

Е.А. Кыштымова

**МЕТОДОЛОГИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА
ЭЛЕМЕНТОВ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Система современного аудита направлена на совершенствование внутреннего контроля источников собственных средств коммерческой организации, методология которого совершенствуется в зависимости от изменений нормативной базы, целей и задач, аудиторских процедур. Отдельные вопросы методологии внутреннего аудита нашли отражение в представленной публикации.

Ключевые слова: внутренний аудит, методология аудита, аудиторские процедуры, собственный капитал, контроль, элементы капитала, инвентаризация, факторы, аудиторы.

Современное развитие организации зависит от стабильности его хозяйственной деятельности, а также финансовой независимости, которая позволяет организациям конкурировать с другими участниками хозяйственных отношений. Одним из основных факторов финансовой независимости является наращивание капитала, сохранность имущества и рациональное использование источников его создания.

Количество и качество используемого капитала в первую очередь отличает сегодняшнюю экономику и развитое государство. С учетом этого, значительно возрастает роль изучения причин и условий, влияющих на сохранность и рациональное использование активного и пассивного капитала разработки действенных мероприятий, направленных на устранение или же предупреждение тех обстоятельств, которые способствуют негативным его изменениям. Одним из важнейших элементов осуществления контроля сохранности имущества и капитала является развитие внутреннего контроля и аудита. Этот вид контроля осуществляется внутренними аудиторами и внутренними контролерами.

Внутренние аудиторы работают в службах внутреннего аудита организаций и выполняют исключительно контрольные и консультационные функции. Совместно внутренние аудиторы и внутренние контролеры обеспечивают работу системы внутреннего контроля организаций. Основная задача системы внутреннего аудита состоит в обеспечении наблюдения и (или) проверки функционирования любого объекта внутреннего контроля (предприятия в целом, его подразделений и филиалов, иных объектов внутреннего контроля) на предмет соответствия их деятельности законам, стандартам, планам, нормам, правилам, приказам, принимаемым управленческим решениям. Устанавливая отклонения от требований этих документов и выявляя причины их возникновения, система внутреннего аудита способствует своевременной разработке собственниками и (или) исполнительными органами управления организацией, а также реализации мероприятий, нацеленных

на его оптимальное функционирование.

Наличие эффективно работающей системы внутреннего аудита является важнейшим фактором роста конкурентоспособности организации. Как показывает международная практика, наличие системы внутреннего аудита создает реальные предпосылки успешного развития бизнеса в связи с:

– появлением возможности на выгодных условиях привлекать инвестиции путем повышения качества финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующего субъекта;

– появлением возможности эффективно управлять использованием основным и оборотным капиталом хозяйствующего субъекта и проводить эффективную ценовую политику;

– появлением у собственников возможности контролировать эффективность использования собственного и заемного капитала.

Одним из наиболее действенных механизмов внутреннего аудита сохранности имущества организации, полноты и своевременности осуществления расчетов по хозяйственным договорам и обязательствам по уплате налогов и сборов, соблюдения требований законодательства при осуществлении и учете финансово-хозяйственной деятельности организации, своевременного выявления ошибок и внесения исправлений в данные бухгалтерского учета и отчетности является аудиторская процедура - инвентаризация.

Методологическую базу инвентаризации образуют нормативные и законодательные акты, которые регулируют порядок документального оформления, сроки проведения, методы и приемы, а также бухгалтерский учет результатов инвентаризации. Согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденным Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. №49, для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия [7].

Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) составляется по форме N ИНВ-22, в котором указываются: состав имуще-

ства, подлежащего инвентаризации; причины инвентаризации (контрольная проверка, смена материально-ответственного лица, переоценка и другие); порядок и сроки проведения инвентаризации; председатель инвентаризационной комиссии. В организационно-контрольные функции постоянно действующей комиссии входит проведение плановых, а также выборочных инвентаризаций и контрольных проверок в межинвентаризационный период.

В проверке фактического наличия внеоборотного и оборотного капитала обязательно должны участвовать материально ответственные лица. До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационная комиссия должна получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

С материально ответственных лиц берутся расписки о том, что на начало инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества. Расписка включена в заголовочную часть инвентаризационной описи.

