

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования  
**ТЮМЕНСКИЙ ИНДУСТРИАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
Институт Сервиса и отраслевого управления  
Кафедра маркетинга и муниципального управления  
38.04.09 « Государственный аудит»

**ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ**  
Зав. кафедрой Маркетинга и  
муниципального управления  
\_\_\_\_\_ М.Л. Белоножка  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2021 г.

**«ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА И КОНТРОЛЯ В ГОСУДАРСТВЕННОМ  
(МУНИЦИПАЛЬНОМ) УЧРЕЖДЕНИИ»**  
**ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА**  
к магистерской диссертации

**РУКОВОДИТЕЛЬ:**

доцент, к.с.н.

\_\_\_\_\_ К.Ю. Шлык

**ВЫПОЛНИЛ:**

обучающийся группы ЭГАмз-18-2



\_\_\_\_\_ В.А. Радзиевская

**НОРМОКОНТРОЛЁР:**

доцент, к.с.н.

\_\_\_\_\_ Л.В. Ребышева

Магистерская диссертация

защищена с оценкой \_\_\_\_\_

Секретарь ГЭК \_\_\_\_\_ Ю.П. Савицкая

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования  
ТЮМЕНСКИЙ ИНДУСТРИАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
Институт Сервиса и отраслевого управления  
Кафедра Маркетинга и муниципального управления

УТВЕРЖДАЮ  
Зав. кафедрой Маркетинга и  
муниципального управления  
\_\_\_\_\_ М.Л. Белоножко  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2021 г.

**СОПРОВОДИТЕЛЬНЫЙ ЛИСТ  
МАГИСТЕРСКОЙ ДИССЕРТАЦИИ**

**«ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА И КОНТРОЛЯ В ГОСУДАРСТВЕННОМ  
(МУНИЦИПАЛЬНОМ) УЧРЕЖДЕНИИ»**

**Магистрант:** Радзиевская Вероника Александровна  
**Группа:** ЭГАмз-18-2

|                            |  |                                      |  |
|----------------------------|--|--------------------------------------|--|
| Объем соответствует        |  | Оформление соответствует требованиям |  |
| Отзыв руководителя имеется |  | Академической задолженности нет      |  |
| Рецензия имеется           |  | Задолженности по оплате нет          |  |

«Формальная экспертиза пройдена»

Подпись \_\_\_\_\_ (Ребышева Л.В., к.с.н.,  
доцент, куратор группы)

Вопросы по результатам предзащиты:

---

---

---

«Предзащита пройдена»

/ \_\_\_\_\_ /

/Белоножко М.Л., д.с.н., профессор/

## АННОТАЦИЯ

Тема магистерской диссертации – «Организация аудита в государственном учреждении». Диссертация представлена в объеме 103 страниц, включает в себя 22 таблицы, 6 рисунков, а также список использованной литературы, состоящий из 60 источников.

Ключевые слова: финансовый аудит, внутренний аудит, финансовый контроль, государственный контроль, государственное участие.

Цель: совершенствование системы внутреннего аудита и финансового контроля.

Практическая значимость: возможность применения теоретических и практических результатов исследования при разработке лекционных и практических курсов по государственным и муниципальным финансам.

Основные выводы и результаты исследования:

1. Определены особенности и механизмы финансового контроля и внутреннего аудита;
2. Посредством анализ выявлены недостатки и ошибки внутреннего аудита и контроля;
3. Предложены мероприятия по совершенствованию системы внутреннего аудита и финансового контроля.

Перспективы дальнейшего исследования: 1) рассмотрение специфики и способов организации внутреннего аудита на предприятия с государственным участием 2) исследование принципов внутреннего аудита и контроля в международной практике, 3) исследование международных принципов финансового контроля в соответствии с ИНТОСАИ.

## ABSTRACT

Title: “Organization of audit in a state institution”. The thesis is presented on 103 pages, it includes 22 tables, 6 figures, the reference list consisting of 60 sources.

Keywords: financial audit, internal audit, financial control, state control, state participation.

Aim: to improve the internal audit and financial control system,.

Practical value: the possibility of applying theoretical and practical research results in the development of lectures and practical courses on state and municipal Finance.

Main conclusions and results:

1. The features and mechanisms of financial control and internal audit have been determined;

2. Through the analysis, deficiencies and errors of internal audit and control were identified;

3. Proposed measures to improve the system of internal audit and financial control.

Prospects for further research: 1) consideration of the specifics and methods of organizing internal audit for enterprises with state participation 2) study of the principles of internal audit and control in international practice, 3) study of international principles of financial control in accordance with INTOSAI.

Разработчик:

Радзиевская В.А.

Проверил:

Ситёва С.С.

## **КОНЦЕПЦИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ В МАГИСТЕРСКОЙ ДИССЕРТАЦИИ**

Обучающегося 3 курса магистратуры (Направление 38.04.09 «Государственный аудит») Радзиевской Вероники Александровны.

**Формулировка выбранной для исследования темы:** «Организация аудита и контроля в государственном (муниципальном) учреждении».

**Обоснование актуальности темы.** В настоящее время, организация службы внутреннего аудита в компании дает возможность предоставления наиболее точной и достоверной экономической информации высшему звену управления организации о ее текущих делах и финансово-хозяйственной деятельности, способствует созданию высокоэффективной системы бухгалтерского учета и позволяет повышать эффективность деятельности коммерческих организаций.

**Актуальность диссертационного исследования** обусловлена тем, что возрастают требования к повышению эффективности управления предприятием, которые обуславливают необходимость функциональной активизации и реформирования внутреннего контроля как составной части управления. При осуществлении предпринимательской деятельности в организациях действует сложный экономический механизм со многими самостоятельными и взаимодействующими системами. Такими системами являются учет, внутренний аудит и финансовый контроль.

**Целью** выпускной квалификационной работы является совершенствование системы внутреннего аудита и финансового контроля в компании.

**Объектом** выпускной квалификационной работы выступает «Учебный центр Тюменского отделения ОАО РЖД», г. Тюмень.

**Предметом** выпускной квалификационной работы внутренний аудит собственного капитала компании с государственным участием.

Поставленная цель конкретизируется рядом **задач**:

- раскрыть сущность и задачи внутреннего аудита компании;

- определить цели и источники информации для внутреннего аудита;
- дать характеристику перечня аудиторских процедур: план, программа, контроль качества аудиторской деятельности;
- раскрыть особенности бухгалтерского учета собственного капитала в компании с государственным участием
- определить организационно-методические подходы к организации финансового аудита собственного капитала
- предложить мероприятия по совершенствованию внутреннего финансового аудита собственного капитала.

**Методологической основой исследования** послужили теоретические разработки ведущих отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области муниципальной экономики и финансов. Исследование теоретических основ финансов государственных учреждений занимались учёные и специалисты В.А. Бородин, Т.С. Бронникова, В.И. Беляев, М.И. Бухалков, С.Ю. Вайнштейн, Ю.Ю. Григорьева, В.С. Ефремов, И.Н. Иванов, А.И. Идрисов, В.В. Казаков, О.Т. Лебедев, Э.М. Коротков.

Исследованием внутреннего аудита занимаются такие отечественные экономисты, как Андреев А.А., Бурцев В.В., Макальская А.К., Богомолов А.М., Голощапов Н.А., Сотникова Л.В., Подольский В.И., Камышанов П.И., Романов А.Н., Одинцов Б.Е., Панкова С.В., Ско-бара В.В., Гутцайт Е., Ремизов Н., Данилевский Ю.А., Черенкова О.С., Чикунова Е., а также зарубежные авторы: Арене А., Лоббек Дж., Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., Орейли В.М., Хирм М.Б., Адаме Р., Басуниа Т., Джек К. Робертсон и др.

Процесс исследования опирается на применение общенаучных методов познания, методов системного, структурно-функционального, сравнительного и коэффициентного анализа, приемов группировки и обобщения. В процессе проведения исследования были использованы методы конкретно-экономического и статистического анализа, экономико-математического моделирования.

**Информационно-эмпирическая база исследования** стали федеральные законы, законы субъектов РФ, муниципальные нормативные акты.

Аналитическая часть сформирована на базе официальных изданий Федеральной службы государственной статистики, нормативно-правовых актов органов законодательной и исполнительной власти, внутренней документации Учебный центр Тюменского отделения ОАО РЖД», г. Тюмень.

**Научная новизна** заключается в следующих положениях: определены организационно-методические подходы и организация финансового аудита собственного капитала и предложены мероприятия по совершенствованию внутреннего финансового аудита собственного капитала компании с государственным участием.

**Результаты исследования (практическая значимость).** Результаты исследования, предложенные выводы и рекомендации могут быть использованы в аналитической и практической работе по организации и совершенствованию внутреннего аудита и контроля предприятий различных форм собственности.

**Апробации результатов работы.** Основные положения диссертации излагались на научной конференции «Проблемы единого пространства экономического и социального развития стран СНГ» (Тюмень, 2019 г.), «Нефть и газ: технологии и инновации» (Тюмень, 2019).

**Объем и структура диссертации** определены актуальностью рассматриваемой проблемы, ее практической значимостью, целью и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, 2-х глав, 7 параграфов заключения, списка использованных источников, приложений.

**Дата**

**Подпись магистранта**

Радзиевская В.А.

**Научный руководитель**

Шлык К.Ю. к.с.н., доцент

## СОДЕРЖАНИЕ

|  |     |
|--|-----|
| ВВЕДЕНИЕ.....  | 8   |
| 1 Теоретико-методологические основы исследования внутреннего аудита и финансового контроля .....                                   | 11  |
| 1.1 Особенности аудита и контроля в компании с государственным участием.....   | 11  |
| 1.2 Цели и источники информации для внутреннего аудита.....  | 20  |
| 1.3 Перечень аудиторских процедур: план, программа, контроль качества аудиторской деятельности.....                                | 28  |
| 1.4 Содержание внутреннего аудита собственного капитала: учет и анализ..   | 35  |
| 2 Организация учета и совершенствование аудиторской деятельности в компании «Учебный центр Тюменского отделения ОАО РЖД».....      | 45  |
| 2.1 Общая характеристика и анализ основных финансово-экономических показателей деятельности и динамики собственного капитала ..... | 45  |
| 2.2 Бухгалтерский учет собственного капитала в компании с государственным участием.....  | 56  |
| 2.3 Организационно-методические подходы и организация финансового аудита собственного капитала .....                               | 71  |
| 2.4 Разработка мероприятий по совершенствованию внутреннего финансового аудита и контроля собственного капитала .....              | 75  |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....  | 87  |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....  | 90  |
| Приложение А.....  | 97  |
| Приложение Б.....  | 98  |
| Приложение В.....  | 99  |
| Приложение Г.....  | 100 |
| Приложение Д.....  | 102 |
| Приложение Е.....  | 103 |



## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время, организация службы внутреннего аудита в компании дает возможность предоставления наиболее точной и достоверной экономической информации высшему звену управления организации о ее текущих делах и финансово-хозяйственной деятельности, способствует созданию высокоэффективной системы бухгалтерского учета и позволяет повышать эффективность деятельности коммерческих организаций.

Актуальность диссертационного исследования обусловлена тем, что возрастают требования к повышению эффективности управления предприятием, которые обуславливают необходимость функциональной активизации и реформирования внутреннего контроля как составной части управления. При осуществлении предпринимательской деятельности в организациях действует сложный экономический механизм со многими самостоятельными и взаимодействующими системами. Такими системами являются учет, внутренний аудит и финансовый контроль.

Целью данной работы является совершенствование системы внутреннего аудита и финансового контроля в компании.

Объектом выступает «Учебный центр Тюменского отделения ОАО РЖД», г. Тюмень.

Предметом является внутренний аудит собственного капитала компании с государственным участием.

Поставленная цель конкретизируется рядом исследовательских задач:

- раскрыть особенности аудита в компании с государственным участием;
- определить цели и источники информации для внутреннего аудита;
- дать характеристику перечня аудиторских процедур: план, программа, контроль качества аудиторской деятельности;
- раскрыть особенности бухгалтерского учета собственного капитала в компании с государственным участием;

- определить организационно-методические подходы к организации финансового аудита собственного капитала;

-предложить мероприятия по совершенствованию внутреннего финансового аудита собственного капитала.

Методологической основой исследования послужили теоретические разработки ведущих отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области муниципальной экономики и финансов. Исследование теоретических основ финансов государственных учреждений занимались учёные и специалисты В.А. Бородин, Т.С. Бронникова, В.И. Беляев, М.И. Бухалков, С.Ю. Вайнштейн, Ю.Ю. Григорьева, В.С. Ефремов, И.Н. Иванов, А.И. Идрисов, В.В. Казаков, О.Т. Лебедев, Э.М. Коротков.

Исследованием внутреннего аудита занимаются такие отечественные экономисты, как Андреев А.А., Бурцев В.В., Макальская А.К., Богомолов А.М., Голощапов Н.А., Сотникова Л.В., Подольский В.И., Камышанов П.И., Романов А.Н., Одинцов Б.Е., Панкова С.В., Ско-бара В.В., Гутцайт Е., Ремизов Н., Данилевский Ю.А., Черенкова О.С., Чикунова Е., а также зарубежные авторы: Арене А., Лоббек Дж., Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., Орейли В.М., Хирм М.Б., Адаме Р., Басуниа Т., Джек К. Робертсон и др.

Процесс исследования опирается на применение общенаучных методов познания, методов системного, структурно-функционального, сравнительного и коэффициентного анализа, приемов группировки и обобщения. В процессе проведения исследования были использованы методы конкретно-экономического и статистического анализа, экономико-математического моделирования.

Информационно-эмпирическая база исследования стали федеральные законы, законы субъектов РФ, муниципальные нормативные акты.

Аналитическая часть сформирована на базе официальных изданий Федеральной службы государственной статистики, нормативно-правовых актов органов законодательной и исполнительной власти, внутренней документации Учебный центр Тюменского отделения ОАО РЖД», г. Тюмень.

