

7.3. 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 соответствии порядка ведения учета требованиям действующего законодательства.

ВВЕДЕНИЕ

Цель внутрифирменного стандарта – установление единых требований и описание особенностей действий аудиторов при проведении проверки собственного капитала коммерческих организаций в форме хозяйственных обществ.

Задачами внутрифирменного стандарта являются:

- определение порядка проведения аудита собственного капитала коммерческих организаций в форме хозяйственных обществ;
- формулирование требований, которые следует выполнять при планировании проверки операций с собственным капиталом;
- указание на особенности порядка получения аудиторских доказательств;
- формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности по статьям собственного капитала и порядок выдачи аудиторского заключения в зависимости от характера выявленных искажений.

Необходимость использования стандарта обуславливается требованиями нормативной документации к отражению составляющих собственного капитала в учете и целями, указанными выше. Срок действия стандарта неограничен и подлежит пересмотру не реже одного раза в год.

Требования данного стандарта обязательны для всех аудиторов при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения. В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного внутреннего стандарта аудитор в обязательном порядке должен отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству аудируемого лица, заказавшего аудит.

Настоящий стандарт является объектом авторских прав аудиторской организации, которые защищаются законодательством об авторском праве Российской Федерации. Ни какая-либо часть данного стандарта, ни он полностью не могут быть опубликованы или переданы лицам, не являющиеся сотрудниками аудиторской организации, за исключением особых случаев, по решению руководителя аудиторской организации. Настоящий стандарт вступает в силу с момента его подписания руководителем аудиторской организации.

ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ВО ВНУТРИФИРМЕННОМ СТАНДАРТЕ

В настоящем внутрифирменном стандарте аудиторской деятельности используются следующие термины.

- Собственный капитал коммерческих организаций в форме хозяйственных обществ – сумма уставного, добавочного, резервного капиталов и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), целенаправленно формируемая на счетах бухгалтерского учета как собственный источник средств организации для формирования ее активов.
- Уставный капитал – капитал, сформированный коммерческими организациями, образованными в форме общества с ограниченной ответственностью и акционерного общества. Уставный капитал акционерного общества составляет номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью составляет номинальную стоимость долей его участников. Уставный капитал определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Размер уставного капитала общества не может быть менее суммы, определенной законом.
- Добавочный капитал – часть собственного капитала организации, являющаяся самостоятельным показателем бухгалтерской отчетности. Добавочный капитал организации формируется, в частности, за счет суммы дооценки объектов основных средств при проведении их переоценки; суммы эмиссионного дохода, полученного от превышения номинальной стоимости над рыночной стоимостью размещенных акций, безвозмездного получения имущества от собственников без увеличения размера уставного капитала, курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала.
- Резервный капитал – компонент собственного капитала организации; представляющий собой часть прибыли, полученной по результатам деятельности за отчетный период, зарезервированной для покрытия возможных убытков организации, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций (т.е. нераспределенная часть прибыли). В бухгалтерском балансе резервный капитал отражается отдельно.
- Нераспределенная прибыль (нераспределенный убыток) – финансовый результат, полученный по итогам деятельности организации, остающийся в ее распоряжении.
- Чистые активы – величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, суммы его обязательств, принимаемых к расчету, в порядке, установленном совместным приказом Министерства финансов РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. №Юн/03-6/пз «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ» [5].
- Эмиссионный доход – сумма, полученная сверх номинальной стоимости акций, размещенных в процессе формирования уставного капитала акционерного общества при его учреждении и при последующем увеличении уставного капитала.
- Акция – ценная бумага, выпускаемая акционерным обществом без установленного срока обращения; удостоверяющая внесение ее владельцем доли в уставный капитал акционерного общества; дающая права на получение части прибыли в виде дивидендов, на продажу на рынке ценных бумаг, и, как правило, на участие в управлении акционерным обществом.

МЕТОДИКА ПРАВОВОЙ ОЦЕНКИ ОПЕРАЦИЙ С СОБСТВЕННЫМ КАПИТАЛОМ

В гражданском законодательстве обязанность формирования уставного капитала хозяйственными обществами регламентируется гл. 4 Гражданского кодекса

РФ (ГК РФ) [1], гл. 3 Федерального закона «Об акционерных обществах» [3], гл. 3 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» [4].

В соответствии с п. 1 ст. 99 ГК РФ и ст. 25 Федерального закона «Об акционерных обществах», ст. 14 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» формирование уставного капитала производится из номинальной стоимости акций (долей), приобретенных акционерами (участниками). Размер уставного капитала фиксируется в уставе общества и может быть изменен только в случае внесения изменений в устав общества (п. 3 ст. 98 ГК РФ).

Акции (доли) общества, распределенные при его учреждении, должны быть полностью оплачены в течение года с момента государственной регистрации общества, если иное не предусмотрено договором о создании общества (п. 1 ст. 34 Федерального закона «Об акционерных обществах»), (п. 1 ст. 16 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Акции (доли) общества могут быть оплачены деньгами, ценными бумагами, другими вещами и имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку, которая производится по соглашению между учредителями (п. 6 ст. 66 ГК РФ, п. 2 и п. 3 ст. 34 Федерального закона «Об акционерных обществах», п. 1 ст. 15 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Уставный капитал общества может быть в соответствии со ст. 100, 101 ГК РФ и ст. 28, ст. 29 Федерального закона «Об акционерных обществах» увеличен (уменьшен) путем увеличения (уменьшения) номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций (сокращения их общего количества). Решение об увеличении (уменьшении) уставного капитала принимается общим собранием акционеров или советом директоров в предусмотренных уставом случаях. В соответствии со ст. 17, 20 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» увеличение уставного капитала может осуществляться за счет имущества общества, и (или) за счет дополнительных вкладов участников общества, и (или), если это не запрещено уставом общества, за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в общество. Уменьшение уставного капитала может осуществляться путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников общества в уставном капитале общества и (или) погашения долей, принадлежащих обществу.