Члены инвентаризационной комиссии пересчитывают (взвешивают, обмеривают) в присутствии материально ответственных лиц имущество и составляют инвентаризационные описи. Вещественная и документальная проверки осуществляются, как правило, сплошным методом (особенно при обязательной ежегодной инвентаризации), то есть пересчитываются абсолютно все товары и ценности. Сведения о фактическом наличии имущества и правильности учтенных финансовых обязательств и дебиторской задолженности записываются в инвентаризационные описи, формы которых утверждены Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 №88.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.п., где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом. При наличии отклонений от учетных данных по проверяемому имуществу в соответствии с п. 4 Методических указаний составляются сличительные ведомости. В сличительных ведомостях отражаются результаты

инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей.

Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете. Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей. На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

По окончании инвентаризации комиссия выявляет причины недостач и излишков. По фактам образования излишков или недостач получают объяснения от материально ответственных лиц. На заседании инвентаризационной комиссии утверждается заключительный акт инвентаризации. В целях подтверждения данных, отражаемых в отчетности, необходимой для управления капиталом и принятия управленческих решений, планом инвентаризации предусматривается инвентаризация собственного капитала, каждого его элемента: уставного, добавочного, резервного капитала и нераспределенной прибыли.

Развитие рыночных отношений сопровождается существенными сдвигами в составе и структуре источников финансового обеспечения хозяйственной деятельности организации. В условиях жесткой денежно-кредитной политики основным источником для обеспечения работы организации становится собственный капитал. Величина собственного капитала является одним из главных показателей, характеризующих финансовую устойчивость хозяйствующего субъекта. Наиболее устойчивое финансовое положение у тех организаций, которые строят свою деятельность преимущественно на основе собственных источников. В результате наращивание собственного капитала является одной из главных целей любой организации.

Первоначальным этапом внутреннего аудита собственного капитала является исследование уставного капитала, который представляет собой источник формирования имущества, предназначенного для осуществления деятельности организации с целью извлечения прибыли. К задачам аудиторов и назначенной инвентаризационной комиссии относятся:

- проверка порядка формирования уставного капитала: выпуска и распределения акций (долей), обеспечение полноты оплаты акций (долей);
- подтверждение первоначальной оценки имущественных вкладов учредителей в уставный

капитал;

– проверка бухгалтерского и налогового учета операций с уставным капиталом;

– фактическое установление соответствия стоимости чистых активов величине уставного капитала.

Аудит уставного капитала организаций начинается с проверки реальности сальдо по счету 80 «Уставный капитал» по данным бухгалтерского учета, информации Главной книги организации. С этой целью комиссия предварительно изучает учредительные документы, соответствие их содержания нормам действующего законодательства, определяет статус юридического лица, сферу деятельности и права его функционирования; проверяет наличие лицензий по видам деятельности. По акционерным обществам определяется тип общества (открытое или закрытое), количество, номинальная стоимость, категории, наименование акций и типы привилегированных акций; права владельцев акций каждой категории (типа); ограничения на количество акций, их суммарная номинальная стоимость, а также максимальное число голосов, предоставляемых одному акционеру. Процесс проверки учредительных документов предусматривает исследование порядка государственной регистрации организации и постановки на учет в налоговых органах и внебюджетных фондах, что подтверждается наличием соответствующих свидетельств и справок.

Аудит формирования уставного капитала предполагает изучение состава учредителей, их долей в уставном капитале, источников взносов имущественных вкладов в уставный капитал. При проверке численности учредителей и их вкладов в уставном капитале необходимо учитывать, что их максимальная численность и максимальная доля вклада в уставный капитал одного учредителя, а также минимальный размер уставного капитала определяется законом для юридических лиц соответствующего вида.

Каждый акционер (учредитель) должен полностью внести свой вклад в уставный капитал в течение срока, который определен учредительным договором и который не может превышать одного года с момента государственной регистрации общества. Стоимость вклада учредителя общества должна быть не менее номинальной стоимости его доли. В случае неполной оплаты уставного капитала общества в течение года с момента его государственной регистрации общество должно или объявить об уменьшении своего уставного капитала до фактически оплаченного его размера и зарегистрировать его уменьшение в установленном порядке, или принять решение о ликвидации организации.

