилл)

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по учету приобретенной деловой репутации.

Согласно НСБУ №7 (п. 26), 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.

Согласно НСБУ №7 (п. 26), 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.

Проверка операций по учету НИОКР в составе нематериальных активов

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете НИОКР в составе нематериальных активов.

При проверке операций по учету НИОКР, необходимо руководствоваться положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы» НСБУ №11, утвержденным приказом Минфина РУз, а для целей налогообложения положениями Налогового Кодекса.

Для того чтобы отразить расходы на НИОКР по балансовому счету 0830, данные расходы должны удовлетворять следующим условиям:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

Если хотя бы одно из приведенных условий не выполняется, осуществляемые затраты относятся напрямую на прочие расходы отчетного периода.

Налогового Кодекса РУз установлен порядок отнесения расходов налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (далее - НИОКР), относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), для целей налогообложения прибыли.

Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), осуществленные им самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем его доле расходов), равно как на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика таких исследований или разработок, признаются для целей налогообложения после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки.

В случае, если результаты проведенных НИОКР не подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо не могут быть использованы для управленческих нужд, а также если по результатам работ не получены положительные результаты (т.е. если данные работы не могут быть учтены на счете 0410-0490), то произведенные расходы на НИОКР равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов, при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований):

- с 1 января 2008 г. расходы на НИОКР (как давшие, так и не давшие положительного результата) подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одного года в размере фактически осуществленных

расходов.

Проверка операций по созданию нематериальных активов самой организацией

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по созданию нематериальных активов самой организацией.

Согласно НСБУ №7 при создании нематериального актива, к расходам относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;

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

- 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;

- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;

- отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);

- 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;

- 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:

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Республики Узбекистана;

- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;

- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

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.

Проверка операций по переоценке нематериальных активов

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов о порядке проведения переоценки НМА и отражения ее результатов. Согласно НСБУ №7, фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Республики Узбекистана.

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало

отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. Отметим, что до 1 января 2008 г. переоценка нематериальных активов не производилась.

При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого

убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

Кроме того, в связи с установлением возможности переоценки нематериальных активов уточнен и порядок расчета нормы амортизационных отчислений. Теперь при таких расчетах фигурирует не только первоначальная стоимость нематериальных активов, но и текущая рыночная стоимость, применяемая в случае переоценки нематериальных активов. Соответственно, при проведении переоценки нематериальных активов пересчитывается также и норма амортизационных отчислений.

Проверка организации документооборота по учету нематериальных активов

Вопросы организации документооборота относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств о правильности организации документооборота по учету нематериальных активов. Поскольку все хозяйственные операции должны оформляться первичными учетными документами и отражаться в регистрах бухгалтерского (налогового) учета, то сбор аудиторских доказательств осуществляется на протяжении всего периода проведения аудита.

При этом необходимо обратить внимание на правильность оформления унифицированных форм первичных учетных документов.

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам:

- правильности документального оформления операций по поступлению нематериальных активов;
- правильности формирования первоначальной стоимости поступивших нематериальных активов;
- правильности отражения хозяйственных операций по поступлению нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете;

- правильности отражения операций по поступлению нематериальных активов в бухгалтерской отчетности.

5. Проверка операций по начислению амортизации нематериальных активов

Цель аудита операций по начислению амортизации нематериальных активов - составить обоснованное мнение относительно правильности начисления амортизации, достоверности и полноты информации о начисленной амортизации нематериальных активов, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации.

Выполняя процедуру проверки операций по начислению амортизации нематериальных активов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

1. Порядок начисления и учета амортизации, для целей бухгалтерского учета, соответствует положениям нормативных актов?

2. Порядок начисления и учета амортизации, для целей налогообложения прибыли, соответствует положениям нормативных актов?

Проверка операций по начислению амортизации для целей бухгалтерского учета

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском учете операций по начислению амортизации.

Согласно НСБУ №7, 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.

При принятии нематериального актива к бухгалтерскому учету организация определяет срок его полезного использования.

Отметим, что в соответствии с НСБУ №7 срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость

его уточнения. Так, срок полезного использования НМА уточняется в случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив. Корректировка отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года путем внесения изменений в оценочные значения.

Что касается НМА с неопределенным сроком полезного использования, то организация ежегодно должна проверять, действительно ли нельзя надежно определить срок полезного использования данного актива. Вполне возможно, что факторы, обуславливающие ненадежность, перестанут действовать. Тогда организация определяет срок полезного использования НМА и способ его амортизации. Корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года.

В бухгалтерском учете срок полезного использования нематериального актива организация вправе установить сама исходя из ожидаемого срока полезного использования (п. 10 НСБУ №7).

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования. 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.

Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу производится одним из следующих способов (НСБУ №7):

- линейный способ;

- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Проверка операций по начислению амортизации для целей налогового учета

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в налоговом учете операций по начислению амортизации.

Для целей налогообложения прибыли, согласно НК РФ, не подлежат амортизации приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

Деловая репутация (гудвил) и организационные расходы не признаются в качестве нематериальных активов по НК РФ, а значит, и амортизация по ним не относится к расходам, связанным с производством и реализацией в соответствии с требованиями НК РФ.

Для целей налогового учета, согласно НК РФ в отношении нематериальных активов применяется линейный метод начисления амортизации.

С 1 января 2009 г. порядок расчета сумм амортизации при применении линейного метода начисления амортизации регулируется НК РФ.

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам:

- правильности применения декларированных в учетной политике

способов начисления амортизации нематериальных активов для целей бухгалтерского и налогового учета;

- правильности документального оформления операций по начислению амортизации нематериальных активов;

- правильности отражения хозяйственных операций по начислению амортизации нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете;

- правильности отражения операций по начислению амортизации нематериальных активов в бухгалтерской отчетности.

6. Проверка операций по выбытию нематериальных активов

Вопросы проверки операций по выбытию нематериальных активов относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В связи с этим получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, касающихся операций по выбытию нематериальных активов и раскрытия информации о них, а также влияния этих операций на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, является объектом проверки на всех этапах аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности - от планирования до формирования заключения.

Выполняя процедуру проверки операций по выбытию нематериальных активов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

1. Учет операций по продаже исключительных прав на объекты нематериальных активов соответствует положениям нормативных актов?

