

7. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

7.1. ВНУТРИФИРМЕННЫЙ СТАНДАРТ – МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ «ОСОБЕННОСТИ АУДИТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В ФОРМЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБЩЕСТВ»

Шириков С.И., аспирант
кафедры экономического анализа и аудита

Российский государственный торгово-экономический университет (г. Москва)

В статье рассматривается внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности по проверке правильности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности сведений по отдельным компонентам собственного капитала и соответствия порядка ведения учета требованиям действующего законодательства.

(Окончание, начало в №5 за 2008 г.)

Оценка системы внутреннего контроля операций с добавочным капиталом

С целью определения аудиторского риска, степени доверия к клиенту и трудоемкости аудиторских процедур при проверке операций с добавочным капиталом необходимо использовать тесты для изучения и оценки системы внутреннего контроля и отдельных ее элементов. Определенный в настоящем внутрифирменном стандарте порядок оценки системы внутреннего контроля операций с добавочным капиталом включает пять разделов изучения контрольной среды (общие положения, распределение ответственности и полномочий, документирование и документооборот, кадровая политика и практика и процедуры первичного контроля), из совокупности которых формируется итоговая оценка риска СВК по участку проверки (табл. 10-12).

Методика аудиторской проверки операций с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком)

Аудиторская проверка операций с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком) по существу

Для определения последовательности действий аудитора и установления единых правил и рекомендаций в отношении порядка документирования при проверке данных операций необходимо использовать программу аудита нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), содержащую детальные тесты по существу и аналитические процедуры, проводимые с целью получения аудиторских доказательств возможных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности. В программу заносятся ссылки на рабочие документы напротив соответствующей аудиторской процедуры, в нижней части программы приводятся выводы, сделанные аудитором по итогам проверки данного раздела учета (табл. 13).

Оценка системы внутреннего контроля операций с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком)

С целью определения аудиторского риска, степени доверия к клиенту и трудоемкости аудиторских процедур при проверке операций с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком) необходимо использовать тесты для изучения и оценки системы внутреннего контроля и отдельных ее элементов. Определенный в настоящем внутрифирменном стандарте порядок оценки системы внутреннего контроля операций включает пять разделов изучения контрольной среды (общие положения, распределение ответственности и полномочий, документирование и документооборот, кадровая политика и практика и процедуры первичного контроля), из совокупности которых формируется итоговая оценка риска СВК по участку проверки (табл. 14-15).

Таблица 10

ТЕСТЫ ПРОВЕРКИ СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С ДОБАВОЧНЫМ КАПИТАЛОМ

Направления и вопросы контроля (факторы риска)	Комментарий аудитора и/или ссылка на рабочий документ	Риск (0-100)	ПИ
Общие положения			
Имеются ли решения учредителей об использовании средств добавочного капитала?	-	-	-
Проверяется ли законность и целесообразность использования добавочного капитала по различным направлениям деятельности?	-	-	-
Какой порядок санкционирования операций по движению добавочного капитала?	-	-	-
Проводится ли переоценка стоимости имущества на основании приказов, распоряжений руководителя, других должностных лиц?	-	-	-
Контролируется ли выполнение правил по переоценке имущества?	-	-	-
Проводилась ли переоценка имущества в аудируемом периоде?	-	-	-
Заключались ли договоры об оплате акций (внесении вкладов) в иностранной валюте?	-	-	-
Просалилась ли дополнительная эмиссия акций?	-	-	-
Распределение ответственности и полномочий			
Разработаны ли должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с добавочным капиталом?	-	-	-
Контролируется ли соблюдение этих инструкций?	-	-	-
Определен ли круг лиц, ответственных за правильность проведения операций с добавочным капиталом?	-	-	-
Выявляются ли лица, виновные в неправомерных действиях с добавочным капиталом?	-	-	-