Научная новизна заключается в следующих положениях: определены организационно-методические подходы и организация финансового аудита собственного капитала и предложены мероприятия по совершенствованию внутреннего финансового аудита собственного капитала компании с государственным участием.

Результаты исследования (практическая значимость). Результаты исследования, предложенные выводы и рекомендации могут быть использованы в аналитической и практической работе по организации и совершенствованию внутреннего аудита и контроля предприятий различных форм собственности.

Апробации результатов работы. Основные положения диссертации излагались на научной конференции Основные положения диссертации излагались на научной конференции «Проблемы единого пространства экономического и социального развития стран СНГ» (Тюмень, 2019 г.).

Объем и структура диссертации определены актуальностью рассматриваемой проблемы, ее практической значимостью, целью и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, 2-х глав, 7 параграфов заключения, списка использованных источников, приложений.

# **1 Теоретико-методологические основы исследования внутреннего аудита и финансового контроля**

## **1.1 Особенности аудита и контроля в компании с государственным участием**

Внутренний контроль является важнейшей составляющей системы управления, который упрощает путь к достижению целей, поставленных собственниками и, в ряде случаев, позволяющая оптимизировать бизнес-процессы, тем самым увеличивая доходность бизнеса.

Согласно российскому законодательству, понятия «внутренний контроль» и «внутренний аудит» являются разными, несмотря на то, что она преследуют одинаковые цели.

Контроль, как элемент управления, играет существенную роль в обеспечении функционирования государства. Анализ развития контроля показывает, что контроль является широко распространенным объективным явлением в экономической жизни общества. Реализация контроля базируется на глубоком изучении теоретических, методологических и практических основ контроля как комплексного социального и экономического явления.

Компании с государственным утверждает ряд методических рекомендаций для компаний с государственным участием [32].

Под компанией с государственным участием подразумевается организация, в которой пакет акций принадлежит государству напрямую или косвенно через зависимые предприятия, институты или субъекты РФ, что предоставляет права на получение части прибыли от деятельности акционерным обществом в виде дивидендов, а также на участие в управлении АО. В Рекомендациях отражается указания о внутреннем аудите, об организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах, о построении функции внутреннего аудита в холдинговых структурах с участием Российской Федерации, об управлении рисками, о применении ключевых показателей эффективности. Однако

практически все они посвящены внутреннему аудиту, а не внутреннему контролю.

В систему внутреннего контроля включены методы внутреннего аудита, контрольно-ревизионные функции, элементы системы риск-менеджмента, систему менеджмента качества, а также службу внутреннего контроля, распространенную как вертикально в организационной структуре, так и горизонтально, контролируя все этапы бизнес-процессов в компании.

На эффективную деятельность любой организации оказывает влияние достоверная и своевременная информация об осуществляемых операциях, их стратегические цели и уровень соответствия законодательным нормам и, поэтому крайне важно грамотно организовать систему внутреннего контроля (далее - СВК) организации.

Построение СВК в компаниях с государственным участием (далее - КГУ) усложняется, поскольку такой организации субъекту необходимо руководствоваться политическими, социальными и другими аспектами при разработке своей стратегии, поэтому не всегда учет коммерческого интереса является приоритетным. В условиях современной Российской экономики государственным корпорациям следует учитывать правовой аспект, при этом в настоящее время с понятием внутреннего контроля связано множество действующих нормативных документов [54].

Как правило, организационная структура государственных корпораций и порядок ее формирования индивидуальны. Однако у всех государственных корпораций прослеживается трехзвенная система органов управления:

- высший орган управления - совет директоров или наблюдательный совет;
- коллегиальный орган управления - правление;
- единоличный исполнительный орган - генеральный директор, президент или председатель.

С учетом особенностей организационно-правовой формы государственных корпораций представляется важным вопрос о том, насколько эффективен

финансовый контроль государственных корпораций с позиций реализации их потенциала в решении поставленных задач.

Система внутреннего контроля в КГУ регламентируется:

- Политикой в области внутреннего контроля и ее организаций.
- Положением об Управлении внутреннего аудита.
- Положением о Департаменте контрольно-ревизионной деятельности.
- Положением о ревизионной комиссии КГУ.
- Положением об отделе контроля конкурентной политики.
- Положением о Центральном арбитражном комитете КГУ.

Внутренний контроль осуществляют: ревизионная комиссия, совет по повышению прозрачности деятельности, отдел контроля конкурентной политики, департамент контрольно-ревизионной деятельности, управление внутреннего аудита (Рисунок 1.1).



Рисунок 1.1 – Примерная структура системы внутреннего контроля компании с государственным участием

Ревизионная комиссия является контролирующим органом Наблюдательного совета корпорации, занимается подтверждением достоверности, полноты и соответствия стратегическим целям отчетности

стандартов и нормативов компании, вносит предложения по совершенствованию качества служб СВК, осуществляет контроль за эффективным и целевым расходованием бюджетных средств, специальных фондов [34].

Управление внутреннего аудита ответственно за повышение релевантности и надежности систем внутреннего контроля и системы управления рисками и обеспечение контроля над эффективным использованием средств федерального бюджета. Осуществляет контроль за исполнением положений политики в области внутреннего контроля, исполнения корректирующих мероприятий, координацию, планирование и апробацию методологии контрольной деятельности.

Департамент контрольно-ревизионной деятельности осуществляет контроль соблюдения ГКУ и ее организациями требований нормативных правовых актов Российской Федерации, решений органов управления Корпорации и локальных и нормативных правовых актов Корпорации и ее организаций. Проводит анализ и оптимизацию показателей финансово-хозяйственной деятельности, а также осуществляет контроль надежности, достоверности и полноты финансовой и управленческой отчетности организаций Корпорации [6].

Отдел контроля конкурентной политики ответственен за повышение эффективности средств федерального бюджета и собственных средств Корпорации посредством проводимых отделом контрольных мероприятий, а также обеспечение сбора и анализа жалоб по вопросам собственности. Ведет реестр недобросовестных поставщиков и осуществляет контроль вопросов, связанных с конкурентной политикой. Данный отдел руководит системой Центрального арбитражного комитета отрасли, в которую входят арбитражные комитеты дивизионов, данные комитеты признаны решать вопросы, связанные с досудебным урегулированием конфликтов в системе закупок корпорации.

Специализированные органы внутреннего контроля, данные рабочие группы собираются для проведения процессов внутреннего контроля, аудита дочерних и зависимых организаций.

Совет по повышению прозрачности деятельности создается для обеспечения выполнения задач государственных органов исполнительной власти по совершенствованию системы управления закупочной деятельностью КГУ равно как для реализации национальной стратегии по противодействию коррупции.

Предпосылки возникновения внутреннего аудита связаны с ростом размеров компаний и повышением сложности процессов управления. Внутренний аудит позволяет обеспечить предоставление гарантий и консультаций руководству, направленных на максимизацию ценности и совершенствование деятельности организации [34].

В научной литературе выработаны методические подходы к исторической этапизации аудиторских деятельности. Однако применительно к внутреннему аудиту, такие подходы на сегодняшний день не выработаны. При выработке методических подходов к этапизации внутреннего аудита за основу были взяты этапы аудиторской деятельности с учетом специфики внутреннего аудита. Нами исследованы исторические особенности развития внутреннего аудита, и этапизация, проведенная различными учеными (таблица 1.1).

Таблица 1.1 - Этапы развития внутреннего аудита

| Автор               | Этапы  | Содержание   |
|---------------------|--|--|
| Северенкова<br>Л.П. | 1941 - кон. 50-х гг.<br>Формирование<br>профессии<br>внутреннего<br>аудитора | Первые годы после создания Института внутренних аудиторов внутренний аудит рассматривался как надстройка, тесно взаимосвязанная с работой внешних аудиторов. Зачастую внутренних аудиторов призывали содействовать внешним в проверке финансовой отчетности или выполнять около учетные функции, в т.ч. по сверке отчетных данных  |
|                     | 1958 - кон 1970- х<br>гг.<br>Операционный<br>аудит                           | Ориентация на операционную деятельность нашла отражение и в формировании новой дефиниции внутреннего аудита, которая появилась в 1958 г., и содержала акцент на наличии глубокой заинтересованности со стороны внутреннего аудитора как сотрудника компании в исследовании всех типов операций с целью повышению их рентабельности |
|                     | 1978-2002<br>Этап<br>стандартизации  | Впервые Стандарты профессиональной деятельности внутреннего аудита были выпущены в 1978 г. и началась новая стадия функционирования внутреннего аудита на основе стандартизированных процедур  |



|                            |   |  |
|----------------------------|---|--|
| Величко С.В.               | Начальный этап                              | Проверка бухгалтерско-финансовой отчетности, а также в осуществлении ревизионной функции - проверка сохранности товарно-материальных ценностей и выполнения распоряжений руководства организации |
|                            | Переходный этап                             | Внутренний аудит наряду с финансовыми проверками, фокусирующимися на системе бухгалтерско-финансового контроля, осуществляет проверки системы внутреннего контроля в рамках всей организации     |
|                            | Современный этап                            | Внутренний аудит участвует в совершенствовании процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления  |
| Аудиторская компания Делой | 40 гг. XX века. Традиционная роль           | Проверка бухгалтерской отчетности, проверка сохранности активов, эффективности использования средств   |
|                            | 40-70 гг. XX века. Переходная роль          | Проверки системы внутреннего контроля специальные проекты  |
|                            | 70 гг. XX века. Современная роль            | Совершенствование процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления   |
| Новоселов ИВ.              | До 1941 г. подтверждающий аудит             | Внутренний аудит на этапе возникновения связывается с подтверждением фактического наличия активов и отражением их в отчетности   |
|                            | До 1999 г. - системно-ориентированный аудит | Переориентация внутреннего аудита на оценку внутреннего аудита   |
|                            | С 1999 г. - аудит, базирующийся на риске    | Внутренний аудит связывается с процессами риск-менеджмента и оценкой внешних и внутренних рисков, которым подвергается организация в ходе своей деятельности                                     |
| Кизиллов АН.,              | Начальный этап                              | Подтверждение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности; предотвращение и выявление злоупотреблений  |
| Овчаренко О.В.             | Переходный этап                             | Подтверждение достоверности финансовой (бухгалтерской)   |
|                            | Современный этап                            | Повышение эффективности деятельности организации   |

Таким образом, можно выделить четыре основных этапа развития внутреннего аудита:

1. Этап подтверждающего аудита (этап формирования профессии) – с 1941 до 1970 года.
2. Этап системно-ориентированного аудита - с 1970 до 1990 года.
3. Этап риск-ориентированного аудита - с 1990 года до 2013 года.
4. Этап комплексного внутреннего аудита с ориентацией на выявление внутрипроизводственных резервов - с 2013 года.

Первые три этапа развития внутреннего аудита выделяются аналогично с этапами развития аудита в целом. На первом этапе внутренний аудит связан с

подтверждением фактического наличия активов и отражения их в бухгалтерской отчетности. Второй этап переориентировал внутренний аудит на оценку системы внутреннего контроля. Третий этап связывает внутренний аудит с процессами риск-менеджмента и оценкой внешних и внутренних рисков, которым подвергается организация в ходе своей деятельности. Четвертый этап назван нами этапом комплексного внутреннего аудита с ориентацией на выявление внутрипроизводственных резервов. Он направлен на максимизацию ценности хозяйствующего субъекта и связан с функцией «добавленная стоимость» [18].

В процессе сбора данных для идентификации и оценки рисков, внутренние аудиторы исследуют экономическую деятельность и вырабатывают комплекс мер по повышению эффективности управления организацией на основе выявления внутрипроизводственных резервов и путей их реализации.

На данном этапе внутренний аудит нацелен на рост добавленной стоимости организации и повышение эффективности управления в целом, управление рисками, и управление бизнес-процессами в частности. В дальнейшем внутренний аудит может оказать позитивное влияние не только на деятельность самой организации, а всех экономических субъектов и экономики в целом [32].

Из этого делаем вывод, что если раньше в рамках внутреннего аудита повышенным спросом пользовались услуги, ориентированные на подтверждение отдельных статей отчетности, то в настоящее время на первый план выходят услуги по выявлению внутрипроизводственных резервов и разработке плана выполнения выработанных рекомендаций.

Несмотря на развитие и выделение внутреннего аудита в особое направление контрольной деятельности на Западе, до настоящего времени в экономической литературе само понятие «внутренний аудит» по-разному трактуется как зарубежными, так и российскими учеными. Обеспечение единства трактовки в законодательных и нормативных актах понятия «внутренний аудит», его целей, функций принципиально важно для обеспечения единства терминологии. Нами проведен обзор определения понятия «внутренний

аудит» российскими и зарубежными учеными (Таблица 1.2).

Таблица 1.2 – Подходы к интерпретации понятия «внутренний аудит»

| Трактовка понятия  | Ученые   |
|--|--|
| <b>1. Понятие внутренний аудит трактуется в узком его понимании</b>  |  |
| 1.1 Внутренний аудит отождествляется с термином «ревизия»  | Суйц В.П., Алборов Р.А., Скобара В.В., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А., Подольский В.И.   |
| 1.2 Внутренний аудит представляет составную часть внутреннего контроля                                       | Додж Р., Адамс Р., Бельский С., Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю., Егорова С.К., Бычкова С.М., Кочинев Ю.Ю., Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л., Терехов А.А., Андреев В.Д., Полисюк Г.Б. |
| 1.3 Внутренний аудит как часть общего аудита   | Богомолов А.М., Голощапов Н.А., Аренс Э.А., Лоббек Дж.К.   |
| <b>2. Понятие внутренний аудит трактуется в широком его понимании</b>  |  |
| 2.1 Внутренний аудит - способ независимой оценки эффективности деятельности организации и органов управления | Гуськова Т.Н., Slyunina T.L., Glushach Y.S., Конопляник Т.М., Романов А.Н., Сотникова Л.В., Воропаев Ю., Ковалева О.В., Константинов Ю.П.  |
| 2.2 Внутренний аудит - деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций      | Определение ПА, Липунцов Ю.П.  |

В результате исследования понятия «внутренний аудит» можно выявить нескольких базовых подходов к его трактовке. В узком смысле понятие внутреннего аудита чаще всего отождествляют с терминами «внутренний контроль» и «ревизия». В соответствии с первым подходом, понятие внутреннего аудита отождествляют с ревизией, под которой понимается всесторонняя и глубокая документальная и фактическая проверка производственно-финансовой и коммерческой деятельности субъекта хозяйствования за определенный период времени [22].