При проведении аудита операций по формированию (изменению) уставного капитала необходимо проверить соблюдение следующих правовых требований:

- наличие лицензии и сроки ее действия на виды деятельности, подлежащие лицензированию;
- соблюдение процедуры утверждения устава (изменений к нему) и государственной регистрации общества (изменений в уставе);
- в уставе общества должны быть указаны сведения о размере уставного капитала, категориях выпускаемых акций, их количестве и номинальной стоимости, правах акционеров, предоставляемых этими акциями;
- не менее 50% акций акционерного общества должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента государственной регистрации акционерного общества, остальная часть до конца года или в сроки, предусмотренные уставом общества;
- не менее 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью должно быть оплачено учредителями на момент государственной регистрации;

- до оплаты 50% акций общество не должно осуществлять сделки, не связанные с учреждением общества;
- номинальная стоимость всех обыкновенных акций должна быть одинаковой;
- номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% от уставного капитала общества;
- все акции являются именными и при учреждении общества должны быть размещены среди учредителей общества;
- соответствие размера уставного капитала минимальному уровню, установленному законодательно;
- соответствие количества выпускаемых акций, в том числе дополнительных, объявленному в уставе количеству;
- наличие заключения независимого оценщика о рыночной стоимости имущества, вносимого в счет оплаты акций (долей) общества;
- соответствие денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества оценке, произведенной независимым оценщиком;
- соответствие формы оплаты акций условиям, предусмотренным уставом;
- акционеры общества не могут быть освобождены от оплаты предоставленных им акций общества, в том числе путем зачета требований к обществу;
- величина чистых активов должна превышать (быть равной) сумму уставного и резервного капиталов по окончании второго и каждого последующего финансового года, в противном случае должно быть проведено уменьшение уставного капитала до величины чистых активов;
- увеличение уставного капитала может производиться только после полной его оплаты;
- наличие решения общего собрания акционеров (участников) об увеличении уставного капитала за счет увеличения номинальной стоимости акций;
- соответствие суммы увеличения уставного капитала за счет собственного имущества разнице между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного и резервного капиталов общества;
- выпуски акций открытых и закрытых акционерных обществ подлежат обязательной государственной регистрации.

В гражданском законодательстве обязанность формирования резервного капитала акционерными обществами предусмотрена гл. 3 Федерального закона «Об акционерных обществах». В соответствии с п. 1 ст. 35 данного закона общество должно создавать резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% уставного капитала. Обязанность формирования резервного капитала обществами с ограниченной ответственностью предусмотрена гл. 3 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» [4]. Общество может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных уставом общества.

При проведении аудита операций по формированию (изменению) резервного капитала необходимо проверить соблюдение следующих правовых требований:

- резервный капитал общества не должен быть менее 5% от размера уставного капитала общества;
- размер ежегодных отчислений в резервный капитал общества не должен быть менее 5% чистой прибыли общества;
- соответствие направлений расходования резервного капитала общества условиям, предусмотренным законодательством;
- соответствие целевого характера расходования резервов условиям, предусмотренным уставом общества;
- наличие решения собрания акционеров (участников) о направлении резервного капитала на те или иные нужды.

В гражданском законодательстве порядок выплаты обществом дивидендов регламентируется гл. 5 Феде-

рального закона «Об акционерных обществах» [3]. В соответствии с п. 1 ст. 42 данного закона общество вправе по результатам деятельности за первый квартал, полугодие, девять месяцев финансового года и (или) по результатам деятельности за финансовый год выплачивать (объявлять) дивиденды по размещенным акциям.

Источником выплаты дивидендов в соответствии с п. 2 ст. 42 Федерального закона «Об акционерных обществах» является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль). При проведении проверки правильности расходования (использования) нераспределенной прибыли необходимо проверить соблюдение следующих правовых требований:

- наличие решения собрания акционеров о направлении нераспределенной прибыли на предусмотренные цели;
- соответствие сроков и порядка выплаты дивидендов условиям, предусмотренным уставом или решением общего собрания акционеров;
- соответствие форм выплаты дивидендов (деньги, иное имущество) условиям, предусмотренным уставом общества или решением общего собрания акционеров (участников);
- дивиденды на ранее выкупленные и погашенные акции, а также на акции, поступившие в распоряжение общества начисляться и выплачиваться не должны;
- общество не должно принимать решение о выплате дивидендов (ином распределении прибыли) в случаях, предусмотренных ст. 43 Федерального закона «Об акционерных обществах» [3], ст. 29 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» [4].

МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ БУХГАЛТЕРСКОГО ОФОРМЛЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С СОБСТВЕННЫМ КАПИТАЛОМ

Методика аудиторской проверки операций с уставным капиталом

Аудиторская проверка операций с уставным капиталом по существу

Для определения последовательности действий аудитора и установления единых правил и рекомендаций в отношении порядка документирования при проверке данных операций необходимо применять программу аудита уставного капитала, 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. 1).

Оценка системы внутреннего контроля операций с уставным капиталом

С целью определения аудиторского риска, степени доверия к клиенту и трудоемкости аудиторских процедур при проверке операций с уставным капиталом необходимо применять тесты для изучения и оценки системы внутреннего контроля и отдельных ее элементов. Определенный в настоящем внутрифирменном

стандарте порядок оценки системы внутреннего контроля (СВК) операций с уставным 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. 2-5).

Методика аудиторской проверки операций с резервным капиталом

Аудиторская проверка операций с резервным капиталом по существу

Для определения последовательности действий аудитора и установления единых правил и рекомендаций в отношении порядка документирования при проверке данных операций необходимо применять программу аудита резервного капитала, 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. 6).