В ходе внутреннего аудита проводится инвентаризация расчетов с акционерами (участника-

ми) по денежным и имущественным вкладам в уставный капитал. Проверка осуществляется по счету 75 «Расчеты с учредителями». Особое внимание комиссия уделяет проверке иностранного капитала, вкладов иностранных инвесторов в иностранной валюте, порядку отражения курсовых разниц. Аудиторы и инвентаризационная комиссия в процессе проверки должна учитывать, что российским законодательством установлено ограничение в отношении имущественных прав, которыми могут быть оплачены уставные капиталы как акционерного общества, так и общества с ограниченной ответственностью.

В процессе аудита уставного капитала проверке могут быть подвергнуты операции по отчуждению имущества в пользу учредителя при его выходе из общества в том составе, в котором были сделаны имущественные вклады на момент создания организации. Такая ситуация является ошибочной, поскольку на имущество, переданное обществу в виде вкладов в уставный капитал, участники утрачивают право собственности на него, но получают в собственность соответствующее доли в уставном капитале. Все имущество общества принадлежит ему на праве собственности как юридическому лицу, а участники являются собственниками своих долей.

Внутренний аудит уставного капитала предусматривает анализ операций по изменению его размера. Исходя из требований действующего законодательства и финансово – производственной целесообразности, организация может увеличивать или уменьшать уставный капитал, а также изменять структуру. Уставный капитал может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций (долей) или выпуска дополнительных акций (долей). К источникам увеличения уставного капитала относятся:

– средства акционеров (участников), включая операции конвертации облигаций в акции общества;

– средства добавочного капитала;

– средства фондов специального назначения по итогам предыдущего года, за исключением резервного фонда и фонда акционирования работников организации;

– нераспределенная прибыль.

В акционерных обществах решение об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций может быть принято общим собранием акционеров или советом директоров (наблюдательным советом) общества, если уставом общества ему предоставлено такое право.

Отдельным вопросом плана аудита уставного капитала может быть выделено налогообложение операций по изменению его размера. Налого-

обложение увеличения уставного капитала зависит от способа и источников его пополнения, объектов, вносимых в качестве вклада в уставный капитал, а также участников общества (юридические или физические лица). Налогообложение операций по уменьшению уставного капитала зависит от того, произошел возврат средств акционерам или нет. По результатам аудита и инвентаризации уставного капитала аудитор и рабочая комиссия разрабатывают рекомендации и предложения по регулированию операций с уставным капиталом и передают их на рассмотрение руководителю организации.

Первоначальным этапом внутреннего аудита добавочного капитала является оценка его состава. Оценка состава добавочного капитала осуществляется аудиторами по данным бухгалтерского счета 83 «Добавочный капитал». Анализ данных бухгалтерского учета по ряду организаций свидетельствует о том, что основными элементами добавочного капитала являются: прирост стоимости имущества при переоценке, эмиссионный доход, курсовые разницы. Исходя из определения добавочного капитала, аудиторы учитывают организационно-правовые формы организаций (табл. 1).

Таблица 1 - Состав и структура добавочного капитала организаций различных организационно-правовых форм

Статьи добавочного капитала	АО «Сириус»						ЗАО «Продтехника»						ООО «Золотник»					
	сумма, руб.			удельный %		вес,	сумма, руб.			удельный %		вес,	сумма, руб.			удельный %		вес,
	2012 г.	2013 г.	отклонение	2012 г.	2013 г.	отклонение	2012 г.	2013 г.	отклонение	2012 г.	2013 г.	отклонение	2012 г.	2013 г.	отклонение	2012 г.	2013 г.	отклонение
Прирост внеоборотных активов по переоценке	2317532	2544188	+226656	94,58	95,05	+0,47	3479889	3618503	+138614	95,74	95,90	+0,16	520633	628163	+107530	95,84	96,52	+0,68
Эмиссионный доход	74568	74568	-	3,04	2,79	-0,25	154678	154678	-	4,26	4,10	-0,16	-	-	-	-	-	-
Курсовые разницы	45789	42356	-3433	1,87	1,58	-0,29	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Прочие поступления	12456	15455	+2999	0,51	0,58	+0,07	-	-	-	-	-	-	22615	22615	-	4,16	3,48	-0,68
Итого	2450345	2676567	+226222	100,0	100,0	-	3634567	3773181	+138614	100,0	100,0	-	543248	650778	+107530	100,0	100,0	-

Возникновение эмиссионного дохода характерно акционерным обществам. В целях определения суммы эмиссионного дохода сопоставляется номинальная стоимость размещенных акций с фактической суммой поступивших средств в их оплату или стоимостью внесенного участниками имущества в счет вкладов в уставный капитал организации.