Как известно, эти два понятия имеют много общего, а именно: оценка и сверка достоверности бухгалтерской отчетности проводятся по одинаковым методикам ведения налогового и финансового учета, одинаково осуществляются документальный и фактический контроль.

Но если углубиться в понятия, ревизия является формой контроля над предприятием, организацией или компанией со стороны государства с целью

проверки бюджетных правоотношений, а внутренний аудит выполняет не только контрольные функции, но и ориентирует современный бизнес на получение информации для принятия управленческих решений.

Поэтому разница между ревизией и внутренним аудитом очевидна, хотя на первый взгляд эти понятия очень схожи.

Большинство ученых считает, что внутренний аудит представляет собой составную часть внутреннего контроля, которая облегчает контроль различных звеньев управления со стороны высшего руководства. Такую позицию разделяют зарубежные ученые: Р. Додж, Р. Адамс и ряд отечественных исследователей, таких как: С. Бельский, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева. Определение места внутреннего аудита в системе внутреннего контроля показывает его общность с другими формами, но при этом он является самостоятельным направлением, обслуживающим интересы высшего управления [45].

В другой трактовке внутренний аудит рассматривается как часть общего аудита, который организуется во внутрихозяйственном субъекте. В этом определении выявлено одно из направлений внутреннего аудита - оценка достоверности отчетности и выявление искажения, присущие в отчетности организации, а не упоминает другие задачи, такие как оценка на соответствии и эффективности бизнес-процессов и системы внутреннего контроля и управления рисками.

В широком смысле, ряд ученых рассматривают внутренний аудит как способ независимой оценки эффективности деятельности организации и органов управления, но не акцентируют внимание на разработке мероприятий по совершенствованию и повышению эффективности деятельности организации в целом.

В современной трактовке, под внутренним аудитом понимается независимая и объективная деятельность по предоставлению гарантий и консультаций, направленная на достижение конкретных результатов и улучшение работы организации, на максимизацию ее ценности.

Такая точка зрения разделяется Международным Институтом внутренних

аудиторов. На наш взгляд этот подход более точно отражает сущность внутреннего аудита. В настоящее время среди специалистов не наблюдается единства в подходах к определению термина «внутренний аудит». Одни из них пытаются отождествить внутренний аудит с внешним или, по крайней мере, найти между ними сходство, другие же, наоборот, пытаются найти различия или противоречия.

Таким образом, на основе обзора различных трактовок понятия «внутренний аудит», предлагается следующее определение, трактующее его как независимую деятельность в организации, осуществляемую в интересах ее собственников и высшего руководства, обеспечивающую объективные гарантии и консультации на основе надлежащего управления ключевыми бизнес-рисками с целью совершенствования деятельности организации. Понятие аналогично с определением Института внутренних аудиторов, но его отличительной особенностью является акцент на применении рискориентированного подхода. Исследование исторических аспектов развития внутреннего аудита и его перспектив, уточнение этапов его развития и предлагаемое определение «внутренний аудит» позволят создать теоретическую основу для обоснования направлений совершенствования методики его проведения в организации.

## **1.2 Цели и источники информации для внутреннего аудита**

В процессе любой работы возникают просчеты и ошибки. Для их обнаружения и исправления применяются три типа контроля - внутренний, государственный и независимый (аудит).

Целью внутреннего контроля является поиск и устранение допущенных недостатков на стадии, пока они еще не оказали заметного влияния на финансовую деятельность компании.

Целями организации системы внутреннего контроля в организации являются:

- осуществление упорядоченной и эффективной деятельности организации;

-обеспечение соблюдения политики руководства каждым работником предприятия;

-обеспечение сохранности имущества предприятия [13].

Для достижения целей организации системы внутреннего контроля необходимо решение отдельных задач. Руководство предприятия обязано обеспечить организацию и поддержание на должном уровне такой системы внутреннего контроля, которая являлась бы достойной для того, чтобы [26]: в бухгалтерскую (финансовую) отчетность было включено все, что должно быть включено, и не включено ничего из того, что не должно быть в нее включено, а то, что включено в отчетность, было бы правильно определено, классифицировано, оценено и зарегистрировано; бухгалтерская (финансовая) отчетность давала верное и объективное представление о предприятии в целом; компьютерные программы, контролирующие функционирование учетной системы, включающие формирование первичных документов, их анализ и разноску по счетам, не могли быть сфальсифицированы; средства предприятия не могли быть незаконно присвоены или неэффективно использованы; все отклонения от планов своевременно выявлялись, анализировались, а виновные несли ответственность; внутренняя отчетность оперативно передавалась лицам, уполномоченным принимать управленческие решения, для ее оптимального использования.

Основные нарушения, связанные с деятельностью фирмы, могут быть преднамеренными и непреднамеренными. Непреднамеренные нарушения связаны с неквалифицированно подготовленной документацией (отчеты, бухгалтерские документы, бизнес-планы) и несовершенством принятой на предприятии системы документооборота.

К преднамеренным нарушениям относятся: искажения при оформлении документов, призванные скрыть кадровые или финансовые злоупотребления; неправильно подготовленные отчеты, ставящие целью сокрытие хищений или недостачи продукции и имущества фирмы; фактическое отсутствие собственности предприятия, обнаруживаемое при проведении инвентаризации.

Злоупотребления со стороны сотрудников снижают экономический результат деятельности и могут стать причиной административного или уголовного преследования со стороны правоохранительных органов.

Раннее выявление и предупреждение нарушений в осуществлении трудовой, финансовой и бухгалтерской деятельности относится к первоочередной задаче внутреннего контроля. Еще одной функцией внутренних проверок является дополнительный финансовый анализ и мониторинг текущей ситуации на предприятии. Выявление чрезмерных затрат на маловажные потребности позволяет сократить расходы и перенаправить их в другое русло.

Особенности внутреннего контроля:

- проводится на средства организации, включаемые в планы финансовых затрат заранее или выделяемые при необходимости;

- бывает плановым и внеплановым. Внеплановый контроль может быть вызван информацией о грядущей проверке со стороны правоохранительных органов или необходимостью выяснить реальное экономическое состояние предприятия;

результаты проведенной работы доступны лишь для руководящего состава. До низовых звеньев итоги проверки доводятся лишь в случаях выявленных нарушений со стороны конкретных сотрудников [55].

Внутренний аудит состоит из следующих взаимосвязанных этапов:

1. формирования перечня объектов аудита на соответствующий год, предусматривающего организацию аудита на основании системы управления рисками;
2. планирования отдельного аудита и его проведения;
3. принятия решения и составления документов по результатам внутреннего аудита.

Службами внутреннего аудита осуществляются следующие типы аудита:

- аудит эффективности - оценка и анализ деятельности объекта аудита на предмет эффективности, экономичности, продуктивности и результативности;

- аудит соответствия - оценка, проверка соблюдения объектом аудита норм

законодательства, а также актов субъектов квазигосударственного сектора, принятых в их реализацию.

Основными структурными элементами проверки являются:

-контроль инвестиций - заключается в выявлении и минимизации источников финансовых оттоков, связанных с инвестированным капиталом. По итогам может быть принято решение о проведении сбалансированной политики компании. В ее состав обычно включается перенаправление средств на другие промышленные или хозяйственные нужды. Одним из путей уменьшения затрат за счет выплаты дивидендов является упорядочивание структуры расчетов и отсеивание ненадежных акционеров, не вносящих вовремя взносы в уставной капитал;

-контроль сохранности активов - включает в себя выявление злоупотреблений и реальный учет изношенности фондов. Своевременная замена материальной базы предприятия является гарантом успешной работы;

-контроль структуры капитала - относится скорее к регулятивной политике компании. Определение фактических притоков и оттоков позволяет более эффективно распределять средства на расширение производства, выплату процентов по кредитам и др.;

-контроль процессов снабжения, производства и продажи - выявляет малоэффективные звенья в цепочках обеспечения производственных и хозяйственных нужд, выпуска продукции, маркетинговых исследований и логистики. Важным этапом является оценка эффективности расходования ресурсов и сырья, оказывающих преимущественное влияние на величину себестоимости;

-контроль соблюдения законодательства РФ - ставит целью исключить негативные последствия по результатам проверки правоохранительными органами;

-контроль учетной и бухгалтерской документации - предотвращает намеренные и случайные ошибки и позволяет дополнительно контролировать составленную отчетность [14].



Органы внутреннего аудита осуществляют анализ, обобщение и систематизацию выявленных по результатам государственного аудита нарушений и недостатков. Актуальной проблемой функционирования эффективной системы внутреннего аудита является отсутствие методологического единства информационной базы, которая влечет за собой сбор разнотипных аудиторских доказательств и, как следствие, различных результатов проверки и сложности систематизации этих результатов при подготовке аудиторского заключения.

Для устранения данной проблемы необходимо унифицировать сбор аудиторских доказательств, обеспечивая комплексный единый подход к внутреннему аудиту и его методике, не нарушающую целостную картину восприятия состояния систем и подсистем финансового, управленческого, налогового учета, контроля и анализа, и других подсистем хозяйствующего субъекта [9].

Источники доказательной информации, характеризующие объекты внутреннего аудита, достаточно разнообразны и имеют неодинаковое значение для формулирования объективного аудиторского заключения. Поэтому аудитор должен знать и четко представлять, какие сведения он должен собрать, и из каких источников они могут быть им получены. Более того, аудитор, занимающийся проведением внутренней проверки, должен сочетать в себе знания и умения не только бухгалтера, юриста, менеджера, а также специализированные знания в области основных видов деятельности, осуществляемых хозяйствующим субъектом.

Основной перечень источников доказательной информации о деятельности клиента приведен в правиле (стандарте) №5 аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства». К аудиторским доказательствам отнесены «первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из разных источников (от третьих лиц)» [9]. Однако данный перечень далеко не

полон и не является исчерпывающим. При реализации требований данного стандарта возникают трудности, связанные с определением необходимого и достаточного объема доказательной информации по конкретным участкам и объектам аудита.

На практике документы, могут проверяться и без предварительной группировки или систематизации, в том порядке, как они сброшюрованы. При таком несистематизированном подходе существует необходимость установления верности и точности каждого документа в отдельности. Однако аудитор окажется не в состоянии охватить проверкой какую-либо хозяйственную операцию или группу хозяйственных операций в целом. Это приводит к искажению основных важнейших показателей финансово- хозяйственной деятельности. Более того, с помощью одного лишь изучения документов невозможно выявить многие нарушения и искажения, так как некоторые факты могут не находить своего отражения в документах или же оформляться в них заведомо неправильно. Поэтому несистематизированный подход при проверке документов представляется неэффективным и недостаточно надежным методом.

Источники доказательной информации из-за различий в видах деятельности компаний, а также в зависимости от цели и конкретного объекта проверки, могут значительно варьироваться. Следовательно, одной из важнейших задач внутреннего аудита на сегодняшний день является систематизация и детализация источников доказательной информации по конкретным направлениям и участкам аудита с учетом отраслевой принадлежности организации, а также их группировка по процедурам и направлениям аудиторских работ.

Наиболее важными источниками аудиторских доказательств принято считать учетные данные, послужившие базой для составления показателей отчетности. Так, Н.Г. Гаджиев, А.А. Кудояров, С.Г. Гаджикасумов, а также Ш.И. Алибеков считают, что основная часть данных, формирующих контрольную информацию, падает на документы бухгалтерского учета, где на ее долю приходится около 60%.

Особенность бухгалтерского учета - сплошная непрерывная регистрация всех хозяйственных операций, бухгалтерский учет имеет большое значение в обеспечении контроля за сохранностью собственности, целесообразностью и законностью использования различных ресурсов. Поэтому основным блоком информационной базы внутреннего аудита являются данные бухгалтерского учета и отчетности [33].

Вместе с тем, ограничение внутренней аудиторской проверки исследованием лишь бухгалтерских документов нельзя признать верной. Используя только данные бухгалтерского учета и отчетности, аудиторы могут сделать неверный вывод о нарушениях, злоупотреблениях и ошибках. Проверка бухгалтерского учета дает основную характеристику финансово-хозяйственной деятельности организации, но не всегда позволяет вскрывать все нарушения и условия, им способствующие.

В целях получения лучшего представления об имущественном и финансовом положении предприятия стоит привлекать и другие информационные источники. Применяя при проведении внутреннего аудита данные, которые содержатся в небухгалтерских источниках, аудитор, несмотря на использование внутренних источников, имеет возможность повысить надежность получаемых доказательств. Дело в том, что такая документация создается по иным правилам и в других целях, нежели бухгалтерская. В случае совпадения данных бухгалтерской, управленческой, налоговой, статистической и иных видов учета и отчетности, а также результатов их анализа, внутренний аудитор вправе расценивать это как дополнительное подтверждение достоверности представленных к проверке показателей отчетности [26].

В таком случае информационную базу внутреннего аудита будут органично дополнять данные учета других систем: управленческого, налогового, статистического.