Оценка системы внутреннего контроля операций с резервным капиталом

С целью определения аудиторского риска, степени доверия к клиенту и трудоемкости аудиторских процедур при проверке операций с резервным 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 резервным 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. 7-8).

Методика аудиторской проверки операций с добавочным капиталом

Аудиторская проверка операций с добавочным капиталом 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 добавочного капитала, 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. 9).

Таблица 1

ПРИМЕРНАЯ ПРОГРАММА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОПЕРАЦИЙ С УСТАВНЫМ КАПИТАЛОМ

Рассматриваемый вопрос / аудиторские процедуры	Предпосылки
Сделать арифметическую проверку соответствия данных бухгалтерской отчетности данным синтетическим регистрам бухгалтерского учета. Сделать арифметическую проверку соответствия данных синтетических регистров бухгалтерского учета данным аналитических регистров бухгалтерского учета	Полнота
Убедиться в том, что остатки на начало аудируемого периода сформированы должным образом и обеспечена сопоставимость показателей	Оценка; раскрытие
Проверить соответствие порядка ведения бухгалтерского учета уставного капитала учетной политике аудируемого лица	Оценка; раскрытие
Проверить полноту и реальность отражения в учете операций по расчетам с собственниками по погашению задолженности по вкладам в уставный капитал	
Проверить правильность денежной оценки неденежных вкладов в уставный капитал	Возникновение; оценка; измерение
Проверить правильность отражения на счетах бухгалтерского учета погашения учредителями задолженности по вкладам в уставный капитал. При наличии задолженности по вкладу в уставной капитал оценить сроки возникновения задолженности с целью выявления законодательных и бухгалтерских рисков	Возникновение; измерение
Подтвердить, что уставный капитал и задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал учитывается отдельно	Права
Проверить полноту и реальность отражения в учете операций с уставным капиталом	
Проверить общие сведения об учредительных документах и провести анализ учредительных документов аудируемой организации	Права; полнота
Убедиться, что уставный капитал, отраженный на счетах бухгалтерского учета, соответствует величине уставного капитала, зафиксированной в учредительных документах организации	Оценка; раскрытие
Проанализировать протоколы собраний учредителей (участников) и решения на предмет движения акций (долей), увеличения (уменьшения) уставного капитала и отражения соответствующих фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете (изменение показателя уставного капитала, эмиссионный доход и т.д.). Убедиться, что записи по счету 80 «Уставный капитал» произведены своевременно: при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала после регистрации соответствующих изменений в учредительные документы организации	Полнота; измерение
Убедиться, что в составе операций с уставным капиталом отражены операции аудируемого периода. Изучить операции с уставным капиталом в начале аудируемого периода на предмет их отнесения к предшествующему периоду. Изучить операции с уставным капиталом после отчетной даты на предмет их отнесения к аудируемому периоду (году)	Полнота; возникновение; раскрытие
Проверить правильность формирования уставного капитала, оцененного в учредительных документах в иностранной валюте. Проверить правильность отражения на счетах бухгалтерского учета курсовой разницы, связанной с формированием уставного (складочного) капитала организации	Оценка; возникновение;
Убедиться, что не имеется неотраженных сумм по учету уставного капитала	Полнота
Проверить полноту и реальность отражения в учете операций с выкупленными собственными акциями (долями)	
Проверить полноту и реальность отражения в учете операций с выкупленными собственными акциями (долями). Проанализировать причину выкупа организацией собственных акций (для уменьшения уставного капитала, для перепродажи, по требованию акционеров), проверить достоверность первичных документов, на основании которых производится выкуп организацией собственных акций	Право; полнота; возникновение
Проверить соблюдение требований дополнительных ограничений на приобретение акций (долей) для случаев, когда приобретаемые собственные акции (доли) не погашаются	Право; возникновение
Проверить правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций по учету выкупленных собственных акций	Измерение; оценка
Убедиться, что собственные акции, выкупленные организацией у акционеров (доли у участников), отражаются в сумме фактических затрат на их приобретение. Убедиться, что разница между номинальной и действительной стоимостью акции (доли) возникает в момент аннулирования, а не в момент выкупа	Оценка; измерение
Убедиться, что не имеется неотраженных сумм по учету выкупленных собственных акций в учете	Полнота
Проверить полноту и правильность раскрытия информации в отчетности	Раскрытие
Данные по строке «Уставный капитал» бухгалтерского баланса на начало и конец периода должны быть тождественны данным по строкам «Остаток на 1 января отчетного года» и «Остаток на 31 декабря отчетного года» графы «Уставный капитал» отчета об изменениях капитала соответственно	Раскрытие
В отчете об изменениях капитала (ф. №3) организации должна отражаться информация: В графе «Уставный капитал» 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» организация показывает сумму уставного капитала на соответствующую дату, зафиксированную в зарегистрированных в установленном порядке учредительных документах. В случае изменения (увеличения, уменьшения) в течение предыдущего и (или) отчетного года уставного капитала в установленном порядке соответствующая сумма отражается по соответствующим статьям	Раскрытие
Прочие процедуры	Оценка