2. Учет операций по передаче неисключительных прав на нематериальный актив соответствует положениям нормативных актов?

3. Учет операций по передаче нематериальных активов безвозмездно соответствует положениям нормативных актов?

4. Учет операций по передаче нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал соответствует положениям нормативных актов?

5. Учет операций по списанию нематериальных активов соответствует

положениям нормативных актов?

б. Проверка договоров на выбытие нематериальных активов.

Основным правовым документом, закрепляющим все необходимые условия реализации коммерческих планов любой организации, является договор, значение которого в финансово-хозяйственной деятельности организации огромно. От того насколько грамотно и четко в правовом смысле составлен и заключен тот или иной договор во многом зависит экономический результат сделки.

В зависимости от совершаемых операций при выбытии нематериальных активов могут применяться следующие виды договоров: купли-продажи, мены, дарения, безвозмездного пользования, простого товарищества, доверительного управления и др.

При аудите необходимо проверить их наличие, правильность оформления, а также рассмотреть особенности бухгалтерского учета и налоговые последствия заключаемых сделок.

Проверка бухгалтерского учета и налогообложения операций по выбытию нематериальных активов

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по выбытию нематериальных активов, а именно:

Порядок отражения операций по продаже исключительных прав на объекты нематериальных активов

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.

Обратите внимание: остаточная стоимость нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете может различаться.

Согласно НК РУз, если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке: полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Согласно Налогового Кодекса РУз, на сумму реализованного нематериального актива нужно начислить налог на добавленную стоимость.

В соответствии с НК РУз с 1 января 2008 г. освобождаются от налогообложения налогом на добавленную стоимость передача исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также передача прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Порядок отражения операций по передаче неисключительных прав на объекты нематериальных активов

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 порядком законодательством Республики Узбекистана.

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.

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится организацией-правообладателем.

При этом платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода, а платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете организацией-пользователем как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Порядок отражения операций по передаче нематериальных активов безвозмездно

Помните, что не допускается дарение между коммерческими организациями, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда.

Поэтому сделка по передаче нематериальных активов по договору дарения может быть признана ничтожной.

Если все-таки безвозмездная передача нематериальных активов произошла, в бухгалтерском учете производятся записи:

Дебет счета 0510-0590 Кредит счета 0410-0490 - списана сумма начисленной амортизации;

Дебет счета 9220 Кредит счета 0410-0490 - списана остаточная стоимость объекта нематериальных активов;

Дебет счета 9220 Кредит счета 6410 субсчет "Задолженность по платежам в бюджет" - начислен НДС исходя из рыночной цены объекта нематериальных активов;

Дебет счета 9430 Кредит счета 9220 - отражен убыток от безвозмездной передачи.

В бухгалтерском учете сумму убытка отражают как операционный расход. Сумму убытка при налогообложении прибыли не учитывают.

Ссудодатель в бухгалтерском учете должен продолжать амортизировать это имущество. Однако суммы амортизации нужно показывать не на счетах затрат, а на счете 9440 "Прочие расходы". То есть проводку нужно делать такую:

Дебет счета 9440 "Прочие расходы" Кредит счета 0510-0590 «Амортизация нематериальных активов», - начислена амортизация по имуществу, переданному в безвозмездное пользование.

Стоимость безвозмездно переданного имущества и расходов, связанных с такой передачей не учитываются для целей налогообложения прибыли.

Согласно НК РУз передача права собственности на нематериальные активы на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг) и облагается НДС.

Сумма налога рассчитывается исходя из рыночной стоимости переданного имущества. Так установлено Налогового кодекса РУз. Датой реализации нематериальных активов считается день его передачи.

При этом предприятие должно составить счет-фактуру, в котором нужно указать рыночную стоимость безвозмездно передаваемого нематериального актива, а также сумму НДС.

Порядок отражения операций по передаче нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал

Информация о наличии и движении инвестиций в уставные капиталы других организаций должна отражаться на счете 0690 "Прочие долгосрочные инвестиции".

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.

Обратите внимание: передача имущества в уставный капитал другой организации не является реализацией и, следовательно, НДС не облагается.

Для целей налогового учета убыток от передачи нематериального актива в виде вноса в уставный (складочный) капитал не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Разница между стоимостью вносимых в качестве оплаты имущества, имущественных прав и номинальной стоимостью приобретаемых акций (долей, паев) не признается прибылью (убытком) налогоплательщика-акционера (участника, пайщика).

Порядок отражения операций по списанию нематериальных активов

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

Выбытие нематериального актива 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; 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 (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи активов при их инвентаризации; в иных случаях.

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

нематериальным активам.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации.

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.

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам:

- правильности документального оформления операций по выбытию нематериальных активов;
- правильности формирования стоимости выбывающих нематериальных активов;
- правильности отражения хозяйственных операций по выбытию нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете;
- правильности отражения операций по выбытию нематериальных активов в бухгалтерской отчетности.

Итоговым этапом аудита хозяйственных операций, связанных с учетом нематериальных активов, являются обобщение результатов аудита, анализ ошибок, выявленных в ходе аудита.

Необходимо проанализировать обнаруженные ошибки и нарушения в соответствии с требованиями национального стандарта аудиторской деятельности "Существенность и аудиторский риск". Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки аудитор сравнивает обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. При качественной оценке аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями.

Ошибки, обнаруженные в процессе аудита по данному объекту аудита, могут оказывать влияние:

- на правильность проведения инвентаризации нематериальных активов;
- на правильность начисления амортизации по нематериальным активам;
- на правильность определения себестоимости продукции (товаров, работ, услуг);
- на правильность определения финансовых результатов;
- на правильность исчисления и уплаты налога на прибыль;
- на правильность исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

При анализе ошибок, выявленных в ходе аудита, необходимо определить степень их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По результатам аудита аудитор может разработать рекомендации по устранению ошибок в бухгалтерском и налоговом учете и совершенствованию системы бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов.

Перечень проверенных документов, выявленные ошибки и нарушения, а также мнение аудитора по результатам проверки, фиксируются в рабочих документах.

2.3. Методика аудита амортизации нематериальных активов

Основными задачами аудита цикла амортизации НМА являются:

- а) проверка правильности установления и документального оформления срока полезного использования нематериальных активов;

б) проверка корректности установления в учетной политике и правильности применения способов начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам для целей бухгалтерского учета;

в) проверка правильности расчета суммы амортизационных отчислений по нематериальным активам;

г) проверка порядка отражения на счетах бухгалтерского учета начисленных амортизационных отчислений по нематериальным активам.