Таким образом, информационное обеспечение внутреннего аудита весьма разнородно и основывается на бухгалтерской информации, включающей оперативные, ретроспективные и перспективные данные налоговой,

статистической, аналитической, плановой, нормативно-правовой, технической, социальной и других видах информации (рисунок 1.2).

|   |  |  |
|---|--|--|
| Учетные данные                            | Данные бухгалтерского учета и отчетности   | Первичные учетные документы              |
|   |  | Учетные регистры                         |
|   |  | Бухгалтерская отчетность                 |
|   | Данные налогового учета отчетности         | Данные налогового учета                  |
|   |  | Регистры налогового учета                |
|   |  | Налоговая отчетность                     |
| Данные статистического учета и отчетности | Данные бухгалтерского и оперативного учета |  |
|   | Статистическая отчетность                  |  |
| Внеучетные данные                         | Внеучетные данные по видам деятельности    | Технико-экономическая документация       |
|   |  | Межотраслевые данные                     |
|   |  | Экономические обзоры                     |
|   | Данные анализа, наблюдения, опроса         | Данные анализа экономических показателей |
|   |  | Результаты опроса, наблюдения            |
|   |  | Оценка экспертов                         |
|   | Данные нормативно-правовой базы            | Внешние регламенты                       |
| Внутренние регламенты                     |  |  |

Рисунок 1.2 – Источники информации внутреннего аудита

Информационная база внутреннего аудита также должна быть основана на данных, не содержащихся в системах учета, то есть внеучетных данных. Тогда, источниками доказательной информации будут не только бухгалтерские записи, являющиеся основой отчетности, но и данные внутренней внеучетной информации:

-технико-экономическая документация, а также внешняя внеучетная информация;

-межотраслевые данные по видам осуществляемой деятельности; экономические обзоры и публикации в специальных изданиях; -статистические данные и данные маркетинговых исследований; материалы арбитражных судебных дел;

-материалы по результатам налоговых проверок; аудиторские заключения и отчеты внешних аудиторов и другие.

### **1.3 Перечень аудиторских процедур: план, программа, контроль качества аудиторской деятельности**

Программа аудита является развитием плана аудита и представляет собой перечень аудиторских процедур, которые необходимы для каждой конкретной части проверки.

Аудиторские программы бывают двух видов:

программы тестов контроля, которые содержат процедуры для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля предприятия;

программы проверки остатков на счетах, которые содержат процедуры для сбора информации непосредственно об остатках на счетах.

Аудиторская программа включает в себя: график работы аудиторов: предельные сроки подготовки и представления материалов, полученных в ходе проверки, для составления аудиторского заключения и других документов; затраты времени на отдельные виды и участки проверок с учетом и в пределах ожидаемого вознаграждения, чтобы обеспечить получение прибыли; подробные процедуры. В письменном виде детально описываются все процедуры, необходимые для реализации плана аудиторской проверки, а также цели и задачи, относящиеся к каждому участку проверки [35].

Подробность программы объясняется тем, что она является своего рода инструкцией для сотрудников, участвующих в аудите, а также инструментом контроля правильности выполнения работы; программа предполагает, что все члены аудиторской группы знают, какие требования им предъявляются. Программа является одновременно и базовым документом для контроля выполнения заданий младшими аудиторами и ассистентами в аудиторской группе; определение численности и обязанностей персонала. В программе определяются численность необходимого для аудита персонала, объем и

последовательность его работы. Аудиторская группа состоит из основного аудитора, младших аудиторов и ассистентов.

Программа проведения внутреннего аудита составляется совместно с планом. Чаще всего программа имеет персональную форму, учитывающую наиболее важные аспекты, подвергаемые контролю в конкретной компании. Этот документ описывает все нюансы деятельности аудитора и включает в себя такие пункты:

1. Главная цель проведения внутреннего аудита.
2. Область применения.
3. Определения и сокращения.
4. Данные о дополнительных документах.
5. Перечень ответственных за применение.
6. Описание процесса проведения аудита.
7. График и периодичность контрольных проверок.
8. Подготовка детального плана аудита.
9. Подготовка необходимых документов.
10. Последовательность сбора информации.
11. Нюансы подготовки итоговой отчетности.

Обычно аудиторская программа включает в себя тестирование операций, аналитические процедуры и тестирование статей баланса; разработка тестов операций для проверки количественных ошибок и нарушений с целью подтверждения правильности статей финансовой отчетности [42].

При проведении этих тестов определяются: наличие соответствующего разрешения на проведение операций; правильность проводок и подведения итогов в журналах и книгах аналитического учета; правильность перенесения информации в Главную книгу; использование аналитических процедур, которые являются наиболее дешевым и довольно быстрым и эффективным способом проверки. Они широко используются для получения представления о деятельности клиента; оценки финансовой стабильности предприятия; выяснения возможных ошибок в финансовой отчетности; сокращения числа и

объемов тестов; тестирование статей баланса сосредоточено на Главной книге.

Наиболее эффективная процедура - анализ, затем процедуры, связанные с ознакомлением с системой внутреннего контроля (СВК), и тесты СВК. Самая трудоемкая процедура - тестирование операций.

Каждая аудиторская фирма самостоятельно устанавливает требования к формам аудиторских программ. В соответствии с планом и обстоятельствами клиента в выбранный проект программы вносятся необходимые изменения.

Проведение аудиторских процедур предназначено для сбора достаточных надлежащих доказательств с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудиторов об эффективности системы внутреннего контроля (далее СВК), выраженное в «Аудиторском отчете» и подкрепленное соответствующими рабочими документами. Одной из основных аудиторских процедур, направленных на получение адекватных выводов о надежности и эффективности функционирования СВК бизнес-процесса, является тестирование фактических процедур управления рисками, присущих анализируемому процессу [45].

Тестирование надежности СВК направлено на определение аудитором вероятности достижения цели контрольной процедуры, с помощью которой владелец анализируемого риска может эффективно управлять данным риском. При этом цель контрольной процедуры определяется аудитором либо на основе анализа внутренней нормативной документации (ВНД) по процессу, интервью с владельцем процесса, либо самостоятельно на основе «лучших практик» организации данных процессов в аналогичных компаниях. Тестирование проводится аудитором выборочным методом.

Объем выборки должен обеспечивать достаточную уверенность аудитора в том, что выводы, сделанные на основе анализа выборочных данных будут приемлемы для всего объема данных (генеральной совокупности), из которого произведена выборка. Объем выборки может определяться с применением специальных формул, полученных на основе теории вероятности и математической статистики, либо определяться на основе профессионального

суждения аудитора. При проведении тестирования аудитор располагает довольно широким спектром инструментов - процедур, исполнение которых позволит сформировать объективные выводы об эффективности СВК, как то: сравнение / сопоставление, анализ данных и др.

По результатам тестирования аудитор должен дать оценку надежности действующей СВК бизнес-процесса в части управления анализируемым риском, с указанием возможных последствий от реализации данного риска (с учетом экстраполяции результатов проверки выборочных данных на всю генеральную совокупность). В случае необходимости аудитор формирует рекомендации по построению или оптимизации действующей СВК для достижения целей бизнес-процесса.

Контроль качества осуществляется по следующим критериям: соблюдение требований к предварительному изучению объекта аудита; соблюдение срока завершения аудиторского мероприятия и подписания аудиторского отчета, аудиторского отчета по финансовой отчетности; соответствие аудиторского отчета, аудиторского отчета по финансовой отчетности установленной форме; соответствие содержания аудиторского отчета, аудиторского отчета по финансовой отчетности общим и процедурным стандартам, Правилам, в том числе:

- а) соответствие цели проведенного аудиторского мероприятия цели, указанной в плане аудита;
- б) полнота охвата вопросов программы аудита;
- в) наличие фактов осуществления аудита по вопросам и бюджетным программам, не указанным в плане и программе аудита;
- г) соблюдение периода, охватываемого аудитом;
- д) соблюдение оснований проведения встречной проверки;
- е) соблюдение требования оформления результатов аудита в случае отсутствия выявленных нарушений и недостатков;
- ж) правильность применения законодательства при отражении выявленных нарушений, наличие необходимых ссылок на статьи, пункты и подпункты



нормативных правовых актов, требования которых нарушены;

з) конкретность и четкость изложения фактов нарушений;

и) объективность отраженных фактов нарушений, наличие аудиторских доказательств с документальными подтверждениями;

к) наличие актов контрольного обмера (осмотра) в случае необходимости их составления;

л) соблюдение требований о нумерации и фиксировании отдельным пунктом каждого нарушения, соответствие содержания реестра нарушений и аудиторского отчета, аудиторского отчета по финансовой отчетности;

м) отражение сведений о результатах предыдущих проверок и принятых мер по устранению выявленных нарушений.

В качестве инструмента для отражения процедуры тестирования СВК рекомендуется использовать рабочий документ «Аудиторский тест».

После проведения предварительного обследования и тестирования фактических процедур управления рисками, присущих анализируемому бизнес-процессу, аудитор должен сформировать общее мнение о надежности и эффективности действующей СВК изучаемого процесса [17].

Рекомендации по созданию и оптимизации действующей СВК должна быть обоснована с точки зрения стоимостного анализа «выгоды - затраты». В случае функционирования нескольких контрольных процедур, направленных на управление одним риском или зависимыми рисками, следует провести оценку различных вариантов использования контрольных процедур для исключения излишних (дублирующих) процедур.

После проведения всех необходимых аудиторских процедур и формирования общего мнения о надежности СВК изучаемого бизнес-процесса на основе полученных аудиторских доказательств аудитор приступает к обобщению

Мнение СВА о надежности действующей СВК изучаемого бизнес-процесса, выраженное в письменной форме, представляется аудитором в «Аудиторском отчете».

Для формирования объективного окончательного мнения о действующей СВК процесса и снижения риска ошибок аудитора при проведении проверки рекомендуется предварительно формировать «Проект аудиторского отчета». Данный документ используется как предварительный черновой вариант «Аудиторского отчета», который предоставляется на согласование владельцу и участникам аудируемого бизнес-процесса, которые: в случае наличия аргументированных документально подтвержденных возражений и замечаний предоставляют в СВА «Протокол разногласий по результатам аудита»; в случае согласия с изложенными аудитором информацией и выводами предоставляют в СВА «План корректирующих мероприятий по результатам аудита», который должен предусматривать описание мероприятий, ответственных, сроки выполнения.

Техническое задание является неотъемлемой частью договора на оказание услуг и может предусматривать: проверку отдельных статей финансово-бухгалтерской отчетности; осуществление ревизии имущества и обязательств; экспертизу хозяйственных договоров; экспертизу состояния дебиторской и кредиторской задолженности.

Стандартная форма «Аудиторского отчета» законодательно не определена. Поэтому данный рабочий документ СВА формируется аудитором по форме, разработанной непосредственно в самой компании, но должен отвечать требованиям объективности, ясности, лаконичности, конструктивности и своевременности.

Следует отметить, что положительно зарекомендовало себя на практике выделение в «Аудиторском отчете» отдельных тематических блоков - вводной и описательной частей.

В вводной части «Аудиторского отчета» аудитор представляет общую информацию о проверке:

- цель, объект и предметы проверки;
- состав аудиторской группы, сроки проведения проверки.
- описательная часть «Аудиторского отчета» является наиболее объемным

и информативным блоком, содержащим все результаты аудита.

Для привлечения внимания высшего руководства компании к наиболее важным аспектам, выявленным при аудите, а также для упрощения процесса формирования отчетности СВА о деятельности службы рекомендуется обособить: наиболее существенные выводы о недостатках организации анализируемого бизнес-процесса и системы внутреннего контроля; рекомендации аудитора по устранению причин и снижению последствий наиболее высоких рисков, присущих данному процессу и оказывающих негативное влияние на достижение целей компании.

Для удобства восприятия заинтересованными пользователями результатов аудита целесообразно придерживаться следующей схемы представления информации:

1. описание предмета проверки (подпроцесса);
2. описание и оценка рисков, присущих данному подпроцессу;
3. описание и оценка фактически используемого воздействия на риски;
4. результаты фактически используемого воздействия на риск (по результатам аудиторского тестирования);
5. описание причин, обусловивших реализацию рисков;
6. описание и оценка последствий от реализации рисков;
7. рекомендации аудитора по управлению данными рисками за счет построения и оптимизации СВК данного подпроцесса [34].

При формировании «досье аудита» необходимо к «Аудиторскому отчету» прилагать «Протокол разногласий по результатам аудита» и «План корректирующих мероприятий по результатам аудита».

Порядок подписания «Проекта аудиторского отчета» и «Аудиторского отчета» и доведения данных документов до заинтересованных пользователей должен быть регламентирован в ВНД, регулирующих организацию функции внутреннего аудита в компании. Данные рабочие документы по проверке авторизируются руководителем СВА, который и принимает решение о направлении данных документов заинтересованным пользователям.

Обычно окончательная версия «Аудиторского отчета» предоставляется:

-заказчику аудита - лицу, инициировавшему данную проверку;

-владельцу аудируемого бизнес-процесса;

-другим заинтересованным пользователям на усмотрение руководителя СВА компании.

Следует отметить, что направление СВА окончательной редакции «Аудиторского отчета» заинтересованным пользователем является лишь промежуточным этапом проведения аудиторской проверки эффективности СВК бизнес-процессов.

Сам по себе контроль качества аудиторской деятельности не является проблемой - это необходимое условие успешного функционирования аудита. Однако некоторые эксперты отмечают существование проблемы двойного контроля качества. Методика проведения внутренних аудиторских проверок, по сути, является руководством по построению процесса оценки системы внутренних коммуникаций.

#### **1.4 Содержание внутреннего аудита собственного капитала: учет и анализ**

В современной научной и учебной литературе можно встретить множество определений различных видов капитала. Так, с точки зрения макроэкономики под капиталом понимаются все материально-вещественные составляющие общественного богатства, которые используются для получения дохода, в том числе и общественного (создания общественного продукта).

В настоящее время можно выделить два основных направления трактовки капитала, присущих различным экономическим школам: вещественная (натуралистическая) концепция и денежная (монетаристская) концепция.

Вещественная концепция понимания капитала либо как средства производства, либо как готовых товаров, предназначенных для продажи, лежит в основе классической политической экономии, которая до сих пор является источником вдохновения многих современных мыслителей [32].

Монетаристская концепция капитала приобрела популярность в начале XX в. в условиях нескольких экономических кризисов. Большинство сторонников монетаризма, в настоящее время, исходит из того, что капитал - это деньги или их заменители - кредитные деньги, приносящие процент (доход).

С экономической точки зрения, собственный капитал представляет собой осязаемые действительные части собственности, реально изменяющие свою стоимость во времени.