Рассматриваемый вопрос / аудиторские процедуры	Предпосылки
Особенности проведения отдельных видов процедур для целей налогообложения	
<p>При проверке правильности денежной оценки неденежных вкладов в уставный капитал обратить внимание, что для целей налогообложения налогом на прибыль имущество (имущественные права), полученное в виде взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал имущества (имущественных прав). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые при такой внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю.</p> <p>При внесении (вкладе) имущества (имущественных прав) физическими лицами и иностранными организациями его стоимостью (остаточной стоимостью) признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации (износа), начисленной в целях налогообложения прибыли (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства</p>	-
<p>При проверке правильности определения налогооблагаемой базы установить, что согласно пп. 3 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ (НК РФ) не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный капитал организации</p>	-
<p>Обратить внимание, что согласно пп. 1 п. 1 ст. 277 НК РФ при размещении эмитированных акций (долей, паев) не признается прибылью (убытком) налогоплательщика – эмитента разница между номинальной стоимостью размещаемых акций (долей, паев) и стоимостью получаемого имущества (включая денежные средства), имущественных прав, при размещении налогоплательщиком эмитированных им акций (долей, паев)</p>	-
<p>Обратить внимание, что передача имущества участнику при его выходе из общества не является расходом, учитываемым в целях налогообложения, так как расход не направлен на получение дохода и поэтому не соответствует ст. 252 НК РФ (п. 49 ст. 270 НК РФ)</p>	-
<p>Обратить внимание, что при выходе участника из общества объектом обложения налогом на прибыль будет являться доход в виде разницы между действительной стоимостью его доли и стоимостью вклада фактически внесенного участником в уставный капитал общества</p>	-
<p>При проверке правильности обложения операций по реализации собственных акций, приобретенных у акционеров, иметь в виду, что упоминание о том, как определяется прибыль от реализации собственных акций в НК РФ отсутствует. Следовательно, она должна определяться в общем порядке, установленном, п. 2 ст. 280 НК РФ, доходы налогоплательщика от операций по реализации или иного выбытия акций определяются исходя из цены их реализации или иного выбытия, а расходы – исходя из цены приобретения акций и затрат на реализацию. В этом же порядке, поскольку не установлено иное, определяются доходы и расходы при реализации собственных акций, выкупленных у акционеров</p>	-
<p>Обратить внимание, что согласно пп. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ. В настоящее время законодательством установлены два случая обязательного уменьшения уставного капитала:</p> <ul style="list-style-type: none"> • в случае неполной оплаты размещенной акции в установленные законодательством сроки она поступает в распоряжение общества. Если в течение года после этого такие акции не реализованы, общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества путем их погашения; • если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов 	-
<p>В случае если же уменьшение уставного капитала производится акционерным обществом в добровольном порядке, то порядок налогообложения зависит от того, возвращается или нет акционерам сумма уменьшения. Если она не возвращается, то сумма уменьшения учитывается как внереализационный доход и подлежит налогообложению согласно п. 16 ст. 250 НК РФ</p>	-
<p>Обратить внимание, что у организации-эмитента не учитывается в качестве расхода стоимость переданных налогоплательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала эмитента согласно п. 31 ст. 270 НК РФ. Учесть, что положения п. 31 ст. 270 НК РФ распространяются только на акционерные общества. При увеличении уставного капитала, к примеру, общества с ограниченной ответственностью за счет имущества его участника, положения данного пункта не применяются (письмо Минфина РФ от 11 января 2005 г. №03-03-01-04/2/3)</p>	-
<p>При проверке полноты и реальности отражения в учетах операций с уставным капиталом обратить внимание, что суммы налога на добавленную стоимость по имуществу, нематериальным активам и имущественным правам, восстановленные участником аудируемого лица при передаче их в уставный (складочный) капитал, подлежат налоговому вычету у аудируемого лица в порядке, установленном главой 21 НК РФ. При этом сумма восстановленного налога должна быть указана в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, нематериальных активов и имущественных прав</p>	-
<p>Обратить внимание, что восстановленные участником аудируемого лица при передаче их в уставный (складочный) капитал и принятые к налоговому вычету суммы налога на добавленную стоимость (НДС) у аудируемого лица не должны учитываться в составе доходов (пп. 3.1 п. 1 ст. 251 НК РФ)</p>	-
<p>При проверке обратить внимание, что операции по реализации долей в уставном (складочном) капитале организаций освобождается от обложения НДС согласно пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ</p>	-

Рассматриваемый вопрос / аудиторские процедуры	Предпосылки
Обратить внимание, что в целях налогообложения НДС не признаются объектом налогообложения операции, указанные в пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ, к которым, в частности, относится передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества при выходе (выбытии) из хозяйственного общества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками (пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ)	
Обратить внимание, что при выходе участника из общества разница между стоимостью первоначального взноса и стоимостью имущества, переданного при выходе, для целей налогообложения НДС признается реализацией и подлежит обложению (письмо Управления Министерства по налогам и сборам РФ (МНС РФ) по г. Москве от 10 февраля 2004 г. №24-11/08018)	-
Выводы по результатам аудита	-