Проверка правильности установления и документального оформления срока полезного использования нематериальных активов

Аудит цикла амортизации нематериальных активов начинается с проверки правильности определения и документального оформления срока их полезного использования.

МСФО срок полезной службы определяют «как период времени, на протяжении которого компания предполагает использовать актив или количество единиц производства или аналогичных единиц, которое компания ожидает получить от использования актива». При этом МСФО выделяют экономические и правовые факторы, влияющие на срок полезной службы нематериального актива. Экономические факторы определяют период, в течение которого будут получены будущие экономические выгоды. Правовые факторы могут ограничивать период контроля компанией над доступом к этим выгодам. Пунктом 95 IAS 38 рекомендовано устанавливать срок полезной службы НМА как более короткий из периодов, обусловленных экономическими и правовыми факторами.

Российские стандарты бухгалтерского учета полностью соответствуют концепции установления срока полезного использования, предусмотренной МСФО. Так, пункт 39.2 и 46 НСБУ №7 при определении срока полезного использования нематериальных активов рекомендует исходить из:

а) ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), или количества

продукции (иного натурального показателя объема работ), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта (экономические факторы);

б) срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РУз (правовые факторы).

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются на пять лет (но не более срока деятельности организации). Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету и фиксируется в акте ввода в эксплуатацию.

Проверка корректности установления в учетной политике и правильности применения способов начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам для целей бухгалтерского учета

Для распределения амортизируемой стоимости нематериальных активов на системной основе на протяжении срока их полезной службы могут использоваться разнообразные методы амортизации. В соответствии с п. 98 IAS 38 к ним относятся: метод равномерного начисления; метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства. НСБУ №7 по вопросу вариантности распределения амортизируемой стоимости нематериальных активов также полностью дублирует МСФО, устанавливая в качестве способов начисления амортизации линейный способ; способ уменьшаемого остатка и способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Следует отметить, что предприятие имеет право выбрать способ начисления амортизации не для каждого объекта, а лишь для группы однородных нематериальных активов, причем изменять этот способ до окончания срока полезного использования нематериального актива НСБУ №7 не разрешается.

Метод равномерного начисления (линейный способ) является самым простым и распространенным. Его используют примерно 70% всех организаций в мире. При этом амортизационные отчисления списываются равными долями в

течение всего срока полезной службы актива исходя из первоначальной его стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

При способе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизации рассчитывается исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. Ежемесячно списывается по $1/12$ годовой суммы. Хотелось бы отметить, что для основных средств, амортизуемых данным способом, разрешено применение коэффициента ускорения. В этом случае способ начисления амортизации себя оправдывает. При отсутствии такого коэффициента процесс переноса стоимости нематериального актива на себестоимость продукции серьезно замедляется. Теоретически при таком способе балансовая стоимость нематериального актива никогда не будет списана, поэтому остаток балансовой стоимости списывается в последний год начисления амортизации.

Способ уменьшаемого остатка, как правило, применяется для таких нематериальных активов, потребительская ценность которых особенно высока на первых этапах их эксплуатации (в силу эксклюзивности или эффекта новизны), а в дальнейшем постепенно снижается.

При методе единиц производства (способе списания стоимости пропорционально объему продукции) амортизации начисляется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива. Иначе говоря, сумма начисленной амортизации при этом методе напрямую зависит только от натурального показателя объема продукции (количества производимых изделий, тонн нефти, кубометров газа, километров автопробега, количества показов кинофильма и др.). Применение указанного метода требует серьезного предварительного анализа для выявления количественного показателя, которому соответствует нематериальный актив,

но зато отличается практически абсолютной точностью при формировании производственной себестоимости продукции (см. табл.№3).

Таблица №3

Расчет амортизации НМА методом единиц производства

Год	Балансовая (остаточная) стоимость на начало года, руб.	Количество продукции	Амортизация, руб.	Балансовая (остаточная) стоимость на начало года, руб.
1	160 000	100 000	$160\,000 \times (100/320) = 50\,000$	110 000
2	110 000	60 000	$160\,000 \times (60/320) = 30\,000$	80 000
3	80 000	90 000	$160\,000 \times (90/320) = 45\,000$	35 000
4	35 000	70 000	$160\,000 \times (70/320) = 35\,000$	0
ИТОГО		320 000	160 000	

Проверка правильности расчета суммы амортизационных отчислений по нематериальным активам

В соответствии с НСБУ №7 начисление амортизации по нематериальным активам начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения его стоимости или снятия этого объекта с учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. То есть необходимость начисления амортизации не зависит от результатов финансовой деятельности предприятия (получения прибыли или убытка) и не может быть перенесена на другой отчетный период.

Учитывая специфику нематериальных активов, для них принципиально невозможна (маловероятна) приостановка амортизации по основаниям, предусмотренным в отношении основных средств (продолжительные консервация или реконструкция амортизируемого объекта), хотя формально

«консервация организации» и указана в качестве единственного случая приостановки начисления амортизации нематериальных активов.

Следующим немаловажным аспектом, который должен учитываться аудитором в ходе проверки, является тот факт, что отсутствие каких-либо расходов при получении исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности не является основанием для неначисления амортизации по этим нематериальным активам (для целей бухгалтерского учета). И это вполне понятно, поскольку независимо ни от чего такие нематериальные активы также полноправно участвуют как в выпуске продукции, так и в формировании себестоимости. Тем более что источник формирования стоимости этих активов находит свое значимое для бухучета отражение в пассиве баланса в момент получения.

Проверка порядка отражения на счетах бухгалтерского учета начисленных амортизационных отчислений по нематериальным активам

При проверке порядка отражения на счетах бухгалтерского учета начисленных амортизационных отчислений аудитору необходимо принимать во внимание, что НСБУ №7 предусматривают два метода отражения на счетах бухгалтерского учета сумм амортизации нематериальных активов.