Направления и вопросы контроля (факторы риска)	Комментарий аудитора и/или ссылка на рабочий документ	Риск (0-100)	ПИ
Документирование и документооборот			
Разработан ли классификатор типовых бухгалтерских проводок по отражению операций с добавочным капиталом?	-	-	-
Утвержден ли график документооборота?	-	-	-
Применяется ли порядок документооборота, установленный графиком?	-	-	-
Составляются ли документы в день совершения операции?	-	-	-
Все ли машинные документы распечатываются?	-	-	-
Производится ли нумерация первичных документов?	-	-	-
Организовано ли хранение документов в месте, недоступном для доступа посторонних лиц?	-	-	-
Обеспечено ли соответствующее хранение документов по прошлым переоценкам имущества?	-	-	-
Проверяется ли наличие оправдательных документов по операциям с добавочным капиталом?	-	-	-
Организован ли аналитический учет добавочного капитала таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств?	-	-	-
Использует ли организация унифицированные формы первичных документов? Соответствуют ли реквизиты документов обязательному перечню?	-	-	-
Кадровая политика и практика			
Каков уровень образования, опыта, квалификации и компетенции бухгалтера (ов), ведущего (их) учет на данном участке?	-	-	-
Адекватно ли понимание бухгалтером (ами), ведущим (и) учет на данном участке, своих обязанностей и выполняемой работы?	-	-	-
Осуществляется обучение и повышение квалификации бухгалтера (ов), ведущего(их) учет на данном участке?	-	-	-
Какой характер их обучения (систематический, время от времени, отсутствует)?	-	-	-
Какова степень загруженности персонала, занятого в учете на соответствующем участке?	-	-	-
Насколько эффективна система контроля за бухгалтерами, ведущими учет на данном участке?	-	-	-
Процедуры первичного контроля			
Проверяется ли соответствие результатов переоценки документально подтвержденным данным о рыночной стоимости объектов?	-	-	-
Контролируется ли полнота и своевременность отнесения сумм дооценки (уценки) в добавочный капитал?	-	-	-
Контролируется ли правильность определения прироста (уценки) величины амортизации в ходе дооценки (уценки) имущества?	-	-	-
Проверяется ли соответствие процедуры уценки (дооценки) ранее дооцененных (уцененных) объектов законодательно установленным требованиям?	-	-	-
Контролируется ли полнота и своевременность отнесения сумм эмиссионного дохода в добавочный капитал?	-	-	-
Контролируется ли соответствие отнесения сумм курсовых разниц в состав добавочного капитала законодательным требованиям и учредительным документам?	-	-	-
Контролируется ли достоверность и реальность поступления сумм курсовых разниц в состав добавочного капитала?	-	-	-
Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учета операций с добавочным капиталом (включая налоговый учет)?	-	-	-
Проводится ли регулярная сверка данных ведомостей, журналов-ордеров с Главной книгой (в случае, если учет не автоматизирован)?	-	-	-
Производится ли контроль за данными, введенными в бухгалтерскую программу?	-	-	-
С какой периодичностью сверяются данные аналитического и синтетического учета добавочного капитала?	-	-	-

Бухгалтерское сопровождение операций по формированию средств добавочного капитала

Таблица 11

КОМПЛЕКСНАЯ КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ДЛЯ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО ФОРМИРОВАНИЮ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Необходимые документы	Сумма	Дата отражения
Увеличена балансовая стоимость объектов основных средств (ОС). Данные объекты в предыдущие периоды не переоценивались	01	83	Акт переоценки независимого оценщика. Инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	Исходя из акта переоценки	На начало отчетного года
Одновременно с увеличением балансовой стоимости ОС переоценена (увеличена) сумма начисленной амортизации	83	02	Расчет бухгалтерии, инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	По расчету бухгалтерии	На начало отчетного года
Увеличена балансовая стоимость объектов ОС в пределах уценки, произведенной в предыдущие отчетные периоды	01	84	Акт переоценки независимого оценщика. Инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	Исходя из акта переоценки в пределах отнесенной на счет убытков суммы уценки	На начало отчетного года

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Необходимые документы	Сумма	Дата отражения
Одновременно переоценена (увеличена) сумма начисленной амортизации в пределах сумм уценки	84	02	Расчет бухгалтерии, инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	По расчету бухгалтерии	На начало отчетного года
Увеличена стоимость объектов ОС на сумму, превышающую сумму уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды	01	83	Акт переоценки независимого оценщика. Инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	Исходя из акта переоценки в пределах отнесенной на счет убытков суммы уценки	На начало отчетного года
Одновременно переоценена (увеличена) сумма начисленной амортизации сверх предыдущей уценки	83	02	Расчет бухгалтерии, инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	По расчету бухгалтерии	На начало отчетного года
Отражен доход (превышение выручки от размещения акций над их номинальной стоимостью)	50, 51 75/1	75/1 83	Приходные кассовые ордера, банковские выписки, платежные документы	По банковским документам	Дата операции по кассе, дата выписки банка
Отражен доход (превышение выручки от размещения акций над их номинальной стоимостью)	07, 08, 10, 11, 41 75/1	75/1 83	Акты оприходования имущества	По данным независимого оценщика	Дата принятия к учету имущества
Курсовая разница отнесена на добавочный капитал	52 75/1	75/1 83	Банковская выписка, платежный документ	Разница в рублевой оценке валютного вклада на дату приобретения статуса юридического лица и дату поступления вклада на валютный счет организации	Дата выписки банка
Сумма НДС по основным средствам, принятым в качестве взноса в уставный (складочный) капитал и подлежащая налоговому вычету у принимающей организации	19	83	Учредительные документы	По суммам вкладов учредителей (сумма НДС должна быть выделена отдельно)	Дата государственной регистрации

Бухгалтерское сопровождение операций по использованию средств добавочного капитала