Таблица 2

ТЕСТЫ ПРОВЕРКИ СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С УСТАВНЫМ 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 о формировании и изменении уставного капитала?	-	-	-
Своевременно ли приводился государственная регистрация изменений учредительных документов в связи с изменением уставного капитала?	-	-	-
Проводятся ли проверки полноты и своевременности отражения операций, связанных с формированием и изменением уставного капитала?	-	-	-
Какой порядок санкционирования операций по движению уставного капитала?	-	-	-
Ведется ли реестр акционеров (учредителей)? Обновляются ли данные о них?	-	-	-
Контролируются ли сроки окончательной оплаты акции (долей) уставного капитала?	-	-	-
Контролируется ли фактическое внесение сумм в уставный капитал (оприходование)?	-	-	-
Проверяется ли право собственности акционеров (учредителей) на вносимое в уставный капитал имущество?	-	-	-
Проверяется ли законность и целесообразность использования уставного капитала по различным направлениям деятельности?	-	-	-
Определены ли состав и порядок формирования номинальной стоимости акций организации?	-	-	-
Проверяется ли объем и качество операций с уставным капиталом?	-	-	-
Контролируется ли полнота и своевременность отражения выхода или приема новых акционеров (учредителей)?	-	-	-
Соответствует ли количество различных типов акций законодательным требованиям?	-	-	-
Контролируются ли сроки реализации (аннулирования) выкупленных акций (долей) законодательным требованиям?	-	-	-
Контролируется ли соответствие количества акций в уставном капитале учредительным документам?	-	-	-
Распределение ответственности и полномочий			
Разработаны ли: должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с уставным капиталом?	-	-	-
Контролируется ли соблюдение этих инструкций?	-	-	-
Определен ли круг лиц, ответственных за правильность проведения операций с уставным капиталом?	-	-	-
Выявляются ли лица, виновные в неправомерных действиях с уставным капиталом?	-	-	-
Документирование и документооборот			
Разработан ли классификатор типовых бухгалтерских проводок по отражению операций с уставным 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?	-	-	-
Проверяется ли наличие оправдательных документов на вклады учредителей в уставный капитал?	-	-	-
Ведется ли аналитический учет операций с уставным капиталом (по видам акций, учредителям, стадиям формирования)?	-	-	-
Согласуется ли оценка неденежных вкладов, отраженная на счетах, с оценкой независимого эксперта?	-	-	-
Использует ли организация унифицированные формы первичных документов? Соответствуют ли реквизиты документов обязательному перечню?	-	-	-

Направления и вопросы контроля (факторы риска)	Комментарий аудитор и (или) ссылка на рабочий документ	Риск (0-100)	ПИ
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			
Соответствует ли величина чистых активов размеру уставного капитала?	-	-	-
Контролируется ли соответствие размера уставного капитала данным учредительных документов и законодательству?	-	-	-
Произведена ли классификация акций на отдельные группы, виды?	-	-	-
Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учета операций с уставным 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 уставного капитала?	-	-	-
Соблюдаются ли сроки оприходования средств, поступивших в счет вклада в уставный капитал?	-	-	-
Соблюдаются ли установленные условия при увеличении (уменьшении) уставного капитала?	-	-	-

Бухгалтерское сопровождение операций по формированию уставного капитала

Таблица 3

КОМПЛЕКСНАЯ КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ДЛЯ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО ФОРМИРОВАНИЮ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Необходимые документы	Сумма	Дата отражения
Отражен объявленный уставный капитал	75/1	80	Свидетельство о государственной регистрации, учредительные документы	По учредительным документам	Дата государственной регистрации
Поступление в кассу организации денежных средств в оплату вкладов	50	75/1	Приходные кассовые ордера	По приходным кассовым ордерам	Дата операции по кассе
Поступление на расчетный счет организации денежных средств в оплату вкладов	51	75/1	Банковские выписки, платежные документы	По банковским документам	Дата выписки банка
Поступление на валютный счет организации денежных средств в оплату вкладов	52	75/1	Валютная банковская выписка, платежные документы	По банковским документам в рублях по курсу Центрального банка РФ на дату операции по счету	Дата выписки банка
Курсовая разница отнесена на добавочный капитал	75/1	83	Банковская выписка, платежный документ	Разница в рублевой оценке валютного вклада на дату приобретения организацией статуса юридического лица на дату фактического поступления вклада на валютный счет организации	Дата выписки банка
Поступление вкладов в уставный капитал неденежными средствами (оборудование к установке)	07	75/1	Акт приемки-передачи материальных ценностей, приходный ордер	По суммам вкладов учредителей (на основании мнения независимого оценщика)	Дата поступления оборудования, требующего монтажа
Поступление вкладов в уставный капитал неденежными средствами (основные средства, не требующие монтажа)	08	75/1	Акт (накладная) приемки передачи основных средств (ф. №ОС-1)	По суммам вкладов учредителей (на основании мнения независимого оценщика)	Дата поступления основных средств
Поступление вкладов в уставный капитал неденежными средствами (нематериальные активы)	08	75/1	Карточка учета нематериальных активов (ф. №НМА-1)	По суммам вкладов учредителей (на основании мнения независимого оценщика)	Дата поступления нематериальных активов
Поступление вкладов в уставный капитал неденежными средствами (товары, готовая продукция)	41,43	75/1	Акт приемки-передачи материальных ценностей, накладные, приходные ордера	По суммам вкладов учредителей (на основании мнения независимого оценщика)	Дата принятия к учету товаров, готовой продукции
Поступление вкладов в уставный капитал неденежными средствами (ценные бумаги)	58	75/1	Акт сдачи-приемки ценных бумаг, выписки из реестра акционеров, книга учета ценных бумаг	По суммам вкладов учредителей (на основании мнения независимого оценщика)	Дата принятия к учету ценных бумаг

Бухгалтерское сопровождение операций по увеличению уставного капитала

Таблица 4

КОМПЛЕКСНАЯ КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ДЛЯ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО УВЕЛИЧЕНИЮ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Необходимые документы	Сумма	Дата отражения
Увеличение уставного капитала за счет средств добавочного капитала	83	80	Решение общего собрания акционеров, изменение в свидетельстве о государственной регистрации, учредительные документы	По бухгалтерской справке на сумму увеличения уставного капитала	Дата государственной регистрации изменений
Увеличение уставного капитала за счет средств нераспределенной прибыли	84	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
Увеличение уставного капитала за счет дополнительных взносов акционеров (участников)	75/1	80	Свидетельство о внесении изменений в единый государственный реестр	По учредительным документам	Дата внесения изменений в государственный реестр
Увеличение уставного капитала за счет собственного имущества	83	80	Решение общего собрания акционеров, изменения в свидетельстве о государственной регистрации, учредительные документы, бухгалтерская справка-расчет	По учредительным документам	Дата внесения изменений в государственный реестр