В ходе аудита проводится инвентаризация эмиссионного дохода по данным Главной книги и бухгалтерских регистров по счетам 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», 80 «Уставный капитал», 83 «Добавочный капитал», счетам учета денежных средств и имущества, первичным документам: приходным кассовым ордерам, выпискам банка, накладным, актам оприходования имущества, уставу, проспектам эмиссии,

реестрам акционеров. Проверка первичных документов предполагает установление количества и категории акций, принадлежащих акционерам, порядка их оплаты.

Инвентаризация прироста стоимости имущества по переоценке в составе добавочного капитала проводится по данным Главной книги, бухгалтерских регистров по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», ведомостям переоценки основных средств.

Инвентаризация добавочного капитала в целях подтверждения реальности его размера предусматривает проверку его использования. К направлениям использования добавочного капитала относятся: списание его суммы при выбытии

основных средств, ранее подвергавшихся переоценке, списание на пополнение уставного капитала, отнесение его суммы на нераспределенную прибыль организации, на выплату долей учредителям при реорганизации или ликвидации общества.

При внутреннем аудите резервного капитала организации аудитором должна быть определена последовательность его проверки. Поскольку создание и использование резервного капитала зависит от организационно-правовой формы организаций, то первоначально анализу подвергаются учредительные документы организации.

Основной целью аудита резервного капитала является оценка реальности его суммы, отраженной в бухгалтерской отчетности. Источниками информации для осуществления проверки резервного капитала являются Главная книга, регистры бухгалтерского учета по счетам 82 «Резервный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 80 «Уставный капитал», 75 «Расчеты с участниками». Проверка синтетического учета резервного капитала осуществляется на предмет документального подтверждения бухгалтерских записей.

Источником формирования резервного капитала является нераспределенная прибыль организации. В соответствии со ст. 30 Закона № 14-ФЗ общество с ограниченной ответственностью «может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных уставом общества» [8]. Если формирование резерва предусмотрено, то должен быть предусмотрен и размер отчислений. Например, в уставе может быть написано, что ежегодные отчисления составляют 5% от прибыли, а может быть написано, что они составляют 5% от прибыли, но только до достижения размера фонда 20% от размера уставного капитала.

После изучения порядка образования и направлений использования резервного фонда аудиторы проверяют реальность сальдо счета 82 «Резервный капитал» путем сверки показателей Бухгалтерского баланса (форма №1), Отчета об изменениях капитала (форма №3) с записями в Главной книге и бухгалтерских регистрах синтетического и аналитического учета. На основе результатов аудита и проведенного анализа разрабатываются рекомендации по вопросам организации бухгалтерского и налогового учета операций с добавочным и резервным капиталом, расчетов с учредителями.

Аудит чистой прибыли организации направлен на изучение порядка ее формирования и направлений использования, соответствия операций с нераспределенной прибылью требованиям законодательства, учредительным документам и решениям собственников организации, своевре-

менное выявление и предупреждение нарушений финансовой дисциплины. Источниками информации для инвентаризации чистой прибыли являются: учредительные документы; решения и протоколы собраний учредителей; утвержденные собственниками сметы; первичные документы по начислению и выплате дивидендов (расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, расходные кассовые ордера, выписки банка с расчетных и валютных счетов с приложением оправдательных документов), по приобретению внеоборотных активов (накладные, счета-фактуры, акты приема-передачи); бухгалтерские регистры, главная книга, бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях капитала.

Аудиторы должны отдельно проверить достоверность показателя «чистая прибыль» и «нераспределенная прибыль». Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 №94н, показатели «чистая прибыль» и «нераспределенная прибыль» формируются на различных счетах бухгалтерского учета и имеют различное значение [9].

Оценка использования нераспределенной прибыли осуществляется по синтетическому счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчеты с учредителями», 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал».