Таблица 12

КОМПЛЕКСНАЯ КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ДЛЯ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО ИСПОЛЬЗОВАНИЮ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Необходимые документы	Сумма	Дата отражения
Уменьшена балансовая стоимость ОС. Данные ОС в предыдущие периоды не переоценивались	84	01	Акт переоценки независимого оценщика. Инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	Исходя из акта переоценки	На начало отчетного года
Одновременно с уменьшением балансовой стоимости объектов ОС переоценена (уменьшена) сумма начисленной амортизации	02	84	Расчет бухгалтерии, инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	По расчету бухгалтерии	На начало отчетного года
Уменьшена балансовая стоимость объектов ОС в пределах суммы дооценки, проведенной в предыдущие периоды	83	01	Акт переоценки независимого оценщика. Инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	Исходя из акта переоценки. В пределах отнесенной на добавочный капитал суммы дооценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды	На начало отчетного года
Одновременно переоценена (уменьшена) сумма амортизации по объектам ОС в пределах предыдущей дооценки	02	83	Расчет бухгалтерии, инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	По расчету бухгалтерии	На начало отчетного года
Уменьшена балансовая стоимость ОС на сумму, превышающую сумму дооценки, проведенной в предыдущие периоды	84	01	Акт переоценки независимого оценщика. Инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	Исходя из акта переоценки в размере превышения суммы текущей уценки над суммой дооценки, отнесенной на добавочный капитал	На начало отчетного года
Одновременно переоценена (уменьшена) сумма амортизации сверх суммы предыдущей дооценки	02	84	Расчет бухгалтерии, инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6)	По расчету бухгалтерии	На начало отчетного года
Списана накопленная по объектам ОС сумма дооценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, при выбытии объекта ОС	83	84	Акт переоценки независимого оценщика. Инвентарная карточка (инвентарная книга учета ОС) (ф. №ОС-6), ведомость переоценки, акт приема-передачи ОС, акт на списание	Исходя из акта переоценки. В пределах отнесенной на добавочный капитал суммы дооценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды	Дата перехода права собственности на объект (дата списания с учета объекта ОС)

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Необходимые документы	Сумма	Дата отражения
Отражено увеличение добавочного капитала за счет средств добавочного капитала (эмиссионного дохода)	83	80	Решение общего собрания акционеров, изменения в свидетельстве о государственной регистрации, учредительные документы, бухгалтерская справка-расчет	По бухгалтерской справке на сумму увеличения уставного капитала	Дата государственной регистрации изменений
Отражено распределение добавочного капитала между учредителями	83	75	Решение общего собрания учредителей, бухгалтерская справка-расчет	По бухгалтерской справке	Дата выписки из протокола о распределении сумм добавочного капитала
Добавочный капитал направлен на погашение убытков	83	84	Решение общего собрания учредителей, бухгалтерская справка-расчет	По бухгалтерской справке	Дата выписки из протокола о направлении добавочного капитала на погашение убытков

Таблица 13

ПРИМЕРНАЯ ПРОГРАММА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОПЕРАЦИЙ С НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛЬЮ (НЕПОКРЫТЫМ УБЫТКОМ)

Рассматриваемый вопрос / аудиторские процедуры	Предпосылки
Сделать арифметическую проверку соответствия данных бухгалтерской отчетности данным синтетическим регистрам бухгалтерского учета.	Полнота
Сделать арифметическую проверку соответствия данных синтетических регистров бухгалтерского учета данным аналитических регистров бухгалтерского учета	
Убедиться в том, что остатки на начало аудируемого периода сформированы должным образом и обеспечена сопоставимость показателей	Оценка
Проверить соответствие порядка ведения бухгалтерского учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) учетной политике аудируемого лица	Полнота; раскрытие
Проверить порядок отражения в учете операций по формированию нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	
Проверить правильность отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по формированию нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода при реформации баланса	Существование; возникновение
Убедиться, что на увеличение нераспределенной прибыли (уменьшение непокрытого убытка) переносятся с добавочного капитала: <ul style="list-style-type: none"> • сумма дооценки при выбытии объектов основных средств; • сумма дооценки, равная сумме уценки объектов основных средств, проведенной в предыдущие периоды и отнесенной на счет непокрытого убытка 	Возникновение; оценка; измерение
Убедиться, что на увеличение непокрытого убытка (уменьшение нераспределенной прибыли) переносятся: <ul style="list-style-type: none"> • сумма уценки, превышающие суммы ранее проведенной дооценки в пределах сумм такого превышения; • сумма уценки объектов основных средств, переоцененных впервые 	Возникновение; оценка; измерение
Проверить реальность и своевременность отражения операций формирования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в бухгалтерском учете организации	Измерение; возникновение
Проверить порядок направления части прибыли отчетного года и прошлых лет	
Проверить обоснованность направления части прибыли отчетного года и прошлых лет на нужды, определяемые собственником организации. Убедиться, что использование нераспределенной прибыли организации производится только на основании решения собрания акционеров или участников.	Право; возникновение; измерение
Проверить соблюдение требований по ограничению распределения прибыли в части выплаты доходов учредителям: <ul style="list-style-type: none"> • для акционерных обществ – до полной оплаты всего уставного капитала общества, до выкупа всех акций, которые должны быть выкуплены в соответствии со ст. 76 Закона «Об акционерных обществах», если на день принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства), или если указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов, если на день принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала, и резервного фонда, и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше их размера в результате принятия такого решения (п. 1 ст. 43 Закона «Об акционерных обществах»); • для обществ с ограниченной ответственностью – до полной оплаты всего уставного капитала общества, до выплаты действительной стоимости доли (части доли) участника общества, если на момент принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с федеральным законом о несостоятельности (банкротстве) или если указанные признаки появятся у общества в результате принятия такого решения, если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения (ст. 29 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью») 	Возникновение; оценка; право
Проверить правильность отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по направлению части прибыли отчетного года на выплату промежуточных доходов учредителям. Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов	Измерение; возникновение
Проверить правильность отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по направлению части прибыли прошлых лет на выплату доходов учредителям	Измерение; возникновение