При методе первом эти суммы могут учитываться по мере начисления на отдельном счете 0510-0590 «Амортизация нематериальных активов» проводкой: Д-т 2010...2610, К-т 0510-0590. В таком случае в бухгалтерском балансе по строке «Нематериальные активы» будет указана разница между дебетовым сальдо по сч. 0410-0490 и кредитовым сальдо по сч. 0510-0590. При выбытии (списании) объекта, для которого амортизация отражается данным методом, необходимо списывать не только учетную стоимость нематериального актива со счета 0410-0490, но и начисленную амортизацию со сч. 0510-0590.

Второй метод, наоборот, предусматривает списание сумм амортизационных отчислений посредством их вычитания из стоимости нематериальных активов. При этом выполняется проводка: Д-т 2010...2610, К-т 0410-0490. В результате использования данного метода на сч. 0410 автоматически формируется

остаточная стоимость нематериальных активов, готовая для отражения в балансе. В этом случае может сложиться ситуация, когда стоимость какого-либо объекта достигнет нуля, при том что он продолжает фактически использоваться. Такой нематериальный актив не списывается с баланса, а продолжает числиться до истечения зафиксированного в документах срока его действия в условной оценке, определяемой организацией (например, один сум). Величина условной оценки относится на финансовый результат организации проводкой: Д-т 0410-0490, К-т 9910.

Как и способ начисления амортизации, способ ее отражения на счетах бухгалтерского учета применяется по группе однородных нематериальных активов и не может быть изменен в течение всего срока их полезного использования.

При проверке порядка отражения на счетах бухгалтерского учета начисленных амортизационных отчислений немаловажной аудиторской процедурой является логическая оценка соответствия применяемых организацией способов начисления амортизации и методов отражения на Счетах бухгалтерского учета сумм амортизации. Так, применение линейного способа начисления амортизации или способа списания стоимости пропорционально объему продукции логически диктует необходимость использования специального счета 0510-0590 (для постоянного наличия информации о первоначальной стоимости амортизируемого объекта НМА).

Метод учета сумм амортизационных отчислений посредством их вычитания из стоимости нематериальных активов имеет смысл только в случае начисленных амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка. Несоблюдение организацией указанных соответствий, хотя и не является формальным нарушением требований национальных бухгалтерских стандартов, тем не менее чревато необоснованно большими затратами на организацию учетного процесса (не соблюдение принципа экономичности и эффективности бухгалтерского учета).

Завершающим этапом аудита порядка отражения на счетах бухгалтерского учета начисленных амортизационных отчислений по нематериальным активам является проверка организации и ведения аналитического учета Амортизации. Аналитический учет по сч. 0510-0590 «Амортизация нематериальных активов» должен вестись в разрезе отдельных объектов нематериальных активов. Данные о начисленной амортизации по каждому инвентарному объекту ежемесячно должны отражаться в карточке учета нематериальных активов (ф. НМА-1).

III Глава. Задачи усовершенствования аудита нематериальных активов на основе международных стандартов

3.1. Совершенствование аудита нематериальных активов на основе МСФО

В статье «Нематериальные активы в системе МСФО» отмечалось, что к нематериальным активам, созданным в организации, МСФО №38 предъявляет ряд дополнительных требований. Почему же для таких активов недостаточно общих критериев признания?

Дело в том, что, во-первых, на этапе создания нематериального актива трудно установить, воплотится ли он впоследствии в идентифицируемый актив, способный приносить экономические выгоды. Во-вторых, не всегда ясно, какой момент считать моментом возникновения актива.

В-третьих, сложно дать надежную оценку его фактической себестоимости. Порой невозможно отделить себестоимость создаваемого объекта от затрат на поддержание или увеличение внутренне созданного гудвила или ведение текущей деятельности. Рассмотрим, какую методику предлагают авторы стандарта МСФО №38 «Нематериальные активы».

Порядок признания по МСФО

Прежде всего компания должна разделить процесс создания актива на фазу исследований и фазу разработок. Под исследованиями в МСФО №38 понимаются оригинальные плановые изыскания, направленные на получение новых научных или технических знаний и идей.

Стандарт категорически отвергает возможность признания нематериального актива на данной стадии. Мотивируется это тем, что в ходе исследований компания заведомо не может создать актив, способный приносить будущие экономические выгоды. Поэтому расходы на исследования должны быть списаны на уменьшение финансового результата в момент их осуществления.

Под разработками в МСФО №38 понимается применение результатов исследований или иных знаний в ходе создания новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до

начала их коммерческого использования.

Если организация в рамках одного проекта не может отделить фазу исследований от фазы разработок, то все затраты по нему рассматриваются как понесенные на этапе исследований. Следовательно, нематериальный актив при исполнении такого проекта возникнуть не может.

Если фаза разработок может быть выделена, то считается, что нематериальный актив может быть создан. Чтобы признать его, необходимо соблюсти ряд условий. Во-первых, компания должна обладать технической возможностью довести объект до применимого состояния и способностью затем использовать его или продать, а также необходимыми для этого ресурсами. Кроме того, важно продемонстрировать намерение продолжать разработки до достижения результата. Достаточность ресурсов можно показать в развернутом бизнес-плане. Если при реализации проекта используются заемные средства, одним из подтверждений будет гарантия кредитора. Во-вторых, компания должна быть готова разъяснить, какие будущие экономические выгоды принесет ей использование объекта. Например, она может доказать наличие рынка сбыта для самого объекта или производного продукта. Если же объект предназначен для собственных нужд компании, нужно подтвердить его полезность в этом качестве. В-третьих, в процессе разработки объекта компания должна быть способна учитывать расходы, относящиеся к его созданию, обособленно. В МСФО 38 признается, что многие организации располагают такими системами калькулирования затрат, которые позволяют это сделать.

Очевидно, что при создании нематериального актива силами компании нужно более подробно и содержательно обосновать его признание, чем при иных способах приобретения. С другой стороны, предпосылки для отражения такого актива возникают уже с момента открытия фазы разработок. Если компания провела фазу исследований и пришла к выводу, что результаты позволяют создать нематериальный актив, она может составить проект таких работ. Все расходы по проекту допускается не рассматривать как текущие, а

капитализировать в стоимости будущего актива. Для этого нужно, чтобы проект подпадал под классификацию разработок, а также подразумевал возможность создания нематериального актива. Окончательно стоимость актива сформируется все же по окончании работ, когда будут учтены все расходы. Но это не означает, что в процессе их выполнения сумма уже затраченных средств не может быть надежно оценена.

Если актив создается не в результате разработок (например, торговая марка), его капитализация не допускается. Считается, что расходы на создание таких активов невозможно отделить от расходов на развитие компании.