Основополагающая балансовая теория учёта швейцарского ученого И.Ф. Шерра основывается на категории капитала. Он впервые определил капитал собственный как «чистое имущество» в виде разности совокупности всего имущества предприятия и его обязательств, противопоставив в балансовом уравнении величину свободной от обязательств части имущества собственному авансированному капиталу предприятия. Это уравнение баланса получило название «Капитального уравнения Шерра» [38].

Функции собственного капитала в деятельности предприятия представлены в таблице, из которой видно, что собственный капитал как комплексная учетно-экономическая категория определяет основы правовых, экономических и социальных взаимоотношений различных партнерских групп, действующих в рамках хозяйствующего субъекта (Таблица 1.2).

Таблица 1.2 - Функции собственного капитала

| Капитал             | Ролевая функция   |
|---------------------|---|
| Собственный капитал | Критерий принятия оптимальных управленческих решений  |
|                     | Основа реализации социальной миссии организации   |
|                     | Характеристика уровня организации учета и системы внутреннего контроля                        |
|                     | Критерий эффективности, рентабельности деятельности организации (роста стоимости организации) |
|                     | Основной внутренний источник формирования финансовых ресурсов организации                     |
|                     | Защитный буфер от угрозы банкротства  |
|                     | Источник удовлетворения потребностей (ожиданий) различных партнерских групп                   |
|                     | Характеристика инвестиционной привлекательности организации                                   |

Обобщая и анализируя изложенные в литературе подходы и точки зрения, понятие «собственного капитала» как учетно-экономической категории нами сформулировано следующим образом:

- в широком смысле, собственный капитал - это величина вложений собственников, изменяющаяся под воздействием фактов хозяйственной деятельности, проявляющаяся в виде разницы между стоимостью активов и обязательств организации, а также обобщающий индикатор эффективности деятельности организации, выражающий сложные экономические отношения;

- в узком смысле, собственный капитал - это 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 [54].

На сегодняшний день существует несколько подходов к вопросам необходимости и целесообразности исследования в целом структуры капитала с точки зрения возможности управления им (Таблица 1.3).

Таблица 1.3 - Сравнительный анализ концепций теории капитала

| Элементы сравнения                                    | Концепция приоритета собственника                                  | Концепция приоритета предприятия   | Концепция выделенных фондов                                |
|---|--|--|--|
| 1   | 2  | 3  | 4  |
| Цель бухгалтерского учета капитала                    | Отражение правовых вопросов собственности                          | Отражение экономической деятельности организации и получаемых от нее результатов | Контроль за сохранностью средств                           |
| Организационно-правовая форма субъекта хозяйствования | Единоличные хозяйства, товарищества, ООО                           | Акционерные общества, крупные корпорации   | Государственные, общественные и некоммерческие организации |
| Степень участия в деятельности организации            | Обязательность личного участия                                     | Возможность отсутствия отношения к непосредственному руководству                 | Отсутствие взаимосвязи между собственником и организацией  |
| Претензии кредиторов направлены                       | На собственный капитал организации + личное имущество собственника | На собственный капитал организации   | На средства фонда  |

Продолжение таблицы 1.3

| 1                                      | 2   | 3   | 4  |
|--|---|---|--|
| Балансовое уравнение                   | $A-O=CK$ , A – активы;<br>O - обязательства   | $A=ЗК+СК$ , где ЗК,СК -<br>заемный и собственный<br>капитал   | $A=ограничения$<br>активов или $A=O+Ф$   |
| Трактовка<br>собственного<br>капитала  | Чистая стоимость<br>имущества<br>организации,<br>свободная от долгов<br>и принадлежащая<br>собственнику<br>организации или<br>чистое благосос-<br>тояние собственника | Источник денежных<br>средств (активов),<br>остаточная доля<br>активов организации,<br>получаемая после исклю-<br>чения ее кредиторской<br>задолженности или<br>совокупность вкладов<br>кредиторов | Фонды, которыми<br>организация<br>наделяется при<br>образовании,<br>ограниченные<br>предписываемыми<br>юридическими,<br>договорными,<br>соображениями. |
| Капитал<br>принадлежит                 | Одному или<br>нескольким<br>собственникам   | Организации за минусом<br>дивидендов  | Фонду  |
| Источник<br>увеличения<br>собственного | Доходы минус<br>расходы   | Доходы минус<br>расходы   | Доходы минус<br>расходы  |

В бухгалтерском учете, в наиболее общей классификации, выделяют активный капитал и пассивный. Впервые данная классификация структуры капитала была предложена ведущим ученым В.Ф. Палий. Активный капитал характеризует имущество организации, пассивный - отражает источники образования этого имущества. В свою очередь пассивный капитал состоит из собственного и заемного капиталов.

Рассмотрим другие классификации капитала предприятия по различным классификационным признакам.

1. По принадлежности предприятию выделяют:

-собственный капитал характеризует общую стоимость средств организации, принадлежащих ей на правах собственности и используемых для формирования определенной части ее активов. Эта часть активов, сформированная за счет инвестированного в них собственного капитала, представляет собой чистые активы предприятия;

-заемный капитал характеризует привлекаемые для финансирования развития предприятия на возвратной основе денежные средства или другие

имущественные ценности. Все формы заемного капитала, используемого предприятием, представляют собой его финансовые обязательства, подлежащие погашению в предусмотренные сроки [17].

2. По целям использования в составе предприятия могут быть выделены следующие виды капитала:

-производительный капитал характеризует средства предприятия, инвестированные в операционные активы для осуществления производственно - сбытовой деятельности.

-ссудный капитал представляет собой ту его часть, которая используется в процессе инвестирования в денежные инструменты (краткосрочные и долгосрочные депозитные вклады в коммерческих банках), а также в долговые фондовые инструменты (облигации, депозитные сертификаты, векселя и т.п.)

По формам инвестирования различают пассивы в денежной, материальной и нематериальной формах, используемый для формирования уставного фонда предприятия.

По объекту инвестирования выделяют основной и оборотный капитала:

-основной капитал характеризует ту часть используемого предприятием капитала, который инвестирован во все виды его внеоборотных активов (а не только в основные средства, как это часто трактуется в литературе).

-оборотный капитал характеризует ту его часть, которая инвестирована во все виды его оборотных активов [19].

По форме нахождения в процессе кругооборота, т.е. в зависимости от стадий общего цикла этого кругооборота, различают капитал предприятия в денежной, производственной и товарной его формах.

По организационно-правовым формам деятельности выявляют следующие виды капитала: акционерный капитал (капитал предприятий, созданных в форме акционерных обществ); паевой капитал (капитал партнерских предприятий - обществ с ограниченной ответственностью, коммандитных обществ и т.п.) и индивидуальный капитал (капитал индивидуальных предприятий - семейных и т.п.).



По характеру использования собственниками выделяют потребляемый («проедаемый») и накапливаемый (реинвестируемый) виды капитала:

- потребляемый капитал после его распределения на цели потребления теряет функции капитала;

- накапливаемый капитал характеризует различные формы его прироста в процессе капитализации прибыли, дивидендных выплат и т.п.

По источникам привлечения различают национальный (отечественный) и иностранный капитал, инвестированный в предприятие. Такое разделение капитала предприятий используется в процессе соответствующей их классификации.

Функционирование капитала предприятия в процессе его производительного использования характеризуется процессом постоянного кругооборота, который состоит из 3-х стадий:

- на первой стадии капитал в денежной форме инвестируется в операционные активы (оборотные и внеоборотные), преобразуясь тем самым в производительную форму.

- на второй стадии производительный капитал в процессе производства продукции преобразуется в товарную форму (включая и форму произведенных услуг).

- на третьей стадии товарный капитал по мере реализации произведенных товаров и услуг превращается в денежный капитал.

Согласно российскому законодательству, собственный капитал включает в себя: уставный капитал; резервный капитал; добавочный капитал; нераспределенную прибыль текущего года (прошлых лет).

Собственный капитал представляет собой совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности.

Собственный капитал – это ресурсы организации, ее активы (имущество) за вычетом обязательств (кредиторской задолженности) по этим обязательствам.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом МФ РФ № 34н от 29 июля 1998г. (пункт 66) в составе собственного капитала организации учитывается: уставный (складочный) капитал; добавочный капитал; резервный капитал; нераспределенная прибыль; прочие резервы.

С.М. Бычкова выделяет следующие формы функционирования собственного капитала предприятия (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 - Формы функционирования собственного капитала

Кроме того, собственный капитал классифицируется:

1) по форме:

- инвестированный капитал (сумма простых и привилегированных акций по номинальной стоимости, дополнительно вложенный капитал);
- подаренный капитал (бесплатно полученные активы);
- нераспределенная прибыль (часть прибыли, полученная вследствие деятельности предприятия, которая была не распределена между акционерами, собственниками, а реинвестирована в предприятие);

2) по уровню ответственности:

- уставный (его сумма определена в уставных документах и подлежит обязательной регистрации в Едином государственном реестре предприятий);
- дополнительный (перерегистрированный капитал, то есть дополнительно вложенный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль и т.д.).

Современные интерпретации бухгалтерского учета капитала основываются на двух основных концепциях, применение которых позволяет дать более точную оценку собственного капитала. Международными стандартами финансовой отчетности предусматривается раскрытие информации о капитале

корпоративной организации на основе финансовой или физической концепций поддержания собственного капитала [30, с. 24].

Собственный капитал отражен в первом разделе пассива баланса.

Уставный капитал организации – это стартовый капитал, необходимый для осуществления финансово – хозяйственной деятельности предприятия. Согласно ГК РФ уставный капитал может выступать в виде: складочного капитала, паевого либо неделимого фонда, уставного капитала, уставного фонда.

Уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Доминирующее место уставного капитала в учетно-информационной системе управления организаций всех форм собственности определяется его главенствующей ролью, как для юридических, так и для экономических отношений организаций со своими собственниками и кредиторами. На начало 2018 г. в Тюменской области насчитывалось более 70 тыс. хозяйственных товариществ и обществ только среднего и малого бизнеса, а это 52,4% в общем числе зарегистрированных предприятий всех форм собственности.

Уставный капитал общества определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Он не может быть менее размера, предусмотренного законом об акционерных обществах, и должен составлять для открытого акционерного общества не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества, а закрытого общества – не менее стократной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации общества.

Формирование уставного капитала в обществах контролируется на основании учетных записей в журнале – ордере 12. Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения

соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Возникающее в результате приведенных выше записей дебетовое сальдо по счету 75 «Расчеты с учредителями» на отдельные отчетные даты означает числящуюся за акционерами (участниками) задолженность, когда ими еще не внесена полная сумма произведенной подписки на акции или объявленных в учредительных документах размеров в уставный капитал.

Одна из важных задач финансового контроля (бухгалтерского и аудиторского) – строгое соблюдение принципа стабильности величины уставного капитала, ее соответствия размеру, зафиксированному в учредительных документах предприятия. Балансовая статья «Уставный капитал» раздела I пассива Баланса должна быть тождественна зафиксированной в Уставе предприятия сумме.

Под добавочным капиталом организации обычно понимают часть ее собственного капитала, которая выделена в качестве объекта бухгалтерского учета и показывает общую собственность всех участников предприятия.

По кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражаются: прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам переоценки их, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определен прирост стоимости; сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, - в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях: погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости; направления средств на увеличение уставного капитала - в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» либо счетом 80 «Уставный капитал»; распределения сумм между учредителями

организации - в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Резервный капитал (резервный фонд) – часть собственного капитала предприятия, которая используется для покрытия потерь от операционной деятельности, для пополнения основного капитала, а в случае акционерных обществ – для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Отчисления в резервный капитал из прибыли отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

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.

Осуществляя бухгалтерский, аудиторский и налоговый контроль за движением средств резервного фонда, необходимо обратить внимание на строгое соблюдение условий формирования этого фонда, а также на правильность отражения этих операций в учете, бухгалтерской и налоговой отчетности.

Нераспределенная прибыль – часть чистой прибыли, не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества хозяйствующего субъекта. Действующее законодательство предоставляет предприятиям (независимо от многообразия форм собственности) право оперативно маневрировать поступающей в их распоряжение прибылью по результатам хозяйственной деятельности после начисления причитающихся к

уплате налоговых платежей в бюджет.

Чистая прибыль – это часть балансовой прибыли, оставшаяся в распоряжении организации после уплаты налогов на прибыль (доход) и отчислений на использованную прибыль.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки». Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

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.

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается 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 на погашение убытка средств резервного капитала; 75 «Расчеты с учредителями» - при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др. Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

Рассмотренная выше методика формирования балансовой стоимости «Нераспределенная прибыль отчетного года» позволяет сделать вывод, что этот показатель в течение года характеризует часть собственного капитала предприятия, являющуюся источником финансирования за счет прибыли

определенных направлений текущей деятельности предприятия.

Средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, отражаются по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Использование целевого финансирования отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами: 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» - при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации; 83 «Добавочный капитал» - при использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств; 98 «Доходы будущих периодов» - при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов. Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления их.

## **2 Организация учета и совершенствование аудиторской деятельности в компании «Учебный центр Тюменского отделения ОАО РЖД»**

### **2.1 Общая характеристика и анализ основных финансово-экономических показателей деятельности и динамики собственного капитала**

Учебный центр профессиональных квалификаций (далее - Учебный центр) является структурным подразделением железной дороги - филиала открытого акционерного общества «Российские железные дороги» (Тюменское отделение). Общество руководствуется в своей деятельности Гражданским кодексом Российской Федерации, а, также Уставом.

Основной задачей учебного центра является профессиональная подготовка, переподготовка, обучение вторым профессиям и повышение квалификации рабочих и служащих железной дороги, подразделений функциональных филиалов и иных структурных подразделений ОАО «РЖД», осуществляющих свою деятельность в границах железной дороги, в порядке, установленном нормативными документами ОАО «РЖД», а также подразделений дочерних и зависимых обществ ОАО «РЖД» в границах железной дороги - в соответствии с соглашениями о взаимодействии.

