

АУДИТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

Н. Н. ПАРАСОЦКАЯ,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета
Финансовая академия
при Правительстве Российской Федерации

Цель аудита собственного капитала и расчетов с учредителями заключается в подтверждении законных оснований деятельности экономического субъекта, правильности формирования и изменения уставного капитала и реальности (достоверности) соответствующих показателей бухгалтерской отчетности.

Рассматриваемый вид аудита включает проверку по четырем основным направлениям:

— особенности функционирования организации, осуществляемых видов деятельности и учредительных документов;

— расчеты с учредителями по взносам в уставный капитал и по выплате доходов;

— формирование и изменение уставного капитала;

— состояние и движение прочих видов капитала и резервов.

Аудит невозможен без процедуры планирования. С нее и следует начинать проверку собственного капитала организации.

Планирование аудита — процесс, позволяющий наиболее рационально провести проверку и одновременно уменьшить риск необнаружения существенных ошибок в финансовой отчетности. На этапе планирования устанавливаются стадии и сроки работы; готовится рабочая группа специалистов для проведения проверки; определяются участки аудита, имеющие наибольшее значение для формирования мнения аудитора; оценивается система внутреннего контроля клиента; распределяются обязанности между специалистами (табл. 1).

Таблица 1

Программа аудита собственного капитала и расчетов с учредителями

| Проверяемая организация | ОАО «РТТ» | | | |
|------------------------------------|--|-------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| Период аудита | С 01.01.2008 по 31.12.2008 | | | |
| Количество человеко-часов | 180 | | | |
| Руководитель аудиторской группы | А. И. Семенов | | | |
| Состав аудиторской группы | А. И. Семенов, Л. В. Морозов | | | |
| Планируемый аудиторский риск | 4 % | | | |
| Планируемый уровень существенности | 1 % | | | |
| № п/п | Перечень аудиторских процедур | Период проведения/исполнитель | Рабочие документы аудитора | Источники информации |
| 1 | <i>Аудит учредительных документов</i> | | | |
| 1.1 | Проверка учредительных документов | | | Копии учредительных документов |
| 1.2 | Проверка наличия разрешительных документов на право заниматься определенными видами деятельности | | | Копии разрешений, лицензии и т. п. |

| № п/п | Перечень аудиторских процедур | Период проведения/ исполнитель | Рабочие документы аудитора | Источники информации |
|-------|---|-----------------------------------|-------------------------------|---|
| 1.3 | Прослеживание отражения величины уставного капитала, долей, распределенных согласно учредительным документам | | | Копии учредительных документов, регистры бухгалтерского учета, баланс |
| 1.4 | Сопоставление учредительных документов, решений акционеров, собственников, руководства экономического субъекта с данными бухгалтерского учета по отражению видов деятельности | | | Копии учредительных документов и решений, регистры бухгалтерского учета |
| 1.5 | Проверка документов, подтверждающих права собственности учредителей на имущество, вносимое в качестве вклада в уставный капитал | | | Договоры купли-продажи, патенты, авторские свидетельства, платежные документы, нотариальные документы |
| 1.6 | Проверка регистрации изменений учредительных документов | | | Копии о регистрации и перерегистрации учредительных документов |
| 2 | <i>Аудит формирования уставного капитала</i> | | | |
| 2.1 | Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал | | | Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета |
| 2.2 | Проверка наполнения уставного капитала по учредителям и по срокам | | | Копии учредительных документов, данные о хозяйственных операциях |
| 2.3 | Проверка величины задолженности по вкладам в уставный капитал, собственных акций, выкупленных у акционеров | | | Регистры бухгалтерского учета, баланс |
| 2.4 | Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал материальных ценностей, объектов недвижимости, прав и т. д. в качестве вкладов | | | Методики оценки, протоколы собраний учредителей |
| 2.5 | Проверка бухгалтерского оформления вносимых в качестве вклада в уставный капитал материальных ценностей, объектов недвижимости, прав и т. д. | | | Приказы, регистры бухгалтерского учета, рабочий план счетов |
| 2.6 | Проверка бухгалтерского оформления при увеличении уставного капитала | | | Приказы, акты, регистры бухгалтерского учета, баланс, протоколы, отчет об изменении капитала |
| 2.7 | Проверка бухгалтерского оформления при уменьшении уставного капитала | | | Приказы, акты, протоколы, регистры бухгалтерского учета, баланс, отчет об изменениях уставного капитала |
| 3 | <i>Аудит расчетов с учредителями</i> | | | |
| 3.1 | Проверка отражения расчетов с учредителями по счету 75-1 | | | Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс |
| 3.2 | Проверка отражения расчетов с учредителями по счету 75-2 | | | Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета, документы |
| 3.3 | Проверка полноты и правильности расчета доходов, полученных учредителями | | | Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы |
| 3.4 | Проверка организации учета и выплаты дивидендов | | | Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров |
| 3.5 | Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал оборотных и внеоборотных активов | | | Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс |
| 3.6 | Проверка фактического выбытия оборотных и внеоборотных активов в результате расчетов с учредителями | | | Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс |

| № п/п | Перечень аудиторских процедур | Период проведения/исполнитель | Рабочие документы аудитора | Источники информации |
|-------|--|-------------------------------|----------------------------|--|
| 3.7 | Проверка расчетов при выбытии из состава учредителей | | | Протоколы, справки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств |

Руководитель аудиторской организации _____ (подпись)

Руководитель аудиторской группы _____ (подпись)

Важнейшим моментом на этапе планирования аудита собственного капитала организации является выбор приемлемого уровня существенности. Порядок его определения регулируется федеральным правилом (стандартом) № 4 «Существенность в аудите», утвержденным постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696. Связано это прежде всего с необходимостью формирования и представления аудитором в определенной форме заключения по результатам проверки, содержащего мнение о достоверности данных отчетности организации.

В пункте 8 федерального правила (стандарта) № 4 «Существенность в аудите» отмечается, что аудитор должен при планировании выбрать аудиторские процедуры, которые позволят уменьшить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Как аудиторский риск, так и уровень существенности должны найти отражение в общем плане аудита.

Планируемые виды работ при аудите собственного капитала:

уставный капитал:

- аудит состава и структуры уставного капитала;
- аудит размера уставного капитала;
- аудит оплаты уставного капитала;

добавочный капитал:

- аудит переоценки имущества;
 - аудит добавочного капитала в части средств, образованных в результате расчетов с учредителями;
 - аудит инвестиций во внеоборотные активы;
- резервный капитал** — аудит резервного капитала;

нераспределенная прибыль:

- аудит нераспределенной прибыли отчетного года;
- аудит нераспределенной прибыли прошлых лет.

В соответствии с п. 6 федерального правила (стандарта) № 2 «Документирование аудита», утвержденного постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, аудиторским организациям следует отражать в своих рабочих документах информацию, полученную при планировании. Аудиторские процедуры и планируемые виды работ приведены в табл. 2.

Процедуры аудита и их последовательность целесообразно рассматривать в разрезе выявленных ранее объектов, поскольку проверка каждого из них осуществляется с определенной целью.

Так, основной целью аудита уставного капитала является проверка своевременности и законности

Таблица 2

Задачи и специальные аудиторские процедуры проверки собственного капитала

| Составляющие собственного капитала | Планируемые виды работ | Планируемые аудиторские процедуры |
|------------------------------------|--|--|
| Уставный капитал | Аудит состава и структуры уставного капитала | Проверка государственной регистрации выпуска акций. Проверка соответствия видов и количества размещенных акций (долей), объявленных в уставе. Проверка соблюдения максимально возможной величины номинальной стоимости привилегированных акций в уставном капитале |
| | Аудит размера уставного капитала | Проверка соблюдения законодательно установленного минимального размера уставного капитала. Проверка обоснованности изменения величины уставного капитала и отражения его на счетах бухгалтерского учета |
| | Аудит оплаты уставного капитала | Проверка обоснованности принятых форм оплаты и отражения операций на счетах бухгалтерского учета. Проверка соблюдения сроков оплаты, предусмотренных в уставе |

| Составляющие собственного капитала | Планируемые виды работ | Планируемые аудиторские процедуры |
|------------------------------------|---|--|
| Добавочный капитал | Аудит переоценки имущества | Проверка правильности расчета суммы дооценки (уценки) основных средств и величины изменения их амортизации, обоснованности отражения их на счетах бухгалтерского учета |
| | Аудит добавочного капитала в части средств, образованных в результате расчетов с учредителями | Проверка правильности расчета эмиссионного дохода и его отражения на счетах бухгалтерского учета. Проверка правильности определения курсовых разниц и их отражения в бухгалтерском учете |
| | Аудит инвестиций во внеоборотные активы | Проверка правильности учета целевых средств, использованных на инвестиционные цели. Проверка правильности определения величины нераспределенной прибыли, направленной на капитальные вложения, и обоснованности записей в аналитическом учете по ее использованию |
| Резервный капитал | Аудит резервного капитала | Проверка соблюдения предусмотренного уставом размера резервного капитала, правомерности использования этих средств. Проверка соблюдения предусмотренного законодательством размера ежегодных отчислений в резервный капитал, порядка отражения операций на бухгалтерских счетах |
| Нераспределенная прибыль | Аудит нераспределенной прибыли отчетного года | Проверка обоснованности величины прибыли до налогообложения, размера условного расхода по налогу на прибыль и налоговых санкций. Проверка правильности отражения нераспределенной прибыли отчетного года на счетах бухгалтерского учета и в отчетности |
| | Аудит нераспределенной прибыли прошлых лет | Проверка обоснованности использования и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета нераспределенной прибыли прошлых лет |

его образования, соблюдения порядка изменения его величины, а также правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета. Должна быть обеспечена согласованность показателей в представляемых формах отчетности.