Рассматриваемый вопрос / аудиторские процедуры	Предпосылки
Проверить правильность отражения в бухгалтерском учете операций по направлению части прибыли предыдущего года на прочие цели, не связанные с выплатой доходов учредителям: • для формирования резервного капитала; • на увеличение уставного капитала; • на иные, допустимые законодательством цели	Полнота раскрытие
Проверить реальность и своевременность отражения операций по направлению части прибыли отчетного года и прибыли прошлых лет в бухгалтерском учете организации.	Измерение; возникновение
Проверить порядок списания с бухгалтерского баланса убытка предыдущего года	
Проверить обоснованность списания убытка отчетного года за счет источников, определенных собственником организации (решения собственников организации и др.)	Право; возникновение; измерение
Проверить правильность отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по списанию с бухгалтерского баланса убытка отчетного года и прошлых лет. Списание с бухгалтерского баланса убытка года отражается отчетного года и прошлых лет по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами: • 80 «Уставный капитал» – при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; • 82 «Резервный капитал» – при направлении средств резервного капитала на погашение убытка; • 75 «Расчеты с учредителями» – при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.	Измерение; возникновение
Убедиться, что в составе операций по учету нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражены операции аудируемого периода. Изучить операции по учету нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в начале аудируемого периода на предмет их отнесения к предшествующему периоду. Изучить операции по учету нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) после отчетной даты на предмет их отнесения к аудируемому периоду (году)	Полнота; возникновение; раскрытие
Убедиться, что не имеется неотраженных сумм по учету нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в бухгалтерском учете	Полнота
Проверить полноту и правильность раскрытия информации в отчетности	
Убедиться, что данные по строке «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса на начало и конец периода тождественны данным по строкам «Остаток на 1 января отчетного года» и «Остаток на 31 декабря отчетного года» графы «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отчета об изменениях капитала соответственно	Раскрытие
Убедиться, что данные по строке «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса на конец отчетного периода показывается как прибыль (убыток) отчетного года, так и прошлых лет. Если организация приняла решение показывать финансовый результат за отчетный период отдельно и добавит в бухгалтерский баланс соответствующую строку, то сумма, указанная в ней, и сумма строки «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» отчета о прибылях и убытках должны совпасть (при условии, что не принималось решение о выплате промежуточных доходов учредителям). В остальных случаях разница между показателями «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса на начало и конец отчетного периода должны быть тождественны показателю «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» отчета о прибылях и убытках (при условии, что не принималось решение о выплате промежуточных доходов учредителям)	Раскрытие
В отчете об изменениях капитала организации должна отражаться информация: По графе «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по строкам «Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему», «Остаток на 1 января предыдущего года», «Остаток на 31 декабря предыдущего года», «Остаток на 1 января отчетного года», «Остаток на 31 декабря отчетного года» показывается сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на соответствующую дату. В случае изменения (увеличения, уменьшения) в течение предыдущего и (или) отчетного года величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в установленном порядке соответствующая сумма отражается по соответствующим статьям	Раскрытие
В годовом бухгалтерском балансе данные по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показываются с учетом расщепления итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков, выплате дивидендов и пр. При этом иметь в виду, что в годовом балансе не отражаются обязательства по выплате дивидендов, принятые после отчетной даты. Годовые дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы организации за отчетный год, отражаются в пояснениях к отчетности, при этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся (п. 10 ПБУ 7/98)	Раскрытие
Обратит внимание, что в случае изменения учетной политики организации применен ретроспективный подход к отражению последствий изменения учетной политики, и они должным образом раскрыты в отчетности	Раскрытие
Убедиться, что утвержденные дивиденды за отчетный год должным образом отражены в бухгалтерской отчетности: • убедиться, что информация об утвержденных промежуточных дивидендах обособленно отражена в отчете о движении капитала; • убедиться, что в отчете о прибылях и убытках и пояснительной записке акционерного общества приведена информация дивидендах (прибыли), приходящихся на одну акцию, а именно: ◦ базовая прибыль (убыток) на акцию, а также величины базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые при ее расчете; ◦ разводненная прибыль (убыток) на акцию, а также величины скорректированных базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении, используемые при ее расчете. Показатели базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию должны быть представлены за отчетный год, а также, по крайней мере, за один предшествующий отчетный год, за исключением случаев, когда соответствующая информация представляется акционерным обществом впервые. Если акционерное общество не имеет конвертируемых ценных бумаг или договоров, указанных в п. 9 приказа Минфина РФ №29н, то в бухгалтерской отчетности отражается только базовая прибыль (убыток) на акцию с обязательным раскрытием соответствующей информации в пояснительной записке. Исчисление данных в части привилегированных акций осуществляется в соответствии с порядком, соответствующим требованиям учредительных документов. Если после отчетной даты состоялись сделки с обыкновенными акциями, конвертируемыми ценными бумагами и договорами, указанными в п. 9 приказа Минфина РФ №29н, имеющие существенное значение для пользователей бухгалтерской отчетности, информация об этих сделках раскрывается в пояснительной записке. Любая существенная для пользователей бухгалтерской отчетности информация в отношении показателей прибыли (убытка) на акцию подлежит раскрытию в пояснительной записке	Раскрытие
Прочие процедуры	-