Учебный центр в соответствии с возложенной на него задачей осуществляет следующие функции:

- организует образовательный процесс по профессиональной подготовке, переподготовке, обучению вторым профессиям, повышению квалификации;

- разрабатывает и обеспечивает реализацию в полном объеме рабочих учебных планов и программ подготовки, переподготовки и повышения квалификации на основании примерных учебных планов и программ, утверждаемых ОАО «РЖД»;

- осуществляет внедрение новых форм обучения и актуализацию учебного процесса в соответствии с изменяющимися условиями деятельности и с использованием новой техники и технологий;



-обеспечивает практикоориентированную подготовку обучающихся по основным профессиональным образовательным программам путем реализации программ профессиональных модулей, производственного обучения (практики) и др.;

-осуществляет учебно-методическое обеспечение реализации программ, направленных на освоение и совершенствование профессиональных квалификаций путем разработки, апробации современных программ профессионального обучения и технологий обучения;

-организует контроль за уровнем знаний обучающихся (входной, промежуточный, текущий и итоговый контроль);

-формирует бюджеты учебного центра, контролирует и анализирует их исполнение;

-выполняет требования нормативных документов ОАО «РЖД» и железной дороги, касающихся сроков, порядка и методики формирования бюджетов и планирования показателей хозяйственной деятельности учебного центра;

осуществляет мероприятия по охране труда, промышленной и пожарной безопасности, защите окружающей среды, а также по предупреждению производственного и непромышленного травматизма;

-организует и проводит работу по повышению квалификации и профессиональной переподготовке работников учебного центра;

-реализует единую политику ОАО «РЖД» в области оплаты и мотивации труда, нормирования трудовых затрат, рационального использования трудовых ресурсов и социальной защиты работников в соответствии с нормативными документами и коллективным договором ОАО «РЖД»;

-обеспечивает проведение мероприятий по мобилизационной подготовке и гражданской обороне в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормативными документами АО «РЖД»;

-обеспечивает защиту информации, составляющей государственную и

коммерческую тайну;

-ведет делопроизводство и обеспечивает хранение документов в установленном ОАО «РЖД» порядке.

Учебный центр обладает правами юридического лица, имеет расчетный счет в банке, круглую печать со своим фирменным наименованием и указанием места нахождения Общества, штампы со своим наименованием и указанием места нахождения Общества, бланки установленного образца, товарный знак и знаки обслуживания.

Учебный центр наделяется имуществом в порядке, установленном ОАО «РЖД». Имущество учебного центра состоит из основных средств и оборотных фондов, стоимость которых учитывается на его балансе, являющемся составной частью баланса железной дороги.

Распоряжение имуществом, находящимся в пользовании учебного центра, осуществляется в порядке, определенном нормативными документами ОАО «РЖД» и железной дороги, и в пределах полномочий, предоставленных доверенностью, выданной начальнику учебного центра. Контроль за сохранностью и использованием переданного учебному центру имущества осуществляется начальником учебного центра.

Общество состоит на учете в Инспекции Министерства РФ по налогам и сборам по городу Тюмени № 3. Ведение бухгалтерского учета на предприятии осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером.

Согласно Положению «Об учетной и налоговой политике от 01.01.2012 по предприятию организация, форма и способы ведения бухгалтерского учета установлены на основании действующих нормативных документов: Федерального Закона РФ «О бухгалтерском учете», Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утвержденной Приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. №344), Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (утв. Приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998г. №604), Плана счетов бухгалтерского учета финансово-

хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению (утв. приказом Минфина СССР от 1.11.1991 г. № 56), а также Постановления правительства РФ от 5.08.1992 г. № 552 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» (в последней редакции), Положениями по бухгалтерскому учету, и другими нормативными актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета.

Бухгалтер в своей деятельности строго руководствуется ФЗ «О бухгалтерском учете», «Положением о ведении бухгалтерского учета и отчетности в РФ» и другими нормативными документами, следя за постоянными изменениями и дополнениями в законодательстве. Основными задачами главного бухгалтера являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия, и ее имущественном положении;
- обеспечение информацией руководителя предприятия с целью правильного осуществления предприятием хозяйственных операций;
- обеспечение учета наличия и движения имущества и обязательств, использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности предприятия и выявление внутрихозяйственных ресурсов обеспечения его финансовой устойчивости.

Учебный центр представляет квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую - в течение 90 дней по окончании года (это предусмотрено законодательством РФ).

Задачи бухгалтерского учета:

- обеспечение контроля за наличием и движением имущества предприятия, с использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов; формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия.

С целью проведения экономического анализа коммерческой деятельности и, в частности, собственного капитала, были использованы данные бухгалтерского учета за 3 года. Исходя из данных таблицы 2.1, горизонтальный анализ активов Учебного центра показывает, что произошло снижение активов с 202366 тыс. рублей до 185180 тыс. рублей в 2019 году, в 2020 году увеличение до 181893 тыс. рублей.

Таблица 2.1 - Основные разделы баланса (тыс. рублей)

| Показатели                  | Годы          |               |                      |           |               |                      |           |  |
|-----------------------------|---------------|---------------|----------------------|-----------|---------------|----------------------|-----------|--|
|                             | На конец 2016 | На конец 2019 |                      |           | На конец 2020 |                      |           |  |
|                             | Сумма         | Сумма         | Темп роста к 2018, % | Изменения | Сумма         | Темп роста к 2019, % | Изменения |  |
|                             |               | <b>Актив</b>  |                      |           |               |                      |           |  |
| Внеоборотные активы         | 103130        | 111000        | 107,63               | +7 870    | 102380        | 92,23                | -8620     |  |
| Оборотные активы            | 99 236        | 74 180        | 74,75                | -25 056   | 79 513        | 107,19               | +5333     |  |
|                             |               | <b>Пассив</b> |                      |           |               |                      |           |  |
| Капитал и резервы           | 146469        | 133214        | 90,95                | -13 255   | 141023        | 105,86               | +7809     |  |
| Долгосрочные обязательства  | 0             | 0             | -                    | 0         | 0             | -                    | -         |  |
| Краткосрочные обязательства | 55897         | 51966         | 93,00                | -3 931    | 40870         | 78,66                | -11096    |  |
| Баланс                      | 202366        | 185180        | 91,52                | -17 186   | 181893        | 98,51                | -3287     |  |

Абсолютная сумма внеоборотных активов за отчетный период увеличилась на 7,63%, а в 2020 году снизилась на 7,8%. Это происходит за счет вывода из эксплуатации основных средств, за счет снижения капитальных вложений в приобретение и доленое строительство объектов. Внеоборотные активы представлены, главным образом, основными средствами.

Следовательно, внеоборотные активы продолжают оставаться наиболее мобильной его частью и в решающей степени определять платежеспособность

и кредитоспособность предприятия. Оборотные активы представлены в запасах продукции и сырья, налогом на добавленную стоимость, краткосрочной дебиторской задолженностью и денежными средствами. Наблюдается тенденция роста оборотных активов. Стоимость оборотных активов на конец 2019 года составила 74180 тысяч рублей, что на 5333 тысяч рублей меньше, чем в начале 2020 года.

Таблица 2.2 - Аналитическая группировка и анализ статей актива баланса

| Актив баланса  | 2019 год | 2020 год | Абсол. прирост, тыс.руб. | Темп роста, % |
|--|----------|----------|--------------------------|---------------|
| 1  | 2        | 3        | 4                        | 5             |
| 1. Имущество – всего   | 185180   | 181893   | -3287                    | 98,51         |
| 1.1. Внеоборотные активы (стр.110+120 + 130 +140+ 150+ 230)              | 111000   | 102380   | -8620                    | 92,23         |
| 1.2. Оборотные активы  | 74180    | 79513    | +5 333                   | 107,19        |
| 1.2.1. Запасы и прочие оборотные активы (ст.210+ 220+270)                | 57507    | 63212    | 5 705                    | 109,92        |
| 1.2.2. Дебиторская задолженность (с.240)                                 | 10 380   | 14 165   | 3 785                    | 136,46        |
| 1.2.3. Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения (с.250+260) | 6293     | 2136     | -4 157                   | 33,94         |

Стоимость оборотных активов в 2020 года составила 79513 тыс. руб.

Темп сокращения оборотных активов в 2019 году составил 25 %. Увеличение оборотных средств в 2020 году произошло за счет увеличения запасов, налога на добавленную стоимость и поступления денежных средств. Анализ структуры оборотных активов выявил, что происходит увеличение запасов: с 611 тысяч рублей до 74 млн. рублей и до 79 млн. рублей к 2019 году.

В структуре оборотных активов наблюдается увеличение дебиторской задолженности, в 2020 году она составила 14165 тыс. рублей, что, конечно же является негативной тенденцией, снижающей платежеспособность и ликвидность компании. Состояние дебиторской задолженности оказывает существенное влияние на финансовое положение предприятия, характеризует неудовлетворительную расчетную дисциплину.

Горизонтальный анализ источников имущества показывает темп роста собственного и заемного капитала в структуре источников. Вертикальный

анализ - изменения удельного веса собственного и заемного капитала. Аналитическая группировка и анализ статей представлена в таблице 2.3.

Таблица 2.3 - Аналитическая группировка и анализ статей пассива

| Пассив баланса  | 2019 год | 2020 год | Абсол. прирост, тыс.руб. | Темп роста, % |
|---|----------|----------|--------------------------|---------------|
| 1. Источники имущества – всего  | 185180   | 181893   | -3287                    | 98,51         |
| 1.1. Собственный капитал (с. 490+ 630 + 640 + 650 + 660)                      | 140713   | 142210   | +1 497                   | 101,06        |
| 1.2. Заемный капитал  | 44494    | 40231    | -4 263                   | 90,42         |
| 1.2.1. Долгосрочные обязательства (с. 590)                                    | 0        | 0        | 0                        | 0             |
| 1.2.2. Краткосрочные кредиты и займы (с.610)                                  | 18 000   | 15 216   | -2 784                   | 84,53         |
| 1.2.3. Кредиторская задолженность и прочие краткосрочные пассивы (с. 620+670) | 26494    | 25015    | -1 479                   | 94,42         |

Как видно из таблицы, источники имущества показывают отрицательную динамику за два прошедших года, абсолютное снижение составило -3287 тысяч рублей или 1,5%, следует отметить увеличение удельного веса собственного капитала в структуре имущества предприятия, он увеличился на 1,06%, при снижении займов, кредитов и обязательств, что является положительной тенденцией.

Используя отчет об изменении капитала за три прошедших года, рассмотрим основные показатели (таблица 2.4).

Таблица 2.4 - Распределение капитала

| Показатель         | Годы  |       | Изменение   |        |
|--------------------|-------|-------|-------------|--------|
|                    | 2019  | 2020  | тыс. рублей | %      |
| Уставный капитал   | 4004  | 4004  | 0           | 0,00   |
| Добавочный капитал | 80820 | 86611 | 5791        | 7,17   |
| Резервный капитал  | 271   | 601   | 330         | 121,77 |

Согласно данным таблицы, изменение коснулось добавочного и резервного капитала, за три прошедших года увеличение добавочного капитала составило 5791 тысяч рублей или 7,17% за счет формирования результата от переоценки объектов основных средств. Увеличение резервного капитала оставило 330 тысяч рублей или 121,77 % за счет формирования дивидендов и отчислений в резервный фонд. Представим динамику изменений собственного

капитала (рисунок 2.1).

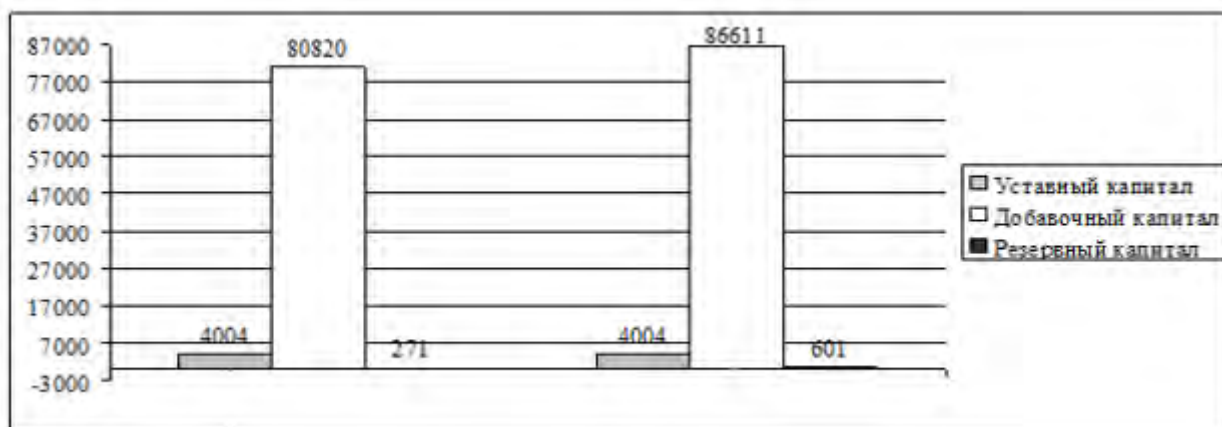


Рисунок 2.1 - Динамика изменения капитала за 2 года, тыс. руб.

Таким образом, уставный капитал не претерпел изменений, добавочный капитал предприятия увеличился на 7,17 %, резервный капитал – в 2,2 раза по сравнению с 2019 годом.