Осуществляя аудит уставного капитала, необходимо проследить, чтобы его величина была не ниже законодательно определенного минимального размера, который для обществ с ограниченной ответственностью составляет стократный МРОТ, установленный на дату регистрации.

При проведении аудита уставного капитала необходимо получить также данные об увеличении или уменьшении размера уставного капитала.

В ходе аудита важно проверить соблюдение сроков оплаты уставного капитала, которые организации самостоятельно прописывают в уставе общества. Вклады участников обществ с ограниченной ответственностью должны быть внесены уже к моменту регистрации не менее чем на 50 %. Для проверки соблюдения сроков оплаты целесообразно выяснить: дату регистрации общества, срок погашения задолженности по оплате долей, определяемый уставом общества, наличие задолженности учредителей по оплате долей.

Результаты проверки полноты и своевременности расчетов с учредителями целесообразно оформить в рабочем документе (табл. 3).

Другим объектом аудита собственного капитала является добавочный капитал. Основная цель проверки — определение правильности его образования или увеличения, а также обоснованности отнесения сумм в уменьшение капитала. Значительная часть добавочного капитала образуется в результате прироста стоимости основных средств, выявленного по результатам переоценки. В силу п. 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, коммерческие организации имеют право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки основных средств не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года, а должны быть приняты при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Следующим объектом аудита собственного капитала является резервный капитал. Средства резервного капитала предназначены для покрытия убытков непредвиденных потерь или когда другие источники финансирования отсутствуют.

**Проверка документального оформления, полноты и своевременности расчетов
с учредителями по вкладам в уставный капитал организации**

| По данным учредительных документов | | | | По данным аудита | | | | Примечание аудитора |
|------------------------------------|-------------|--------------------|---|-------------------|-------------|--------------------|--|---|
| Вид взноса | Дата взноса | Сумма взноса, руб. | Учетный документ, номер, дата | Вид взноса | Дата взноса | Сумма взноса, руб. | Учетный документ | |
| Денежные средства | 10.05.2009 | 30 000 | Выписка банка с расчетного счета от 12.05.2009 | Денежные средства | 12.05.2009 | 30 000 | Выписка банка с расчетного счета | Отклонение по дате |
| Основные средства | 10.05.2009 | 30 000 | Акт приемки-передачи основных средств от 10.05.2009 | Основные средства | 10.05.2009 | 30 000 | Акт о приеме-передаче объекта основных средств по форме № ОС-1 | Нарушен порядок документального оформления поступления основных средств |

Резервный капитал выделен отдельно в качестве элемента аудита. Законодательство предоставило акционерным обществам право самостоятельного определения размера резерва, установив минимально возможную его величину, равную 5% от уставного капитала. Предельное значение резервного капитала не может превышать суммы, которая зафиксирована в учредительных документах. Поэтому при аудите следует сначала ознакомиться с уставом общества и убедиться в соблюдении минимально возможной его величины.

Последний объект аудита собственного капитала — нераспределенная прибыль. Она является конечным финансовым результатом деятельности организации. Для проверки обоснованности ее величины нужно убедиться в достоверности сумм, отраженных по статьям «Валовая прибыль», «Прибыль (убыток) от продаж», «Прибыль (убыток) до налогообложения», «Прибыль (убыток) от обычной деятельности» отчета о прибылях и убытках. Контроль отмеченных показателей предполагает тщательную проверку доходов и расходов, которые участвуют в определении их величины. Чтобы проследить обоснованность отне-

сения тех или иных поступлений к доходам, нужно руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н. Правомочность признания расходов регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.

Отмеченные процедуры призваны установить правильность бухгалтерского учета и отражения в отчетности составляющих собственного капитала организации — уставного, резервного, добавочного капитала и нераспределенной прибыли. Как следствие, становится возможным оценить обоснованность величины собственного капитала организации на ту или иную дату.