Рассматриваемый вопрос / аудиторские процедуры	Предпосылки
Особенности проведения отдельных видов процедур для целей налогообложения	
Проверить особенности переноса убытков на будущее для целей налогообложения налогом на прибыль организаций (ст. 283 НК РФ)	-
Проверить соблюдение особенностей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций аудируемыми лицами, имеющими обособленные подразделения (ст. 288 НК РФ)	-
Проверить обоснованность применения использованной налоговой ставки для целей налогообложения налогом на прибыль организаций (ст. 284 НК РФ)	-
Проверить правильность и своевременность исчисления, удержания и уплаты в бюджет налогов (на прибыль и на доходы физических лиц) с доходов, начисляемых в пользу российских собственников (акционеров, участников и т.п.)	-
Проверить правильность и своевременность исчисления, удержания и уплаты в бюджет налогов (на прибыль и на доходы физических лиц) с доходов, начисляемых в пользу иностранных собственников (акционеров, участников и т.п.) Обратить внимание на проверку соблюдения норм п. 2 ст. 269 НК РФ, п. 3 ст. 224 НК РФ, проанализировать соответствующие международные договоры об избежании двойного налогообложения	-
Обратить внимание, что невостребованные дивиденды включаются в состав внереализационных доходов (в соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ невостребованная кредиторская задолженность является внереализационным доходом). Доход возникает по истечении срока исковой давности с момента, когда участник общества узнал или должен был узнать о своем праве на получение дохода (ст. 200 ГК РФ). Отсчет срока ведется с момента отправки документов	-
Проверить выполнение требования п. 1 ст. 43 НК РФ по пропорциональности выплаты дивидендов акциям (долям) акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале организации. Обратить внимание, что в случае невыполнения требования пропорциональности, с сумм, выплаченных сверх дивидендов, пропорциональных долей в уставном капитале, существует риск признания исчисления налога по другой ставке	-
Обратить внимание, что в случае, когда выплачиваются промежуточные дивиденды, а по итогам года образуется убыток, существует риск признания данных дивидендов безвозмездно переданным имуществом с иными ставками налогообложения	-
Выводы по результатам аудита	-

Таблица 14

ТЕСТЫ ПРОВЕРКИ СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛЬЮ (НЕПОКРЫТЫМ УБЫТКОМ)

Направления и вопросы контроля (факторы риска)	Комментарий аудитора и/или ссылка на рабочий документ	Риск (0-100)	ПИ
Общие положения			
Имеются ли решения собственников о предоставлении права финансировать определенный вид затрат на определенную сумму за счет нераспределенной прибыли?	-	-	-
Определен ли порядок санкционирования операций по использованию нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)?	-	-	-
Проверяется ли документальное подтверждение компетенции руководителя на расходование нераспределенной прибыли?	-	-	-
Имеются ли распоряжения руководителя о финансировании определенного вида затрат за счет нераспределенной прибыли?	-	-	-
Распределение ответственности и полномочий			
Разработаны ли должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком)?	-	-	-
Контролируется ли соблюдение этих инструкций?	-	-	-
Определен ли круг лиц, ответственных за правильность проведения операций с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком)?	-	-	-
Выявляются ли лица, виновные в неправомерных действиях и нарушениях требований законодательства по формированию и использованию нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)?	-	-	-
Документирование и документооборот			
Разработан ли классификатор типовых бухгалтерских проводок по отражению операций с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком)?	-	-	-
Утвержден ли график документооборота?	-	-	-
Применяется ли порядок документооборота, установленный графиком?	-	-	-
Составляются ли документы в день совершения операции?	-	-	-
Все ли машинные документы распечатываются?	-	-	-
Производится ли нумерация первичных документов?	-	-	-
Организовано ли хранение документов в месте, недоступном для доступа посторонних лиц?	-	-	-
Обеспечивается ли наличие в полном объеме всех оправдательных документов по операциям с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком)?	-	-	-
Ведется ли аналитический учет операций с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком) по направлению использования средств?	-	-	-
Использует ли организация унифицированные формы первичных документов? Соответствуют ли реквизиты документов обязательному перечню?	-	-	-
Кадровая политика и практика			
Каков уровень образования, опыта, квалификации и компетенции бухгалтера(ов), ведущего(их) учет на данном участке?	-	-	-