Таблица 2.5 - Анализ показателей рентабельности

| Показатели                               | Прошлый период | Отчетный период | Абсолютное изменение |
|--|----------------|-----------------|----------------------|
| Выручка от продаж                        | 313719,00      | 402236,00       | 88517,00             |
| Прибыль от продаж                        | 11832,00       | 63674,00        | 51842,00             |
| Рентабельность продаж                    | 3,80           | 15,80           | 12,00                |
| Прибыль до налогообложения               | 3696,00        | 54234,00        | 50538,00             |
| Общая рентабельность                     | 0,01           | 0,13            | 0,12                 |
| Чистая прибыль                           | 2797,00        | 45346,00        | 42549,00             |
| Средняя величина собственного капитала   | 139841,50      | 137118,50       | -2723,00             |
| Рентабельность собственного капитала     | 0,02           | 0,33            | 0,31                 |
| Средняя величина активов                 | 193773,00      | 183536,50       | -10236,50            |
| Экономическая рентабельность             | 1,91           | 29,55           | 27,64                |
| Средняя величина основных средств        | 44469,00       | 44999,50        | 530,50               |
| Фондорентабельность                      | 0,08           | 1,21            | 1,12                 |
| Себестоимость продукции                  | -276101,00     | -306436,00      | -30335,00            |
| Рентабельность основной деятельности     | 4,29           | 20,78           | 16,49                |
| Средняя величина долгосрочных активов    | 74,00          | 74,00           | 0,00                 |
| Коэффициент рентабельности продаж        | 3,77           | 15,83           | 12,06                |
| Рентабельность перманентного капитала    | 2,64           | 39,53           | 36,89                |
| Период окупаемости собственного капитала | 50,00          | 3,02            | -46,97               |

Проведем анализ результативности деятельности компании. Коэффициенты рентабельности характеризуют эффективность предприятия

(таблица 2.5). Рентабельность продаж демонстрирует долю валовой прибыли в объеме продаж предприятия. Рассчитывается данный показатель как отношение валовой прибыли к суммарной выручке. Общая рентабельность отчетного периода возросла на 0,12 %. Рентабельность собственного капитала выросла с 0,02 до 0,33, повысилась рентабельность деятельности компании.

В 2018 г. предприятие характеризовалось как низкорентабельное (рентабельность основной деятельности 1 - 5%), в 2020 г. году можно отнести к среднерентабельным предприятиям с показателем рентабельности от 5 до 20%).

Анализ финансовых результатов показал, что прибыль от продаж продукции по сравнению с предыдущим годом увеличилась на 51842 тысяч рублей (таблица 2.6).

Таблица 2.6 - Анализ финансовых результатов деятельности компании

| Показатели  | 2019 г   | 2020 г.  | Абсол. изменение | Темп роста, % | Влияние факторов |
|---|----------|----------|------------------|---------------|------------------|
| 1. Доходы и расходы по обычным видам деятельности           |          |          |                  |               |                  |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг | 313 719  | 402 236  | 88 517           | 128,2         | +                |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг    | -276 101 | -306 436 | -30 335          | 110,9         | +                |
| Валовая прибыль   | 37 618   | 95 800   | 58 182           | 254,6         | X                |
| Коммерческие расходы  | -6 536   | -6 510   | 26               | 99,6          | -                |
| Управленческие расходы                                      | -19 250  | -25 616  | -6 366           | 133,0         | +                |
| Прибыль (убыток) от продаж                                  | 11 832   | 63 674   | 51 842           | 538,1         | X                |
| 2. Прочие доходы и расходы                                  |          |          |                  |               |                  |
| Проценты к получению  | 55       | 66       | 11               | 120           | +                |
| Проценты к уплате   | -8105    | -8632    | -527             | 106,5         | +                |
| Доходы от участия в других организациях                     | -        | -        |                  |               |                  |
| Прочие доходы   | 4982     | 6633     | 1 651            | 133,1         | +                |
| Прочие расходы  | -9934    | -6528    | 3 406            | 65,7          | -                |
| Прибыль (убыток) до налогообложения                         | 3 696    | 54 234   | 50 538           | 1467,3        | X                |
| Отложенные налоговые активы                                 | 12       | 564      | 552              | 4700          | +                |
| Отложенные налоговые обязательства                          | -        | -        |                  |               |                  |
| Текущий налог на прибыль                                    | -911     | -9 452   | -8 541           | 1037,5        | +                |
| Чистая прибыль (убыток)                                     | 2 797    | 45 346   | 42 549           | 1621,2        | X                |

Себестоимость характеризуется показателем затрат на производство и



здесь мы наблюдаем уменьшение к концу года на 30335 тысяч рублей. Прибыль до налогообложения же значительно увеличилась и составила 54234 тысяч рублей.

Обобщая негативные тенденции в деятельности компании, необходимо отметить, что на конец 2020 года Учебный центр не располагает достаточной суммой денежных средств для уплаты по счетам текущих обязательств, а также осуществления финансовых вложений. В компании в течение 3-х лет периода происходит рост производственных запасов и дебиторской задолженности, что отрицательно влияет на деятельность предприятия и, в связи с этим у предприятия увеличивается заемный капитал.

## **2.2 Бухгалтерский учет собственного капитала в компании с государственным участием**

Собственный капитал представляет собой сумму финансовых вложений и затрат, материальных ценностей и денежных средств, на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности.

Собственный капитал – это ресурсы организации, ее активы (имущество) за вычетом обязательств (кредиторской задолженности) по этим обязательствам.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом МФ РФ № 34н от 29 июля 1998 г. (пункт 66) в составе собственного капитала организации учитывается: уставный (складочный) капитал; добавочный капитал; резервный капитал; нераспределенная прибыль; прочие резервы.

С.М. Бычкова выделяет следующие формы функционирования собственного капитала предприятия (рисунок 2.1).

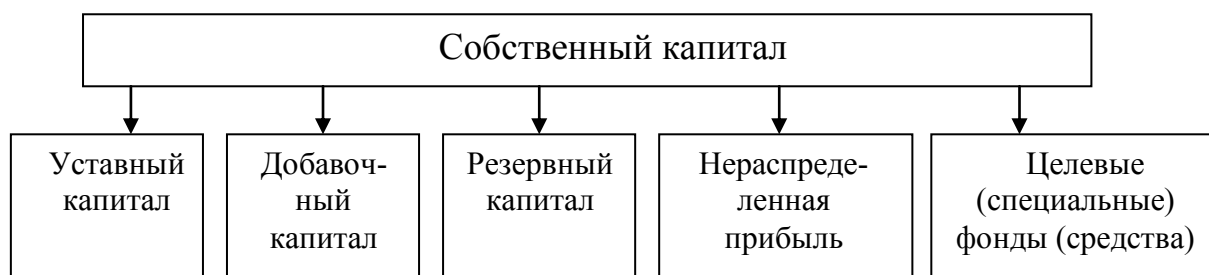


Рисунок 2.1 - Формы функционирования собственного капитала

Кроме того, собственный капитал классифицируется:

1) по форме:

- инвестированный капитал (сумма простых и привилегированных акций по номинальной стоимости, дополнительно вложенный капитал);
- подаренный капитал (бесплатно полученные активы);
- нераспределенная прибыль (часть прибыли, полученная вследствие деятельности предприятия, которая была не распределена между акционерами, собственниками, а реинвестирована в предприятие);

2) по уровню ответственности:

- уставный (его сумма определена в уставных документах и подлежит обязательной регистрации в Едином государственном реестре предприятий);
  - дополнительный (перерегистрированный капитал, то есть дополнительно вложенный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль и т.д.).
- Современные интерпретации бухгалтерского учета капитала основываются на двух основных концепциях, применение которых позволяет дать более точную оценку собственного капитала. Международными стандартами финансовой отчетности предусматривается раскрытие информации о капитале корпоративной организации на основе финансовой или физической концепций поддержания собственного капитала [30, с. 24].

Собственный капитал отражен в первом разделе пассива баланса.

Уставный капитал организации – это стартовый капитал, необходимый для осуществления финансово – хозяйственной деятельности предприятия. Согласно ГК РФ уставный капитал может выступать в виде: складочного

капитала, паевого либо неделимого фонда, уставного капитала, уставного фонда.

Уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Доминирующее место уставного капитала в учетно-информационной системе управления организаций всех форм собственности определяется его главенствующей ролью, как для юридических, так и для экономических отношений организаций со своими собственниками и кредиторами. На начало 2018 г. в Тюменской области насчитывалось более 70 тыс. хозяйственных товариществ и обществ только среднего и малого бизнеса, а это 52,4% в общем числе зарегистрированных предприятий всех форм собственности.

Уставный капитал общества определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Он не может быть менее размера, предусмотренного законом об акционерных обществах, и должен составлять для открытого акционерного общества не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества, а закрытого общества – не менее стократной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации общества.

Формирование уставного капитала в обществах контролируется на основании учетных записей в журнале – ордере 12. Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Возникающее в результате приведенных выше записей дебетовое сальдо по счету 75 «Расчеты с учредителями» на отдельные отчетные даты означает числящуюся за акционерами (участниками) задолженность, когда ими еще не внесена полная сумма произведенной подписки на акции или объявленных в

учредительных документах размеров в уставный капитал.

Одна из важных задач финансового контроля (бухгалтерского и аудиторского) – строгое соблюдение принципа стабильности величины уставного капитала, ее соответствия размеру, зафиксированному в учредительных документах предприятия. Балансовая статья «Уставный капитал» раздела I пассива Баланса должна быть тождественна зафиксированной в Уставе предприятия сумме.

Под добавочным капиталом организации обычно понимают часть ее собственного капитала, которая выделена в качестве объекта бухгалтерского учета и показывает общую собственность всех участников предприятия.

По кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражаются: прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам переоценки их, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определен прирост стоимости; сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, - в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях: погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости; направления средств на увеличение уставного капитала - в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» либо счетом 80 «Уставный капитал»; распределения сумм между учредителями организации - в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Резервный капитал (резервный фонд) – часть собственного капитала предприятия, которая используется для покрытия потерь от операционной деятельности, для пополнения основного капитала, а в случае акционерных обществ – для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Отчисления в резервный капитал из прибыли отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

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.

Осуществляя бухгалтерский, аудиторский и налоговый контроль за движением средств резервного фонда, необходимо обратить внимание на строгое соблюдение условий формирования этого фонда, а также на правильность отражения этих операций в учете, бухгалтерской и налоговой отчетности.

Нераспределенная прибыль – часть чистой прибыли, не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества хозяйствующего субъекта. Действующее законодательство предоставляет предприятиям (независимо от многообразия форм собственности) право оперативно маневрировать поступающей в их распоряжение прибылью по результатам хозяйственной деятельности после начисления причитающихся к уплате налоговых платежей в бюджет.

Чистая прибыль – это часть балансовой прибыли, оставшаяся в распоряжении организации после уплаты налогов на прибыль (доход) и

отчислений на использованную прибыль.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки». Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

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.

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается 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 на погашение убытка средств резервного капитала; 75 «Расчеты с учредителями» - при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др. Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

Рассмотренная выше методика формирования балансовой стоимости «Нераспределенная прибыль отчетного года» позволяет сделать вывод, что этот показатель в течение года характеризует часть собственного капитала предприятия, являющуюся источником финансирования за счет прибыли определенных направлений текущей деятельности предприятия.

Средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, отражаются по кредиту счета 86

«Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Использование целевого финансирования отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами: 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» - при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации; 83 «Добавочный капитал» - при использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств; 98 «Доходы будущих периодов» - при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов. Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления их.

Отчетные данные о собственном капитале должны быть представлены в соответствующем разделе бухгалтерского баланса как минимум следующими показателями, представленными в таблице (Приложение Б). Приведенные в таблице данные показывают, что составляющие собственного капитала, безусловно, важны в создании механизма правоприменения всех участников рыночных отношений; их раскрытие также предусмотрено международными стандартами финансовой отчетности, национальными законодательными актами других стран, участников мирового рынка.

Наиболее адекватный способ раскрытия составных частей собственного капитала коммерческих организаций представлен в таблице (Приложение В).

Синтетический учет формирования и движения капитала осуществляется на следующих счетах: 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по этим счетам организуется следующим образом:

- счет 80 - по учредителям, по стадиям формирования капитала;
- счет 82 - по направлениям использования средств;
- счет 83 - по источникам образования и по направлениям использования

средств;

- счет 84 - по направлениям использования средств.

Уставный капитал - минимальная величина имущества, гарантирующая интересы ее кредиторов. Величина уставного капитала, зарегистрированного в учредительных документах, определяется совокупностью вкладов учредителей в денежном выражении.

Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах. Размеры и порядок формирования уставного капитала регламентируются ГК РФ и законами, регулирующими создание и деятельность организаций различных организационно-правовых форм (таблица 2.7).

Таблица 2.7 - Проводки по формированию уставного капитала

| Операция   | Проводка   |
|--|--|
| создание предприятия на сумму зарегистрированного уставного капитала | Д 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» К 80 «Уставный капитал»                                     |
| Внесение вклада учредителями   | Д 50 «Касса», 51 «Расчет», 41 «Товары» 10 «Материалы» и др. К 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» |

Рассмотрим начисление дивидендов участникам, по решению учредителей уставный капитал может быть увеличен за счет увеличения вкладов участников:

Д 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» К 80 «Уставный капитал»;

-добавочного капитала Д83 К80;

-нераспределенная прибыль Д84 К80.

По решению собрания учредителей уставный капитал может быть уменьшен за счет уменьшения долей участников в уставном капитале - Д 80 К 75.1.

Рассматривая финансовые результаты деятельности, нельзя не обратить внимание на законодательное регулирование информации о финансовом положении организации. Законодательство ограничивает распределение



прибыли собственниками. И если нарушаются требования Закона об обществах с ограниченной ответственностью по их соотношению (об этом говорилось выше), организация должна предпринимать соответствующие меры.

Для приведения этих величин (уставный капитал и чистые активы) в соответствие друг с другом может воспользоваться одним из двух вариантов:

-Уменьшение уставного капитала до величины чистых активов.

-Увеличение чистых активов до величины уставного капитала.

Выбор соответствующего варианта и конкретного способа его осуществления определяет сама организация, исходя из многих факторов, к числу которых можно отнести: ее финансовое положение, финансовые результаты деятельности, желание, возможности собственников и др.

Способы уменьшения уставного капитала при приведении его величины в соответствие с чистыми активами заключаются в следующем.

1. При наличии убытков необходимо пропорционально уменьшить номинальную стоимость долей собственников, сохранив при этом размер их долей: Дт 80 «Уставный капитал» Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Уменьшение уставного капитала юридического лица - довольно сложная процедура. Последовательность действий при уменьшении уставного капитала регламентирована ст. 20 Федерального закона об Обществах с ограниченной ответственностью.