Порядок аудита использования чистой прибыли зависит от организационно-правовой формы организации. Например, при использовании прибыли на выплату дивидендов в акционерных обществах определяется количество акционеров, количество обыкновенных и привилегированных акций, размер базовой и разводненной прибыли на акцию. Дивиденды могут выплачиваться ежеквартально, один раз в полгода и по итогам отчетного года. При выплате дивидендов по итогам квартала или полугодия рабочая комиссия проверяет наличие источника начисления дивидендов, поскольку данный вариант может привести к превышению использования прибыли на выплату дивидендов над ожидаемой чистой прибылью отчетного года.

Использование прибыли на выплату дивидендов проверяется на предмет соответствия требованиям законодательства в части регулирования уставного капитала посредством определения и анализа стоимости чистых активов. При проверке выплаты дивидендов анализируется имущественный состав их выплат. Наиболее распространенной формой дивидендов являются денежные средства.

Проверка нераспределенной (капитализиро-

ванной) прибыли проводится по двум направлениям: нераспределенная прибыль отчетного года и нераспределенная прибыль прошлых лет. Нераспределенная прибыль прошлых лет представляет собой остаток прибыли, оставшейся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год и принятых решений по ее использованию (направление в резервы, образуемые в соответствии с законодательством или учредительными документами, на покрытие убытков, на выплату дивидендов и прочее). Аудит нераспределенной прибыли прошлых лет осуществляется по данным аналитического учета по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в целях оценки реальности ее суммы, соблюдения законодательства и решений собственников по ее использованию.

На завершающем этапе внутреннего аудита собственного капитала рекомендуется проанализировать основные показатели, характеризующие доходность вложений в деятельность организаций. К таким показателям относятся рентабельность авансированного капитала или рентабельность собственного капитала. Экономическая интерпретация этих показателей очевидна – сколько прибыли приходится на один рубль авансированного (собственного) капитала. Целью управления капиталом является определение факторов, влияющих на изменение этих показателей, способствующих повышению роли собственных инвестиций в развитие организации.

Использование разработанных методических рекомендаций по внутреннему аудиту элементов собственного капитала позволит уточнить теоретические и методические аспекты контроля и анализа собственного капитала организаций различных организационно-правовых форм собственности. Предложенная методика внутреннего аудита способствует расширению аналитической возможности системы используемых показателей, что обеспечит принятие своевременных решений

по формированию и наращиванию собственного капитала.

Список литературы:

1. Акимова, Н.В. *Управление капиталом: современные концепции методологии учетного обеспечения* [Текст]: монография / Н.В. Акимова, Е.А. Кыштымова, Н.А. Лытнева. - Орел: Издательство ОрелГАУ, 2009. - 241 с.
2. Губин, В.Е. *Стратегические аспекты концепции экономического анализа в управлении собственным капиталом коммерческих организаций* [Текст]: монография / В.Е. Губин, О.В. Губина, Н.А. Лытнева. - Орел: Издательство ОрелГИЭТ, 2010. - 136 с.
3. Кыштымова, Е.А. *Прибыль, как основной фактор эффективности региональной экономики* [Текст]: монография / Е.А. Кыштымова, Н.А. Лытнева. - Орел: Издательство ОрелГАУ, 2010. - 212 с.
4. Кыштымова, Е.А. *Концепция развития учетного обеспечения управления прибылью предприятий малого бизнеса в АПК* [Текст] / Е.А. Кыштымова, Н.А. Лытнева // *Вестник ОрелГАУ*. - 2012. - №3(36). - С. 46-51.
5. Лытнева, Н.А. *Методология концепции учета, анализа и аудита собственного капитала* [Текст]: автореферат дис. док. экон. наук / Н.А. Лытнева. - М.: РГТЭУ, 2006. - 44 с.
6. Лытнева, Н.А. *Современные модели оценки доходности в условиях развития региональной экономики. Монография* [Текст] / Н.А. Лытнева. - Орел: «Печатный двор», Издательство ОрелГИЭТ, 2009. - 65 с.
7. *Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. N 49.* [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107970/.
8. *Об обществах с ограниченной ответственностью. Федеральный закон от 8 февраля 1998 года №14 (в ред. от 29.2.2004 № 192-ФЗ)* [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107970/.
9. *План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Приказ Министерства Финансов Российской Федерации № 94н от 31.10.2000 г.* [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107972/.

Кыштымова Евгения Александровна

докторант кафедры бухгалтерского учета и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
E-mail: rosa-13@yandex.ru