Бухгалтерское сопровождение операций по уменьшению уставного капитала

Таблица 5

КОМПЛЕКСНАЯ КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ДЛЯ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО УМЕНЬШЕНИЮ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Необходимые документы	Сумма	Дата отражения
Уменьшение уставного капитала вследствие уменьшения номинальной стоимости акций (долей)	80	75/1	Решение общего собрания акционеров, изменения в свидетельстве о государственной регистрации, учредительные документы, бухгалтерская справка	На сумму уменьшения номинальной стоимости	Дата государственной регистрации изменений
Принятие к учету собственных акций, выкупленных у акционеров	81	80	Решение о приобретении акций, изменение в свидетельстве о государственной регистрации, учредительные документы, бухгалтерские справки	По сумме фактической стоимости акций	Дата изменения в свидетельстве о государственной регистрации
Отражение суммы превышения номинальной стоимости акций над фактическими затратами на выкуп	81	91	Бухгалтерская справка-расчет	Сумма превышения номинальной стоимости акций над фактическими затратами на выкуп	Дата по расчетным документам
Отражение суммы превышения фактических затрат на выкуп над номинальной стоимостью акций	91	81	Бухгалтерская справка-расчет	Сумма превышения фактических затрат на выкуп над номинальной стоимостью акций	Дата по расчетным документам
Отражение доведения величины уставного капитала до величины чистых активов	80	84	Свидетельство о внесении изменений в государственный реестр, бухгалтерская справка-расчет	Сумма уменьшения уставного капитала	Дата регистрация изменений в уставе и государственном реестре

Таблица 6

ПРИМЕРНАЯ ПРОГРАММА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОПЕРАЦИЙ С РЕЗЕРВНЫМ КАПИТАЛОМ

Рассматриваемый вопрос / аудиторские процедуры	Предпосылки
Сделать арифметическую проверку соответствия данных бухгалтерской отчетности данным синтетических регистров бухгалтерского учета. Сделать арифметическую проверку соответствия данных синтетических регистров бухгалтерского учета данным аналитических регистров бухгалтерского учета	Полнота
Убедиться в том, что остатки на начало аудируемого периода сформированы должным образом и обеспечена сопоставимость показателей	Оценка
Проверить соответствие порядка ведения бухгалтерского учета резервного капитала учетной политике аудируемого лица	Полнота; раскрытие
Проверить порядок формирования резервного капитала	
Проверить полноту, реальность и своевременность отражения в учете операций по формированию резервного капитала. Убедиться, что резервный капитал соответствует минимально установленному учредительными документами и законодательством РФ размеру. Убедиться, что порядок формирования резервного капитала соответствует порядку, установленному в учредительных документах организации	Полнота; возникновение измерение

Рассматриваемый вопрос / аудиторские процедуры	Предпо-сылки
Проверить порядок отражения операций по формированию резервного капитала в бухгалтерском учете организации. Отчисления в резервный капитал из прибыли отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	Измерение; возникновение
Убедиться, что в составе операций с резервным капиталом отражены операции аудируемого периода. Изучить операции с резервным капиталом в начале аудируемого периода на предмет их отнесения к предшествующему периоду. Изучить операции с резервным капиталом после отчетной даты на предмет их отнесения к аудируемому периоду (году)	Полнота; возникновение; раскрытие
Убедиться, что не имеется неотраженных сумм по учету резервного капитала в бухгалтерском учете.	Полнота
Проверить порядок использования средств резервного капитала	
Проверить полноту, реальность и своевременность отражения в учете операций использования резервного капитала. Проверить основания для отражения операций использования средств резервного капитала (решения собственников организации и др.)	Полнота; возникновение; измерение
Проверить порядок отражения операций использования средств резервного капитала в бухгалтерском учете организации. Использование средств резервного капитала учитывается по дебету счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетами: • 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год; • 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.	Измерение; возникновение
Обратить внимание, что средства резервного капитала акционерных обществ ограничены направлениями его использования на покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств (п. 1 ст. 35 Закона «Об акционерных обществах») Направления расходования средств резервного капитала организаций иных организационно-правовых форм ус-танавливаются непосредственно в уставе или в утвержденном собранием участников общества положении о резервном фонде (для приобретения обществом долей в уставном капитале общества (в случаях, предусмотренном Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью»), для выплаты выбывающим участникам обще-ства действительной стоимости их доли при отсутствии иных средств)	Полнота; возникновение; измерение
Проверить полноту и правильность раскрытия информации в отчетности	
Убедиться, что данные по строке «Резервный капитал» 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 «Резервный капитал» отчета об изменениях капитала соответственно.	Раскрытие
В отчете об изменениях капитала (ф. №3) организации должна отражаться информация: В графе «Резервный капитал» 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 резервного капитала на соответствующую дату. В случае изменения (увеличения, уменьшения) в течение предыдущего и (или) отчетного года резервного капитала в установленном порядке соответствующая сумма отражается по соответствующим статьям.	Раскрытие
Убедиться, что информация о резервном капитале раскрыта в бухгалтерской отчетности и приложениях должным образом (учтены все требования по раскрытию и представлению в соответствии с ПБУ 1/98 (пп. 11, 12, 13, 15), п. 27 ПБУ 4/99 п. 14 Положения №67н). В годовом бухгалтерском балансе данные по группам статьи «Резервный капитал» показываются с учетом рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков, выплате дивидендов и пр.	Раскрытие
Прочие процедуры	-
Особенности проведения отдельных видов процедур для целей налогообложения	
Обратить внимание, что в налоговом учете суммы, направленные на формирование резервного капитала, налогооблагаемую прибыль организации не уменьшают и в состав налоговых расходов не включаются	-
Выводы по результатам аудита	-