Направления и вопросы контроля (факторы риска)	Комментарий аудитора и/или ссылка на рабочий документ	Риск (0-100)	ПИ
Адекватно ли понимание бухгалтером(ами), ведущим(и) учет на данном участке, своих обязанностей и выполняемой работы?	-	-	-
Осуществляется обучение и повышение квалификации бухгалтера(ов), ведущего(их) учет на данном участке?	-	-	-
Какой характер их обучения (систематический, время от времени, отсутствует)?	-	-	-
Какова степень загруженности персонала, занятого в учете на соответствующем участке?	-	-	-
Насколько эффективна система контроля за бухгалтерами, ведущими учет на данном участке?	-	-	-
Процедуры первичного контроля			
Обоснованы ли способы списания средств нераспределенной прибыли?	-	-	-
Обоснованы ли выплаты и начисления дивидендов?	-	-	-
Обеспечивается ли внесение корректировок показателей в случае внесения изменений в учетную политику?	-	-	-
Соблюдаются ли принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей?	-	-	-
Соответствует ли внесение записей по счетам законодательно установленным срокам?	-	-	-
Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учета операций с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком) (включая налоговый учет)?	-	-	-
Проводится ли регулярная сверка данных ведомостей, журналов-ордеров с Главной книгой (в случае, если учет не автоматизирован)?	-	-	-
Производится ли контроль за данными, введенными в бухгалтерскую программу?	-	-	-

Бухгалтерское сопровождение операций по формированию и использованию нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Таблица 15

КОМПЛЕКСНАЯ КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ДЛЯ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛЬЮ (НЕПОКРЫТЫМ УБЫТКОМ)

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Необходимые документы	Сумма	Дата отражения
За отчетный год отражена сумма чистой прибыли	99	84	Справка-расчет бухгалтерии	По расчету бухгалтерии	31 декабря отчетного года
За отчетный год отражена сумма чистого убытка	84	99	Справка-расчет бухгалтерии	По расчету бухгалтерии	31 декабря отчетного года
Начислены дивиденды учредителям, являющиеся сотрудниками организации	84	70	Выписки из протокола общего собрания акционеров (участников), расчет бухгалтерии	По расчету бухгалтерии	Дата выписки из протокола общего собрания акционеров (участников)
Начислены дивиденды прочим учредителям	84	75/2	Выписки из протокола общего собрания акционеров (участников), расчет бухгалтерии	По расчету бухгалтерии	Дата выписки из протокола общего собрания акционеров (участников)
Произведены отчисления в резервный фонд из чистой прибыли	84	82	Учредительные документы, выписка из протокола общего собрания акционеров	По расчету бухгалтерии	На конец отчетного периода
Увеличение уставного капитала за счет средств нераспределенной прибыли	84	80	Решение общего собрания акционеров, изменение в свидетельстве о государственной регистрации, учредительные документы, бухгалтерская справка-расчет	По бухгалтерской справке на сумму увеличения уставного капитала	Дата государственной регистрации изменений

ВЛИЯНИЕ НЕСОБЛЮДЕНИЯ ТРЕБОВАНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ НА АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Обобщение результатов аудита собственного капитала заключается в том, чтобы определить содержит ли финансовая (бухгалтерская) отчетность существенные искажения и установить насколько порядок ведения учета соответствует требованиям законодательства. В соответствии с Правилom (стандартом) аудиторской деятельности №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» [6] по результатам проведения аудиторской проверки аудитор должен выразить мнение о достоверности финансовой бухгалтерской отчетности в виде безоговорочно положительного или модифицированного.

Безоговорочно положительное мнение по статьям собственного капитала должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Безоговорочно положительное мнение указывает на то, что все факты неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущество состояние и финансовые результаты деятельности аудируемого лица, а также их влияние надлежащим образом раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях. В противном случае аудитор обязан выдать заключение отличное от безоговорочно положительного.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

- факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

В определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к аспекту, не влияющему на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но который рассмотрен в пояснительной записке к финансовой (бухгалтерской) отчетности. Включение такой части, привлекающей внимание к аспекту, не влияет на аудиторское мнение. Аудитор модифицирует аудиторское заключение посредством включения части, привлекающей внимание, с указанием ситуаций, не оказывающих существенного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но не раскрытых (недостаточно полно раскрытых) или раскрытых некорректно в пояснениях к отчетности. По мнению автора, в случае большого числа факторов неопределенности, значительных для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор имеет право отказаться от выражения мнения о ее достоверности, вместо включения части, привлекающей внимание к данному аспекту.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Возможность модификации аудиторских заключений по статьям собственного капитала, устанавливающая взаимосвязь условий раскрытия информации об отдельных компонентах собственного капитала в финансовой (бухгалтерской) отчетности, и видов аудиторских заключений представлена в табл. 16.