«Стоимость нематериальных активов, созданных на предприятии, получается путем капитализации понесенных прямых затрат. К ним относятся расходы на материалы и услуги, на оплату труда (включая социальные начисления), накладные расходы. Скорее всего сюда можно отнести и затраты по амортизации используемых основных средств, а также патентов и лицензий, необходимых для создания нематериального актива. Если компания изберет соответствующую учетную политику, капитализироваться будут и затраты по обслуживанию кредитов. Накладные расходы, связанные с непродуктивным использованием ресурсов, и административные затраты, напрямую не относящиеся к создаваемому активу, не капитализируются».

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 НМА проверяются:

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

2) ведение синтетического учета, налогообложение операций по

поступлению и выбытию НМА (отражение операций поступления и выбытия НМА в регистрах синтетического учета; вопросы налогообложения операций при поступлении и выбытии НМА);

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

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

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 0410-0490 «Нематериальные активы».
3. Журнал-ордер №10 по кредиту счета 0510-0590 «Амортизация нематериальных активов».
4. Журнал-ордер №16 по кредиту счета 0830 «Приобретение

нематериальных активов».

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: 0400;0500;0830.

4. Карточки учета нематериальных активов.

Бухгалтерская отчетность:

1. Форма 1 «Бухгалтерский баланс».

2. Форма 2 «Отчет о финансовых результатах».

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

- способами начисления амортизационных отчислений (в целом или по каждому виду нематериальных активов);

- перечнями объектов нематериальных активов, по которым не производится начисление амортизации;

- утвержденными организацией формами первичных документов для учета нематериальных активов;

- сроками проведения инвентаризации нематериальных активов;

- документооборотом по учету НМА;

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

Для достижения цели аудитору необходимо:

- оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица;

- определить методы проверки;

- 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 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.

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.

Практика показывает, что наиболее типичными ошибками при аудите нематериальных активов, являются:

- оприходование в составе нематериальных активов, объектов которые не обеспечивают 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.).

- несоблюдение момента перехода права собственности от продавца к покупателю, что приводит к недостоверному отражению нематериальных активов на балансовых счетах;

- включение в состав нематериальных активов объектов к ним не относящихся:

а) не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

б) не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

в) материальных объектов (материальных носителей), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных;

- отсутствие инвентарных карточек аналитического учета нематериальных активов, а те предприятия, где эти карточки ведут, не всегда соблюдают требование полноты занесения реквизитов.

3.2. Пути совершенствования этапов организации, 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 «Нематериальные активы» бухгалтерского баланса;

2. Данные о приобретении объектов НМА соответствуют данным, указанным по отчету о движениях денежных потоков;

3. Отчет о движении денежных потоков должны соответствовать данным о поступлении денежных средств от продажи объектов НМА;

4. Суммы начисленной амортизации за отчетный период были отражены по в «себестоимость проданных товаров» отчета о финансовых результатов;

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 «Нематериальным активам» 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. №4.

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 НСБУ № 7 «Учет нематериальных активов».

На этом этапе выясняется, учитываются ли в составе бухгалтерского счета активы, не являющиеся нематериальными.

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 Патентным ведомством Республики Узбекистан (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 Патентным ведомством Республики Узбекистан (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 Патентным ведомством Республики Узбекистан (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 Патентным ведомством Республики Узбекистан (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

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 «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.

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

При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета нематериальных активов оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

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. 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 РУз, 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.

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.

Заключение

Нематериальные активы являются одним из принципиально новых объектов бухгалтерского учета, появившихся в ее теории и практике на этапе становления и развития рыночных отношений в Узбекистане.

Если иметь в виду западный опыт, то, несмотря на тот факт, что нематериальные активы общепризнанны в большинстве стран рыночной экономики, подходы к их идентификации, способам поступления на баланс, оценке, амортизации продолжают оставаться объектами горячих дискуссий. Достаточно сказать, что именно по этой причине среди функционирующих в настоящее время более тридцати Международных стандартов по бухгалтерскому учету отсутствует стандарт, специально посвященный нематериальным активам.

Особенности учета нематериальных активов являются одной из наименее освещенных проблем бухгалтерского учета и, соответственно, наиболее актуальной. Проблемы в учете и идентификации, недоработки в оценке и переоценке нематериальных активов. Не разработаны методы амортизации, определение срока полезной службы (норма износа). Мы считаем, что вопрос определение срока полезной службы износа НМА, является ключевым, и требует более точных определений критериев к полезной службе срока НМА и отражению этой проблемы в НСБУ № 7. А так же недочеты в порядке проведения инвентаризации.

В настоящее время в законодательстве Узбекистана доминирует приоритет юридической формы над экономическим содержанием.

В условиях либерализации экономики появились проблемы связанные с приобретением, правильной оценкой, учетом и аудитом патентов, лицензий, авторских прав, франшиз и т.п. В свою очередь в деятельности хозяйствующим субъектам появились проблемы связанные с разработкой рекомендаций направленных на совершенствование учета и аудита нематериальных активов.

Непростым для практического применения является такой критерий принадлежности к нематериальным активам, как способность приносить доход

хозяйствующим субъекту. Дело в том, что в соответствии с определением *активов*, применяемым в *западной практике*, способность приносить доход является неотъемлемой *сущностной* чертой принадлежности имущества к категории активов, и потеря этой способности может привести к исключению того или иного имущества из состава активов. Это решение принимает специалист, профессионально оценивая будущую экономическую выгоду от использования того или иного вида имущества на дату составления отчетности.

Такая черта, как способность приносить доход, должна быть имманентно присуща всем видам имущества предприятия, учитываемых в составе его активов, и не должна оговариваться в определении лишь некоторых из них. Бухгалтеру организации должно быть предоставлено право профессиональной компетенции определения момента, с которого тот или иной вид имущества, включая нематериальные активы, перестает быть собственно активом, т. е. приносить выгоду, и поэтому должен быть ликвидирован и списан с баланса.

В связи с расширением прав предприятий в области постановки и ведения бухгалтерского учета перед бухгалтерскими службами возникает проблема оптимальной организации учета различных объектов: основных средств, нематериальных активов, процессов производства и реализации, расчетов, капитальных и финансовых вложений и др.