Отдельные положения общего плана могут согласовываться с руководителем экономического субъекта. Полученные в результате реализации запланированных аудиторских процедур выводы, оформленные документально, служат основанием для подготовки письменной информации аудитора руководству.

Генеральному директору ОАО «РТТ»

Коробову М. В.
21.01.2009 № 08-25/1

**ПИСЬМЕННАЯ ИНФОРМАЦИЯ
АУДИТОРА РУКОВОДСТВУ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА
ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА**

Глубокоуважаемый Михаил Васильевич!

В соответствии с договором на оказание услуг от 26.12.2008 № 08/1 нами с 10.01.2009 по 21.01.2009 был проведен аудит Вашей организации за период с 01.01.2008 по 31.12.2008.

Лицо, осуществлявшее аудит: Королев М. И. (лицензия от 25.03.2004 № МІ 35140009).

В проведении аудита непосредственно принимали участие следующие специалисты:

| № п/п | Ф. И. О. специалиста | Данные квалификационного аттестата аудитора (при его наличии) | Обязанности в ходе проведения данного аудита |
|-------|----------------------|---|--|
| 1 | Семенов А. И. | СБ № 654006 | Все разделы проверки |
| 2 | Морозов Л. В. | — | Все разделы проверки |

Проверяемый экономический субъект: ОАО «РТТ».

Руководитель организации: генеральный директор Коробов М. В.

Лицо, ответственное за подготовку бухгалтерской отчетности: главный бухгалтер Смирнова З. В.

Общая информация

Аудиторская проверка имела следующие особенности: аудит собственного капитала.

Бухгалтерский учет в проверяемой организации ведется бухгалтерией в составе трех человек, возглавляемой главным бухгалтером.

При проверке были рассмотрены следующие вопросы:

- 1) аудит состава и структуры уставного капитала;
- 2) аудит размера уставного капитала;
- 3) аудит оплаты уставного капитала;
- 4) аудит переоценки имущества;
- 5) аудит добавочного капитала в части средств, образованных в результате расчетов с учредителями;
- 6) аудит инвестиций во внеоборотные активы;
- 7) аудит резервного капитала;
- 8) аудит нераспределенной прибыли отчетного года;
- 9) аудит нераспределенной прибыли прошлых лет.

Проверка проводилась в соответствии с правилами (стандартами) аудиторской деятельности в РФ, утвержденными на дату начала проверки.

Результаты аудиторской проверки обобщены в таблице.

| Характеристики объекта учета | Результаты аудиторской проверки | Сумма, руб. |
|------------------------------|---|-------------|
| Существование и полнота | Реальность объекта учета не подтверждена первичными документами | 53 426,0 |
| Возникновение | Выявлены финансово-хозяйственные операции, не отраженные в бухгалтерском учете за 2007 год | 14 200,0 |
| Стоимостная оценка | Оценка ТМЦ не соответствует их фактическому состоянию | 8 900,0 |
| Измерение | Выявлены несвоевременно отраженные финансово-хозяйственные операции за 2007 год | 30 000,0 |
| Представление и раскрытие | Не выявлены факты неправильной классификации финансово-хозяйственных операций по объекту учета | - |
| | Выявлены факты нарушений бухгалтерского учета | 38 600,0 |
| | Нарушен порядок документального оформления поступления основных средств в качестве взносов в уставный капитал | 30 000,0 |

Выводы и рекомендации

В результате проверки отмечены существенные нарушения действующего законодательства о бухгалтерском учете. Рекомендуется устранить нарушения и произвести исправительные проводки.

Исходя из рассчитанного критерия существенности, выявленные отклонения в учете и отчетности считаются значительными и влияющими на достоверность отчетности проверяемой организации, что подразумевает выдачу отрицательного аудиторского заключения.

Руководитель группы аудиторов _____ (Королев М. И.)

Аудитор _____ (Семенов А. И.)

Аудитор _____ (Морозов Л. В.)

Аудиторский отчет получил: 21.01.2009

Генеральный директор ОАО «РТТ» _____ Коробов М. В.

Список литературы

1. Аудит: учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
2. Ковалев В. В. Финансовый анализ: управление капиталом, выбор инвестиций, анализ отчетности. М.: Финансы и статистика, 2007.
3. Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ.
4. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ.
5. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ.
6. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.
7. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н.
8. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник. М.: ИНФРА-М, 2006.
9. Парушина Н. В. Анализ собственного и привлеченного капитала в бухгалтерской отчетности. // Бухгалтерский учет. 2007, № 3.
10. План счетов бухгалтерского учета: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.
11. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н.
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98: приказ Минфина России от 09.12.1998 № 60н.
13. Положение по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»: приказ Минфина России от 06.07.1999 №43н.

* * *