Таблица 16

УВЯЗКА УСЛОВИЙ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОТДЕЛЬНЫХ КОМПОНЕНТАХ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА И ВИДАМИ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ

Условия	Ссылка на нормативный документ	Виды аудиторских заключений				
		Безусловно положительное заключение	Заключение с частью, привлекающей внимание	Заключение с оговоркой	Отрицательное заключение	Отказ от выражения мнения
Существенность в аудите						
Совокупность выявленных и прогнозируемых неисправленных искажений бухгалтерской отчетности по статьям собственного капитала не является существенной	ФПСАД №4 «Существенность в аудите» (введен постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. №532), пп. 14, 15 [6]	Всегда	-	-	-	-
Совокупность выявленных и прогнозируемых неисправленных искажений бухгалтерской отчетности по статьям собственного капитала является существенной		-	-	Более вероятно	Менее вероятно	-
Руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в бухгалтерскую отчетность по статьям собственного капитала, а результаты расширенных процедур не позволяют аудитору заключить о несущественности неисправленных искажений		-	-	Более вероятно	Менее вероятно	-
Особенности первой проверки аудируемого лица (остатки на начало отчетного периода)						
Начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности по статьям собственного капитала достоверны и не содержат существенных искажений	ФПСАД №19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» (введен постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2005 г. №228)	Всегда	-	-	-	-
Аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета собственного капитала на начало отчетного периода		-	-	Более вероятно	-	Менее вероятно
Остатки по счетам бухгалтерского учета компонентов собственного капитала на начало отчетного периода содержат искажения, которые могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода, а последствия искажений должным образом не отражены в бухгалтерском учете и не раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности		-	Более вероятно	Менее вероятно	-	-

Условия	Ссылка на нормативный документ	Виды аудиторских заключений				
		Безусловно положительное заключение	Заключение с частью, привлекающей внимание	Заключение с оговоркой	Отрицательное заключение	Отказ от выражения мнения
Отсутствуют начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности по статьям собственного капитала (организация функционирует более 1 года)		-	-	-	-	Всегда
Учетная политика текущего периода не применялась последовательно в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, и существенные последствия изменений учетной политики не были должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности		-	-	Более вероятно	Менее вероятно	-
Если искажения прошлых периодов по статьям собственного капитала исправлены путем корректировки соответствующих начальных и сравнительных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности (в порядке, рассмотренном выше) и раскрыл данную информацию в Пояснительной записке		Всегда	-	-	-	-
Если искажения прошлых периодов по статьям собственного капитала не исправлены путем корректировки соответствующих начальных и сравнительных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, либо исправлены в отчетном периоде		-	-	Более вероятно	Менее вероятно	-
Если аудируемое лицо не вправе уже корректировать начальные и сравнительные показатели отчетности по статьям собственного капитала		-	-	Более вероятно	Менее вероятно	-
Учет требований нормативных правовых актов РФ						
Факт несоблюдения нормативных правовых актов РФ оказывает существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней	ФПСАД №14 «Учет требований нормативно-правовых актов РФ в ходе аудита» от 7 октября 2004 г. №532	-	-	Более вероятно	Менее вероятно	-
Аудируемое лицо препятствует аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих, что факты несоблюдения нормативных правовых актов РФ, которые могут быть существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, имели место или могли иметь место		-	-	Более вероятно	-	Менее вероятно
Использование работы другой аудиторской организации						
Невозможно использовать результаты работы другой аудиторской организации и осуществить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации компонентов собственного капитала по подразделениям, филиалам, дочерним предприятиям, ассоциированным компаниям или иным организациям, чья финансовая (бухгалтерская) информация включается в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором, аудит которых проводит другая аудиторская организация	ФПСАД №28 «Использование результатов работы другого аудитора» Введено постановлением Правительства РФ от 25 августа 2006 г. №523	-	-	Менее вероятно	-	Более вероятно
Обоснованное составление модифицированного аудиторского заключения или намерение составить его другой аудиторской организацией по показателям компонента (-ов) и, одновременно, предмет модифицирования значим с точки зрения финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, по которой готовит аудиторское заключение основной аудитор		-	-	Менее вероятно	Более вероятно	-
Противоречия между прочей информацией и данными бухгалтерской отчетности						
Обнаружены существенные противоречия по статьям собственного капитала, корректировке подлежит прочая информация, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки	ФПСАД №27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность» Введено постановлением Правительства РФ от 25 августа 2006 г. №523	-	Всегда	-	-	-
Обнаружены существенные противоречия по статьям собственного капитала, корректировке подлежит проаудированная бухгалтерская отчетность, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки		-	-	Менее вероятно	Более вероятно	-