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

1. Для учета нематериальных активов вследствие их разнообразия по составу и назначению имеет место их классификация, исходя из которой и составляется отчетность о наличии и движении нематериальных активов, отсюда, учет данного вида средств организуется в бухгалтерии по их видам.

2. Аналитический учет, организованный с применением вычислительной техники, позволяет сократить трудоемкость, затраты времени, повысить качество контроля, обеспечивает быстрый доступ к информации.

3. Особенностью учета нематериальных активов, в частности выбытия,

является определение финансового результата по данной операции с последующим его отнесением либо на прибыль, либо на убытки.

Все предприятия при учете нематериальных активов должны руководствоваться соответствующими законодательными и нормативными документами.

В ходе исследовательской работы можно сделать вывод о том, что на сегодняшний день роль нематериальных активов в имуществе организации или предприятия растет. Быстрые качественные технические изменения, распространение информационных технологий, усложнение и интеграция финансового рынка Узбекистана - все это требует более детального изучения и более емкого, полного использования объектов нематериальных активов.

Поэтому важнейшим вопросом в активизации использования нематериальных активов на предприятиях является оценка их стоимости, учет которой необходим не только в производственном процессе, но и при других хозяйственных операциях организации.

В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Можно выделить три подхода к оценке стоимости нематериальных активов:

- доходный подход, когда стоимость объекта нематериальных активов принимается на уровне текущей стоимости тех преимуществ, которые имеет предприятие от его использования;

- сравнительный подход — используется при оценке рыночной стоимости нематериальных активов исходя из данных о недавно совершенных сделках с аналогичными нематериальными активами;

- затратный подход, когда определяется стоимость воспроизводства. При этом нематериальные активы оцениваются как сумма затрат на их создание, приобретение и введение в действие.

Каждый из этих методов требует особого внимания. В настоящее время отражению в учете нематериальных активов уделено довольно много внимания. Однако вопросов и проблем не становится меньше. Поэтому

необходимо совершенствовать систему учета нематериальных активов.

При учете НМА произвести четкую детализацию активов с их классификацией и сегментацией.

По результатам исследования мы предлагаем следующих предложения и рекомендация:

1. Сегментация НМА по содержанию:

- Изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- Программы ЭВМ, базы данных;
- Топология интегральных микросхем;
- Товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров

- Селекционные достижения
- Деловая репутация организации

2. Классификация по срокам использования НМА:

Привести в соответствие НСБУ с законодательной базой Патентного ведомства Республики Узбекистан по срокам действия патентов. Национальным стандартом установлено, что полезный срок использования НМА составляет не более 5 лет. Однако законодательной базой Патентного ведомства Республики Узбекистан установлено, например срок использования патента на Товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров - составляет 10 лет с правом продления.

3. Аудит нематериальных активов

Считаем целесообразным разделить аудит нематериальных активов на 3 основные этапа.

- ознакомительный этап
- основной этап
- заключительный этап

4. При проведения аудита НМА рекомендуем в обязательном порядке проводить процедуру запроса третьим лицам, так как данная процедура позволит получить более убедительные доказательства о наличие и оценки НМА.

Список использованной литературы:

1. Конституция Республики Узбекистан.-Т.: Узбекистан. 2003.
2. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан. 1998.
3. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан. -Т.: «Адолат», 2008 й.-с.692.
4. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг ”Патент божлари тугрисидаги низомни ва патент божлари ставкаларини тасдиқлаш хақида”ги қарори. 2002 йил 14 октябрь. 357-сон.
5. «Илмий-тадқиқот фаолиятини ташкил этишни такомиллаштириш тугрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Президентининг Фармони, 2002 йил 20 феврал.
6. Национальный стандарт бухгалтерского учета (НСБУ №7), Министерство Финансов Республики Узбекистан, 1998.
7. «Нематериальные активы», Международные стандарты бухгалтерского учета (МСБУ 38), 1999.
8. Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари.-Т.: //“Солиқ тўловчининг журнали”. 1999й. №7-8-9-10., 2000й. №1.
9. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги ПҚ-615-сон Қарори - «Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида».
10. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги ПҚ-615-сон Қарорига илова «Аудиторлик ташкилотлари тўғрисида» Низом.
11. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги “Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларнинг аҳамиятини ошириш тўғрисида”ги 365-сонли Қарори.-Т.: «Халқ сўзи», 2000 й, 26 сентябрь.
12. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги «Маҳсулот (иш ва хизмат)лар таннархига киритиладиган, маҳсулот

(иш ва хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низомни тасдиқлаш тўғрисида»ги 54-сонли қарори. (2003 йил 15 октябрдаги 444-сонли қарор асосидаги ўзгартиришлар билан).

13. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси мажлисининг Қарори. «2008 йилда Республикани ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш яқунлари ва 2009 йилда иқтисодиётни барқарор ривожлантиришнинг энг муҳим устувор вазифалари тўғрисида». 2009 йил 13 февраль.

14. Каримов И.А. Асосий вазифамиз – ватанамиз тараққиёти ва халқимиз фаровонлигини янада юксалтиришдир. -Т: Ўзбекистон, 2010. -80 б.

15. Каримов И.А. Ватанамизнинг босқичма-босқич ва барқарор ривожланишини таъминлаш – бизнинг олий мақсадимиз. -Т. 17. -Т: Ўзбекистон, 2009. -280 б.

16. Каримов И.А. Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари. -Т: Ўзбекистон, 2009. -56 б.

17. Каримов И.А. Банк тизими, пул муомаласи, кредит, инвестиция ва молиявий барқарорлик тўғрисида. - Т.: Ўзбекистон, 2005.

18. Абрютин М.С., Грачев А.В. Анализ финансового-экономической деятельности предприятия.-М.: Дело и Сервис.-1998.- 256 с.

19. Акчурин С.В. Внеоборотные активы: учет, оценка, инвентаризация, налогообложение.-М.: ИДФБК-Пресс. 2001.-286 с.

20. Астахов В.П. Нематериальные активы сущность, состав, оценка, бухгалтерский учет, налогообложение. Выпуск. 4. М.-1996.

21. Аудит интеллектуальной собственности. Ж. Хозяйство и право. ¹12. 1994.

22. Гадоев Э, Югай Л. Рекомендации по разработке национализации стандартов бухгалтерского учета (НСБУ).-Т.: Мир экономики и право. 1998.- 245 с.