Таблица 7

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

Направления и вопросы контроля (факторы риска)	Комментарий аудитор и/или ссылка на рабочий документ	Риск (0-100)	ПИ
Общие положения			
Имеются ли решения учредителей об использовании средств резервного капитала?	-	-	-
Проводятся ли проверки полноты и своевременности отражения операций, связанных с формированием и изменением резервного капитала?	-	-	-
Какой порядок санкционирования операций по движению резервного капитала?	-	-	-
Своевременно ли производятся отчисления в резервный капитал согласно требованиям законодательства?	-	-	-
Контролируется ли целевой характер использования средств резервного капитала, сформированного в соответствии с требованиями законодательства?	-	-	-
Своевременно ли производятся отчисления в резервный капитал согласно требованиям учредительных документов?	-	-	-

Направления и вопросы контроля (факторы риска)	Комментарий аудитор и/или ссылка на рабочий документ	Риск (0-100)	ПИ
Контролируется ли размер ежегодных отчислений в резервный капитал?	-	-	-
Проверяется ли законность и целесообразность использования резервного капитала по различным направлениям деятельности?	-	-	-
Распределение ответственности и полномочий			
Разработаны ли должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с резервным капиталом?	-	-	-
Контролируется ли соблюдение этих инструкций?	-	-	-
Определен ли круг лиц, ответственных за правильность проведения операций с резервным капиталом?	-	-	-
Выявляются ли лица, виновные в неправомерных действиях с резервным капиталом?	-	-	-
Документирование и документооборот			
Разработан ли классификатор типовых бухгалтерских проводок по отражению операций с резервным капиталом?	-	-	-
Утвержден ли график документооборота?	-	-	-
Применяется ли порядок документооборота, установленный графиком?	-	-	-
Обеспечивается ли наличие в полном объеме всех оправдательных документов по операциям с резервным капиталом?	-	-	-
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 посторонних лиц?	-	-	-
Ведется ли аналитический учет операций с резервным капиталом по направлениям использования?	-	-	-
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			
Соответствует ли размер резервного капитала требованиям законодательства?	-	-	-
Соответствует ли величина чистых активов сумме уставного и резервного капиталов?	-	-	-
Соответствует ли величина резервного капитала, зафиксированного на счетах бухгалтерского учета, размеру объявленному в уставе?	-	-	-
Произведена ли классификация резервного капитала на соответствующие группы? Закреплены ли данные группы в учредительных документах?	-	-	-
Контролируется ли фактическое наличие денежных средств на расчетных, валютных, специальных счетах, предназначенных для выкупа облигаций?	-	-	-
Контролируется ли порядок и временная очередность списания средств резервного капитала?	-	-	-
Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учета операций с резервным капиталом?	-	-	-
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 резервного капитала?	-	-	-
Обоснованы ли способы списания средств резервного капитала?	-	-	-

Бухгалтерское сопровождение операций по формированию и использованию средств резервного капитала

Таблица 8

КОМПЛЕКСНАЯ КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ДЛЯ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С РЕЗЕРВНЫМ КАПИТАЛОМ

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Необходимые документы	Сумма	Дата отражения
Произведены отчисления в резервный капитал из чистой прибыли	84	82	Учредительные документы, выписка из общего собрания акционеров, бухгалтерская справка-расчет	По расчету бухгалтерии	По дате выписки из общего собрания акционеров
Покрыты убытки за счет резервного капитала	82	84	Выписка из протокола общего собрания акционеров, бухгалтерская справка-расчет	По расчету бухгалтерии согласно решению собрания акционеров	По дате выписки из общего собрания акционеров