Условия	Ссылка на нормативный документ	Виды аудиторских заключений				
		Безусловно положительное заключение	Заключение с частью, привлекающей внимание	Заключение с оговоркой	Отрицательное заключение	Отказ от выражения мнения
События после отчетной даты						
Руководство аудируемого лица вносит изменения в бухгалтерскую отчетность по результатам проверки событий после отчетной даты, способные оказать влияние на статьи собственного капитала	ФПСАД №10 «События после отчетной даты» (введен постановлением Правительства РФ от 4 июля 2003 г. №405) [6]	Всегда	-	-	-	-
Руководство аудируемого лица отказывается предоставить существенные данные о событиях после отчетной даты, способных оказать влияние на статьи собственного капитала		-	-	Более вероятно	-	Менее вероятно
Руководство аудируемого лица не вносит изменения в бухгалтерскую отчетность по результатам проверки событий после отчетной даты, способные оказать влияние на статьи собственного капитала		-	-	Более вероятно	-	Менее вероятно
Применимость допущения непрерывности деятельности (ПДНД) при подготовке бухгалтерской отчетности экономического субъекта						
Отсутствуют сомнения в ПДНД	ФПСАД №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» (введен постановлением Правительства РФ от 4 июля 2003 г. №405) [6]	Всегда	-	-	-	-
Имеются сомнения в ПДНД, но в бухгалтерской отчетности описываются адекватно обуславливающие эти сомнения условия и события		-	Всегда	-	-	-
Имеются сомнения в ПДНД, но в бухгалтерской отчетности не содержится адекватного раскрытия информации		-	-	Более вероятно	Менее вероятно	-
В соответствии с профессиональным суждением аудитора аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, а финансовая (бухгалтерская) отчетность подготовлена на основе принципа допущения непрерывности деятельности (вне зависимости от того, была ли раскрыта информация об этом)		-	-	-	Всегда	-
Бухгалтерская отчетность подготовлена не в соответствии с ПДНД, а на основе предусмотренного законодательством РФ для такой ситуации порядком (при условии адекватного раскрытия информации)		-	Всегда	-	-	-
Невозможно получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении ПДНД при подготовке бухгалтерской отчетности (существенная неопределенность в отношении ПДНД), в т. ч. по причине отказа руководства аудируемого лица по просьбе аудитора давать оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно или увеличивать период, охватываемый такой оценкой		-	-	Более вероятно	-	Менее вероятно

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. №51-ФЗ // СПС «Консультант-Плюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ // СПС «Консультант-Плюс».
3. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ // СПС «Консультант-Плюс».
4. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ // СПС «Консультант-Плюс».

5. Приказ Минфина РФ №10н, ФКЦБ РФ №03-б/пз от 29 января 2003 г. «Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ» // СПС «Консультант-Плюс».
6. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696 «Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» // СПС «Консультант-Плюс».

Шириков Сергей Иванович

7. INTERNAL AUDIT

7.1. INTERCOMPANY STANDARD IS AN AUDITING TECHNIQUE «THE SPECIFICITY OF EQUITY CAPITAL AUDIT IN COMMERCIAL ORGANIZATIONS (COMPANIES)»

S.I. Shirikov, the Post-graduate Student
Economic Analysis and Audit Chairs

*Russian State University of trade and economics
(Moscow).*

(The termination, the beginning in №5 for 2008)

The article is offered a developed intercompany standard on auditing. This standard is applied for conducting an audit of equity capital information in financial statements in according with an applicable financial reporting framework and legislation. The developed standard is included certain procedures for an auditor for consistent conducting an audit of equity capital transactions. The standard has a description of legal, accounting and tax particularities of an audit of this category. This material can be used in ordinary activities of audit organizations or by scientific establishments and educational bodies.

Literature

1. Civil code of the Russian Federation (the first part), Federal Law №51-FZ of November 30, 1994, system ConsultantPlus.
2. Tax code of the Russian Federation (the second part), Federal Law №117-FZ of August 05, 2000, system ConsultantPlus.
3. Federal Law on joint-stock company №208-FZ of December 26, 1995, system ConsultantPlus.
4. Federal Law on limited company №14-FZ of February 08, 1998, system ConsultantPlus.
5. Order of the Ministry of the finance of the Russian Federation, Order of the Federal Commission on Capital Market and Securities on the Approval of the estimation procedure of joint-stock company's net assets №03-6/pz of January 29, 2003, system ConsultantPlus.
6. The Decision of the Government of the Russian Federation №696 of September 23, 2002 on the Approval of the Federal standards on auditing, system ConsultantPlus.