23. Жуманов А.М. Учет нематериальных активов.-Т.: ТДИУ. 1997.-96

24. Интеллектуальная собственность. Словарь справочник.-М.: Инфра-М. 1995.-153 с.
25. Интеллектуальный активы предприятия.-М.: Экономика и жизнь. ¹³². 1995.
26. Каримов А.А. ва бошк. Бухгалтерия хисоби.-Т.:Шарк, 2004.-592 б.
27. Касьянова Г.Ю. Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет.-М.: Информцентр XXI века. 2001-321 с.
28. Коммерциализация интеллектуальной собственности: проблемы и решения.-М.: Дело и сервис. 1996.-196 с.
29. Конов Ю. Критерии и показатели определения долевого участия изобретения и прибыли (доходе) интеллектуальная собственность. -М.: 1995. ¹¹⁻² с.-20-22.
30. Леонтьев. Б.Б. Рынок интеллектуальной собственности и проблемы оценки. -М.: РОО. 1996.-251 с.
31. Мамажонов. Х. Интеллектуал активлар : уларни корхона балансида кандай килиб тугри акс эттириш керак.-Т.: СБУ. 2002 й. 11 январь, №3.
32. Мусаев Х.Н., Бухгалтерия хисобининг янги объектлари: номоддий активлар.-Т. Ж. Узбекистон иктисодий ахборотномаси. 2000, №4.
33. Оценка интеллектуальной собственности.- М.: Экономика и жизнь. ¹³³. 1994.
34. Порядок экспертной оценки нематериальных активов. Матер. Госуд. Ком. Украины по Н.и Т. политике. Мин. Юст. У.Р. ^{1292/828} от 10.08.1995.
35. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность.-М.: ИДФБК-Пресс. 2001.-263 с.
36. Ризакулов А. Узок муддатли активлар хисоби.-Т.: Фан. 1998.-312 с.
37. Ризакулов А., Усанов А., Хасанов Б., Маматов З. Бухгалтерия хисобининг халкаро стандартлари.-Т.: ТМИ, Иктисодчилар уюшмаси. 1992.-259 с.
38. Рыночная стоимость товарного знака.-М.: Экономика и жизнь. ¹¹⁸.

39. Сотиволдиев А.С. Замоновий бухгалтерия ҳисоби. Дарслик. 1-2-3 томлар. БАМА-2005 й.
40. Стенворт Д., Смит Б. Франчайзинг в малом бизнесе (Барклайз банка).- М.: Аудит патенти. 1996.-245 с.
41. Сипко В. Бухгалтерский учет нематериальных активов.- Киев.: 1993.- 253 с.
42. Ткач В.И. Международная система учета и отчетности.- М.: Финансы и статистика. 1991.-263 с.
43. Шеннон П. Пратт. Оценка бизнеса. Анализ и оценка закрытых компаний.- М.: 1995.-516 с.
44. Федотова М.А. Сколько стоит бизнес?.-М.: РОО Перспектива.-М.: 1996.-283 с.
45. Цена нау-хау.-Т.: Экономика и жизни. 151. 1994.
46. Энтони Р. Рис Дж. Учет: ситуации и примеры.-М.: 1993.-317 с.
47. Узбекистон Республикаси бухгалтерия хисобининг миллий стандартлари ва унга шарк.-Т.: Молия. 1999.-231 с.
48. Международные стандарты финансовой отчетности.-М.: Аскери - АССА. 1999.-218 с.
49. А.Смит. Исследование о природе и причинах богатства народов.- М: Экономика, 1962г. 35с
50. Аренс А., Лоббек Д.Ж. Аудит.-М: Финансы и статистика. 1995.-560 с.
51. Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности. Учебник. –М.: Дело и Сервис, 2005. 366 стр.
52. Жуманов А.М. Ценообразование: рыночная экономика и проблемы ценообразования.-Т.: ТДИУ. 1998.-104 б.
53. Жарыгласова Б.Т. Международные стандарты аудита. Учебное пособие. - М.: НОРУС, 2005. - 400 стр.
54. Завалишина И.А. Бухучет по новому. –Т.: Мир экономики и права, 2004. 432 стр.

55. Иткин Ю.М. Егорычева Н.Ф. Учетная политика предприятия в Узбекистане.-Т.: Асс. бухг. и ауд. Уз. 2000.-102 с.
56. Ковалев В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности. Учебное пособие. –М.: Проспект, 2005. 432 стр.
57. Международные стандарты финансовой отчетности. -М.: Аскери-АССА. 1999. -336 с.
58. Разъяснения международных стандартов финансовой отчетности. КМФСО.-Бишкек. 2001.-435 с.
59. Рахман З., Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет в рыночной экономике.- М.: ИНФРА-М. 1996.-234 с.
60. Ризакулов А.А. ва бошқ. Бухгалтерия хисобининг халқаро стандартлари.-Т.: 1-2-3 томлар. 1994.-320 б.
61. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит.-М.: Финансы и статистика. 1994.-215 с.
62. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности.- У.: ГУП ИПК «Ульяновский Дом печати». 2000.-336 с.
63. Шарп У. и др. Инвестиция.-М.: Инфра. 2000.-979 б.
64. Хошимов Б.А. Развитие бухгалтерского учета на основе международных стандартов в Республике Узбекистан. ИЭР., Вашингтон. 1996.-124 с.
65. Шарифхўжаев М., Абдуллаев Ё. Менежмент. Дарслик.-Т.: Ўқитувчи. 2001.-704 б.
66. Шеремет А.Д. Управленческий учет.-М.: ФБК-ПРЕСС. 1999.-512 с.
67. Шеремет А.Д. и др. Методика финансового анализа.-М.: ИНФРА-М. 2001.-208 с.
68. Шишкин А.К. Учет, анализ и аудит на предприятии.-М.: Аудит. 1996.-169 с.
69. Юлдашев С.Ш. и др. Основы бухгалтерского учета (на основе международных стандартов и стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан). Вашингтон. 1996.-312 с.