Таблица 9

ПРИМЕРНАЯ ПРОГРАММА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОПЕРАЦИЙ С ДОБАВОЧНЫМ КАПИТАЛОМ

Рассматриваемый вопрос / аудиторские процедуры	Предпосылки
Сделать арифметическую проверку соответствия данных бухгалтерской отчетности данным синтетическим регистрам бухгалтерского учета. Сделать арифметическую проверку соответствия данных синтетических регистров бухгалтерского учета данным аналитических регистров бухгалтерского учета	Полнота
Убедиться в том, что остатки на начало аудитуемого периода сформированы должным образом и обеспечена сопоставимость показателей	Оценка
Проверить соответствие порядка ведения бухгалтерского учета добавочного капитала учетной политике аудируемого лица	Полнота; раскрытие
Проверить полноту и реальность отражения в учете операций по формированию добавочного капитала	
Убедиться в правомерности отражения хозяйственных операций по формированию добавочного капитала. Эти суммы представляют собой: • переоценку основных средств; • эмиссионный доход; • курсовую разницу по задолженности по взносам в уставный капитал, выраженной в иностранной валюте; • сумма НДС по основным средствам, принятым в качестве взноса в уставный (складочный) капитал и подлежащая налоговому вычету у принимающей организации; • поступления имущества от собственника без увеличения уставного капитала; • отраженные до 2001 г. источники по финансированию капитальных вложений и безвозмездно полученные основные средства; • прочие операции	Существование; возникновение
Проверить своевременность и порядок отражения операций формирования добавочного капитала в бухгалтерском учете организации	Измерение; возникновение
Убедиться, что в составе операций с добавочным капиталом отражены операции аудируемого периода. Изучить операции с добавочным капиталом в начале аудитуемого периода на предмет их отнесения к предшествующему периоду. Изучить операции с добавочным капиталом после отчетной даты на предмет их отнесения к аудитуемому периоду (году)	Полнота; раскрытие
Убедиться, что не имеется неотраженных сумм по учету добавочного капитала в бухгалтерском учете.	полнота
Проверить порядок использования средств добавочного капитала	
Убедиться в правомерности отражения хозяйственных операций по каждому направлению расходования добавочного капитала. Эти суммы представляют собой операции: • погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки; • направления средств на увеличение уставного капитала; • распределения сумм между учредителями организации; • покрытие убытков; • выбытие ранее дооцененных активов и т.п.	Оценка; возникновение
Убедиться, что сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды	Оценка; возникновение
Убедиться, что при выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации	Оценка; возникновение
Обратить внимание на недопустимость использования средств добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки объектов основных средств, на покрытие убытков прошлых лет	Оценка; возникновение
Проверить полноту и правильность раскрытия информации в отчетности	
Убедиться, что данные по строке «Добавочный капитал» 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 «Добавочный капитал» отчета об изменениях капитала соответственно	Раскрытие
В Отчете об изменениях капитала (ф. №3) организации должна отражаться информация: В графе «Добавочный капитал» 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 добавочного капитала на соответствующую дату. В случае изменения (увеличения, уменьшения) в течение предыдущего и (или) отчетного года добавочного капитала в установленном порядке соответствующая сумма отражается по соответствующим статьям	Раскрытие
Обратить внимание, что результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно: результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Они подлежат отражению в межотчетный период по строке «Результат от переоценки объектов основных средств» графы «Добавочный капитал» в случаях: • дооценки объектов основных средств; • уценки дооцененного объекта в пределах сумм дооценки	Раскрытие
Обратить внимание, что строку «Результат от пересчета иностранных валют» заполняют только организации, уставный капитал которых выражен в учредительных документах в иностранной валюте, и если в рассматриваемом отчетном периоде погасалась задолженность учредителя иностранной валютой	Раскрытие
Прочие процедуры	-
Особенности проведения отдельных видов процедур для целей налогообложения	
Обратить внимание, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером) согласно пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ. Аналогичный порядок налогообложения распространяется на превышение размера вносимых в качестве вклада в уставный капитал ООО денежных средств над номинальной стоимостью доли при увеличении уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (письмо МНС РФ от 20 мая 2004 г. №02-4-07/583-3@)	-
Обратить внимание, что курсовые разницы по задолженности по взносам в уставный капитал, выраженной в иностранной валюте, для целей налогообложения налогом на прибыль относятся в состав внереализационных доходов (п. 11 ст. 250 НК РФ) или расходов (пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ)	-

Рассматриваемый вопрос / аудиторские процедуры	Предпосылки
Обратить внимание, что при проведении налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения по налогу на прибыль (п. 1 ст. 257 НК РФ)	-
Обратить внимание, что не признается объектом налогообложения по налогу на прибыль доход в виде имущества, полученного налогоплательщиком безвозмездно от учредителя – организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации, от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица. При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ)	-
Обратить внимание, что признается объектом налогообложения по налогу на прибыль получение организацией от учредителя в безвозмездное пользование имущественного права. Согласно п. 8 ст. 250 НК РФ подобный доход считается внереализационным. На него не распространяются льготы, предусмотренные НК РФ (пп. 11 п. 1 ст. 251), которые освобождают от налогообложения доходы от переданного безвозмездно имущества	-
Обратить внимание, что при безвозмездном получении имущества от учредителя без увеличения величины уставного капитала не признается объектом налогообложения по НДС. Вместе с тем, если организация – получатель денежных средств является плательщиком НДС и на момент их получения имеет договорные отношения со своим учредителем по поводу реализации ему каких-либо товаров (работ, услуг, имущественных прав), она будет обязана уплатить с полученной суммы денежных средств НДС по соответствующей расчетной ставке (пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ)	-
Выводы по результатам аудита	-

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 №03-6/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

(Продолжение в следующем номере)

РЕЦЕНЗИЯ

Рецензируемая статья аспиранта С.И. Ширикова представляет собой практическую разработку проблем создания и использования в повседневной аудиторской работе методики аудита собственного капитала коммерческих организаций. Тематика исследования особенно актуальна в настоящее время, когда происходит повышение требований к качеству проводимых проверок для достижения большей прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Работа содержит комплексную и тщательную проработку большого количества нормативных актов российского законодательства, на основании которых разработана и предложена к внедрению методика аудиторской проверки операций с отдельными компонентами собственного капитала.

В статье с достаточной степенью детальности проанализированы соотношения требований гражданского, налогового, бухгалтерского права с основными принципами федерального регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. Тематический подбор материала подчинен строгой экономической логике в соответствии с требованиями действующего законодательства.

В русле конкретного раскрытия отдельных направлений аудиторской проверки операций с собственным капиталом в статье в системном и комплексном виде излагается целостная картина по особенностям аудита данной учетной дефиниции применительно к коммерческим организациям. Рассматриваемая последовательность аудита компонентов собственного капитала структурируется по отдельным блокам (общие положения, основные понятия и определения, используемые во внутрифирменном стандарте, методика правовой оценки операций с собственным капиталом, методика проверки бухгалтерского оформления операций и системы внутреннего контроля по учету отдельных компонентов собственного капитала, бухгалтерское сопровождение операций, влияние нарушений требований законодательных и нормативных актов на аудиторское заключение). Думается, что это является наиболее удачным решением вопроса построения структуры внутрифирменного стандарта.

Необходимо подчеркнуть, что статья написана на высоком научно-теоретическом уровне. В работе представляется совершенно оправданным сознательный отказ автора от излишнего научного теоретизирования при изложении материала. На основании вышеизложенного можно констатировать, что статья представляет практическую значимость для каждодневной работы аудиторов с целью повышения качества и эффективности аудиторских проверок коммерческих организаций в форме хозяйственных обществ. Работа может быть использована в преподавательском процессе в высших учебных заведениях Российской Федерации, а также служить фундаментом в практической деятельности аудиторских организаций и рекомендуется для открытой печати.

Рогоуленко Т.М., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Государственного университета управления, г. Москва

7.3. 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 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.