70. Ўразов К.Б. Инвестицияларнинг бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортилиши.-Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси. 2003.-168 б.
71. Қайимов Ҳ.Қ., Кудбиев Д.Қ., Тошев С.Т. Корхона молиявий-хўжалик фаолиятининг аудити.-Фарғона политехника институти. 1998.-165 б.
72. Ҳамдамов Б.К. Аудит иқтисоди.-Т.: ТМИ. 2005.-251 б.
73. Тулахаджаева М. Организация и методы финансового контроля в Республике Узбекистан.: Автореф.дис....докт. экон. наук.-М.: МГУ. им. М.В.Ломоносова.1998.
74. Ибрагимов А.К. Ишлаб чиқариш харажатларини ҳисоби, аудити ва қишлоқ хўжалиги маҳсулотлари таннархини аниқлашни такомиллаштириш.: Иқт. фан. докт. дис....автореф.-Т.: ЎЗР БМА. 2002.
75. Лавренчук Е.Н. Совершенствование управленческого учета в строительстве.: Автореф.дис....канд. экон. наук.-М.: 2001.
76. Bowh J., Waldohs J.h. Cost Accounting Maghohig Evans.-Hondoh.: 1990.-126 p.
77. Moriarty Sh. Allen C.P. Cost Accounting Cambridge ete Horper and Bow. 1994.-670 p.
78. Каримов А.А. Бошқарув ҳисобини ташкил этиш услублари. //“Ўзбекистонда бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари асосида янги счетлар режасини амалиётга жорий этиш муаммолари” мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференция материаллари.-Тошкент, ТМИ. 2002. 128-129 б.б.
79. Тулахаджаева М.М. Стандарты внутреннего аудита. //Налоговые и таможенные вести. 1998. №34-35.
80. <http://www.apb.org.uk>
81. <http://www.iasc.org.uk>
82. <http://www.aicpa.org/index.htm>
83. <http://www.uza.us.apb>.
84. <http://www.uzperort.com>.
85. <http://www.uzbekistan.uz>
86. <http://www.accountingweb.com>

Приложение №1

Размер профессиональных налоговых вычетов, предоставляемых автору без первичных оправдательных документов

<i>Вид передаваемых интеллектуальных прав</i>	<i>Нормативы затрат, % к сумме дохода</i>
Литературные произведения, в том числе: для театра, кино, эстрады и цирка	20
Художественно-графические произведения, фотоработы для печати, произведения архитектуры и дизайна	30
Произведения скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и инодекорационного искусства и графики, выполненные в различной технике	40
Аудиовизуальные произведения (видео-, теле- и кинофильмы)	30
Музыкальные произведения, в том числе: — музыкально-сценические произведения (оперы, балеты, музыкальные комедии); — симфонические, хоровые, камерные произведения, произведения для духового оркестра; — оригинальная музыка для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
Другие музыкальные произведения, в том числе подготовленные к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

**Номоддий активлар бўйича ҳисобланган амортизация
ажратмаларини счётларда акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш (намуна)**

Муомалалар мазмуни	№21-БХМС бўйича			Корхонада тузилгани		
	Счётлар корреспонд.		Дастлаб. хуж.	счётлар корреспонд		Дастлабки хуж
	Дт	Кт		Дт	Кт	
1. Асосий ишлаб чиқаришда ишлатилаётган НА объектлари бўйича амор-я ҳисоблаш	2010	0510 - 0590	Амор-я ҳисоб- китоби, ҳисоб сиёсати	26	05	Амор-я ҳисоб- китоби
2. Ёрдамчи ишлаб чиқаришда ишлатилаётган НА объектлари бўйича амор-я ҳисоблаш	2310	0510 - 0590	- // -	23	05	- // -
3. Умумишлаб чиқариш мақсадлари учун ишлатилаётган НА бўйича амор-я ҳисоблаш	2510	0510 - 0590	- // -			
4. Хизмат кўрсатувчи хўжаликларда ишлаб чиқаришида ишлатилаётган НА бўйича амор-я ҳисоблаш	2710	0510 - 0590	- // -	29	05	- // -
5. Маъмурий мақсадларда ишлатилаётган НА бўйича амор-я ҳисоблаш	9420	0510 - 0590	- // -			
6. Капитал қўйилмаларда ишлатилаётган НА объектлари бўйича амор-я ҳисоблаш	0810- 0890	0510 - 0590	- // -	89	05	- // -
7. НА объектларини ҳисобдан чиқаришда (сотиш, ҳисобдан ўчириш, текинга бериш) тўпланган амор-я суммасини ҳисобдан ўчириш.	0510- 0590	9220	- // -	05	48	- // -
8. Жорий йилда НА ларга ошиқча ҳисобланган амор-я суммасини тузатиш	0510- 0590	9390	- // -	05	85/3	- // -
9. Жорий йилда НА ларга кам ҳисобланган амор-я суммасини тузатиш	Хара- жат счёт- лари	0510 - 0590	- // -	46	05	- // -

**Номоддий активларни кирим қилишга доир муомалалар бўйича
счётлар боғланиши ва асос бўлувчи дастлабки ҳужжатлар
расмийлаштирилишининг тўғрилигини текшириш**

Муомалалар мазмуни	№21-БХМС бўйича			Корхонада тузилгани		
	Счётлар боғланиши		ёзувларни тасдиқловчи ҳужжатлар	Счётлар боғланиши		ёзувларни тасдиқловчи ҳужжатлар
	Дт	Кт		Дт	Кт	
1. Номоддий активлар дастлабки қиймати бўйича (ҳақиқий таннархи бўйича) сотиб олинганида	0410-0490	0830	Олди-сотди шартномаси қабул қилиш-бериш далолатномаси	04	76	Накладной, иш вақтини ҳисобга олиш табели
2. Корхонанинг ўзида яратилган номоддий активларни ҳақиқий таннархи бўйича киримга олиш	0410-0490	0830	Илмий-тадқиқот ишланмалар дастурлари, лойиҳа-смета ҳужжат. НА қабул қилиш-топшириш далолат.	04	23	Ишбай иш учун наряд, табель, далолатнома
3. Устав капиталига улуш сифатида ёки обуна бўлинган акция қийматини тўлаш ҳисобига олинган номоддий активлар-ни кирим қилиш	0410-0490	4610	Таъсис шартномаси, қабул қилиш топшириш далолатномаси	04	85/3	Далолатнома, бух. маълумотномаси
4. Эксперт баҳоси бўйича текинга ёки ҳукумат органининг субсидияси сифатида олинганда	0410-0490	8530	Текинга бериш тўғрисида шартнома, Қ, Қ-Т дало-латномаси, НА қайта баҳолаш далолатномаси	04	85/3	Шартнома, бух. маълумотномаси