2. При наличии собственных долей, находящихся в распоряжении (на балансе) общества, необходимо их погасить:

Дт 80 «Уставный капитал» Кт 81 «Собственные акции (доли)».

При этом собственные доли могут учитываться на счете 81 «Собственные акции (доли)» по стоимости, которая отличается от номинальной. В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», вклады и изъятия собственников доходами и расходами не являются. Поэтому разница между номинальной стоимостью доли участника и ее действительной стоимостью относится на счет 83 «Добавочный капитал»,

субсчет «Эмиссионный доход». Если эмиссионного дохода недостаточно, то разница относится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если организация не имеет намерения уменьшать величину уставного капитала или не может (если в этом случае величина уставного капитала будет меньше минимально допустимой законодательством), то можно воспользоваться следующими способами приведения в соответствие величины чистых активов и величины уставного капитала.

Во-первых, это дооценка основных средств и нематериальных активов. Возможность переоценки предусмотрена ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов». Компания имеет право один раз в год переоценивать основные средства и нематериальные активы. Дооценка объектов увеличивает добавочный капитал организации:

-Корректировка первоначальной стоимости:

Дт 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

Кт 83 «Добавочный капитал», субсчет «Переоценка основных средств».

-Корректировка начисленной амортизации:

Дт 83 «Добавочный капитал», субсчет «Переоценка основных средств»

Кт 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Если в предыдущие периоды уценка объектов производилась за счет нераспределенной прибыли, впоследствии при его дооценке необходимо покрыть использованную сумму прибыли, а уже затем оставшуюся сумму дооценки относить на увеличение добавочного капитала:

-Корректировка первоначальной стоимости:

Д 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

-Корректировка начисленной амортизации:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация

нематериальных активов».

Во-вторых, это поступления (взносы) от собственников. Порядок внесения вкладов в имущество Учебного центра регламентирован ст. 27 Закона об обществах с ограниченной ответственностью.

Взносы собственников доходами не являются и относятся на увеличение капитала организации, а именно в состав добавочного капитала:

Д 75 «Расчеты с учредителями» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К 83 «Добавочный капитал», субсчет «Эмиссионный доход».

Затем, по мере поступления средств, делается запись:

Дт 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» Кт 75 «Расчеты с учредителями» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Следует обратить внимание на налогообложение данных поступлений. Согласно п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ не включается в состав доходов для целей налогообложения налогом на прибыль только стоимость имущества, полученного российской организацией безвозмездно.

Резервный капитал - размер имущества предприятия, который предназначен для размещения в нём нераспределённой прибыли, для покрытия убытков, погашения облигаций и выкупа акций.

В обществах с ограниченной ответственностью порядок формирования, размер и направления использования резервного фонда законодательно не регламентируется, поэтому соответствующие положения должны быть установлены в учредительных документах, однако такого документа нет. Информация о состоянии и движении резервного капитала отражается на счете 82 «Резервный капитал» (таблица 2.8).

Таблица 2.8 - Проводки по увеличению резервного капитала

| Операция                       | Проводка  | Сумма, тыс. руб. |
|--------------------------------|---|------------------|
| Увеличение резервного капитала | Д 84.1 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)<br>К 82 «Резервный капитал» | 330              |

За 2 года увеличение резервного капитала составило 330 тысяч рублей.

Добавочный капитал – это сумма дооценки внеоборотных активов, средства ассигнований из бюджета, направленные на пополнение оборотных активов, а также другие поступления в собственный капитал предприятия. Порядок его образования регламентируется нормативными актами.

Информация о формировании и движении добавочного капитала отражается на счете 83 «Добавочный капитал», по кредиту счета отражается образование и пополнение добавочного капитала на основе следующих средств:

- прироста стоимости внеоборотных активов, при переоценке;
- других источников, предусмотренных законодательством.

По дебету счета 83 делаются записи в случаях направления средств на следующие цели:

- увеличение уставного капитала;
- погашение сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявленных при переоценке;
- распределение между учредителями.

Добавочный капитал сформирован за счет включения в него нераспределенной прибыли прошлого года. При этом делается запись:

Д 84 «Нераспределенная прибыль» К 83 «Добавочный капитал».

При ликвидации организации остатки резервного и добавочного капитала перечисляются на счет 80, потом распределяются между участниками.

Рекомендуемая форма отчета об изменениях капитала приведена в указаниях о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н. Перечень обязательных показателей, которые должны быть представлены в отчете об изменениях капитала, приведен в п. 30 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Нераспределенная прибыль (убыток) - это итоговый финансовый

показатель деятельности организации. Финансовый результат отчетного года формируется на счете 99 «Прибыли и убытки». В конце отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается, и чистая прибыль (непокрытый убыток), отчетного года переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дт 99 Кт 84 - чистая прибыль отчетного года;

Дт 84 Кт 99 - непокрытый убыток отчетного года.

Таким образом, на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражается нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), сформированная за все время деятельности организации.

Решение о распределении прибыли относится к исключительной компетенции общего собрания учредителей. По решению общего собрания собственников прибыль может быть:

- 1) реинвестирована в предприятие, при этом она либо распределяется по фондам и резервам, либо остается нераспределенной;
- 2) распределена между собственниками.

Рассмотрим эти операции подробнее:

-если собственники еще не решили, на что (каким образом) они будут использовать прибыль, то прибыль не распределяется по фондам, а остается на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», и при этом никакие записи по счетам не производятся;

-если собственники определились, по каким направлениям в дальнейшем они будут использовать прибыль (или часть прибыли), то происходит образование фондов. В будущем эта прибыль, сгруппированная по фондам, либо будет изъята и распределена между собственниками, либо останется реинвестированной.

Общество может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных уставом общества. Поэтому цель его создания, его величина и порядок формирования определяются исключительно уставом общества. Чаще всего резервный фонд ограничивает использование чистой

прибыли на выплату дивидендов, т.е. определенным образом страхует кредиторов, так как часть прибыли (резервный фонд), оставшейся в распоряжении собственников, не изымается в виде дивидендов.

В этом случае величина активов организации, валюты бухгалтерского баланса и основного показателя, характеризующего стоимость организации - чистых активов, не уменьшается.

Образование резервного фонда отражается записью:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 82 «Резервный капитал»

При начислении дивидендов делается следующая запись:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 75 «Расчеты с учредителями».

При этом следует обратить внимание на то, что даже если участник общества (получатель дивидендов) состоит с организацией в трудовых отношениях, использовать счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» некорректно. Нужно разделять понятия «собственник» и «работник». К тому же учет расчетов с собственниками по выплате дивидендов на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» исказит показатели бухгалтерского баланса. В соответствии с действующими требованиями кредиторская задолженность перед работниками по заработной плате обособленно показывается в разделе 5 «Краткосрочные обязательства».

Удержание налога на прибыль и НДФЛ с дивидендов отражается записью: Д 75 «Расчеты с учредителями» К 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При выплате дивидендов денежными средствами в учете Учебного центра делается запись: Дт 75 «Расчеты с учредителями» Кт 50 «Касса», 51 «Расчетные счета».

При выплате дивидендов неденежными средствами данные операции рассматриваются как реализация имущества, и на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы в расходы» возникает финансовый результат от реализации.

Теперь рассмотрим ситуацию, когда в результате финансово-

хозяйственной деятельности компания имеет убыток. В соответствии со ст. 20 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, то общество обязано объявить об уменьшении уставного капитала до размера, не превышающего стоимости чистых активов.

Порядок расчета чистых активов для обществ с ограниченной ответственностью отсутствует. Поэтому, применяется порядок расчета чистых активов, утвержденный приказом Минфина РФ для акционерных обществ.

Другое дело, если организация считает, что наличие в бухгалтерском балансе информации об убытке может неблагоприятно сказаться на восприятии отчетности внешними пользователями. В компании перераспределяют составляющие капитала в разделе бухгалтерского баланса «Капитал и резервы». Покрыть / убытки возможны:

-во-первых, за счет резервного капитала:

Д 82 «Резервный капитал»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

-во-вторых, за счет добавочного капитала, в части эмиссионного дохода:

Дт 83 «Добавочный капитал», субсчет «Эмиссионный доход»

Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование данного способа в Законе об обществах с ограниченной ответственностью и нормативных актах по бухгалтерскому учету не предусмотрено. Средства добавочного капитала в части эмиссионного дохода не имеют строго определенного назначения. Поэтому, по мнению автора, их можно использовать по решению собственников на покрытие убытков.

## **2.3 Организационно-методические подходы и организация финансового аудита собственного капитала**

Целью аудита учета капитала и резервов является формирование мнения о достоверности данных бухгалтерской отчетности в части показателей, отражающих состояние капитала и резервов, и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета нормативным актам.

Аудиторская проверка собственного капитала начинается с процедуры планирования. Процесс планирования включает следующие основные этапы, предусмотренные ФСА № 3 «Планирование аудита»: предварительное планирование аудиторской проверки собственного капитала; составление общего плана аудита собственного капитала.

На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с составом и структурой собственного капитала, получить информацию о курсе акций акционерного общества, о порядке распределения чистой прибыли, остающейся в распоряжении хозяйствующего субъекта, об уровне рентабельности собственного капитала.

Основными источниками информации для аудита собственного капитала являются:

- законодательные и инструктивные материалы, регулирующие вопросы формирования и учета капитала и резервов;
- учредительные документы и документы о государственной регистрации организации;
- бухгалтерская отчетность ф. № 1,2;
- учетная политика;
- регистры синтетического и аналитического учета капитала и резервов ж/о № 01 (сч. 50,51), 03 (сч. 75, 76, 58), 04 (сч. 91), 05 (сч. 20, 23, 25, 26), 07 (сч. 80, 81, 82, 83, 84, 96);
- первичные документы по формированию и использованию капитала и резервов (протоколы общего собрания участников, бухгалтерские справки и



т.д.).

В настоящее время существуют два подхода к формированию плана и программы аудита. В соответствии с первым подходом план и программа включают исследуемые области учета, а под областями аудита следует понимать статьи бухгалтерской отчетности в разрезе составляющих собственного капитала. План и программа аудита собственного капитала может включать в себя 4 раздела: 1. Аудит уставного капитала; 2. Аудит резервного капитала; 3. Аудит добавочного капитала; 4. Аудит нераспределенной прибыли (убытка).

Второй подход к планированию основан на использовании предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской отчетности), изложенных в ФСА №4 «Аудиторские доказательства». Так, Жуков В.Н. предлагает использовать следующую программу аудита капитала организации (таблица 2.9).

Таблица 2.9 - Программа аудита по разделу «Капитал организации»

| № п/п | Предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности | Направления аудита  |
|-------|---|---|
| 1.    | Существование, права и обязанности              | 1. Убедиться в том, что данные о капитале организации, отраженные в отчетности. Соответствуют ее учредительным документам<br>2. Убедиться в том, что все операции с капиталом организации проведены в соответствии с действующим законодательством и учредительными документами |
| 2.    | Представление и раскрытие                       | 1. Убедиться в том, что все существенные операции с капиталом организации, другая необходимая информация должным образом раскрыты в финансовой отчетности   |

При проведении аудита операций с собственным капиталом используются процедуры получения аудиторских доказательств, предусмотренные ФСА № 5: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры. Аудитор обязан детально исследовать все существенные операции с собственным капиталом

организации.

Для проверки достоверности данных о собственном капитале аудитору важно: выяснить его состав и структуру в рамках конкретной организации; проверить своевременность, правильность и законность его формирования; проверить соблюдение порядка изменения величины уставного капитала, а также расходования добавочного, резервного капиталов, нераспределенной прибыли; проверить правильность представления, раскрытия и полноту отражения операций на счетах бухгалтерского учета в соответствии с нормативными документами; проверить правильность отнесения операций по отчетным периодам, в которых они имели место.

Основное представление о составе собственного капитала аудитор может получить посредством просмотра основных форм отчетности клиента, а именно: раздела III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса (ф. № 1); раздел «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» отчета о прибылях и убытках (ф. № 2); разделов I «Изменения капитала», II «Резервы» отчета об изменениях капитала (ф. № 3).

Используя «Отчет об изменениях капитала» (ф. № 3), аудитор анализирует наличие и движение капитала за проверяемый период, изменения в его структуре. По данным отчета аудитор получает информацию о величине капитала на начало и конец проверяемого периода; устанавливает факторы, за счет которых произошло увеличение капитала (дополнительный выпуск акций, переоценка имущества, реорганизация юридического лица, за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала); изучает причины уменьшения капитала (понижение номинала акций, выбытие акций вследствие реорганизации юридического лица, расходов, которые согласно правилам бухгалтерского учета относятся непосредственно на уменьшение капитала).

Для проверки на соответствие нормативным актам необходимо сформировать пакет нормативных документов, регулирующих установленные правила учета капитала и резервов. Такой пакет комплектуется исходя из

специфики деятельности организации и базового перечня законодательных актов, с учетом текущих изменений нормативной базы.

На основе учредительных документов и документов о государственной регистрации организации (устав, учредительный договор, свидетельство о государственной регистрации) аудитор определяет правовой и юридический статус организации, а именно: размер и состав уставного капитала, сроки и порядок внесения вкладов в уставный капитал участниками, оценку вкладов при их вносе и изъятии, порядок изменения долей участников, ответственность за нарушение обязательств, порядок образования резервного капитала.

По показателям раздела III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса аудитор устанавливает состояние капитала на начало и конец отчетного периода по его видам (уставный, резервный, добавочный, нераспределенная прибыль).

По динамике этих структурных частей капитала аудитор получает свидетельства о том, насколько активы организации увеличились (уменьшились) благодаря приросту (снижению) собственных источников средств.

По показателям отчета об изменениях капитала (форма № 3) аудитор устанавливает состояние и движение составных частей капитала и резервов, а также величину чистых активов.

По содержанию пояснительной записки аудитор выясняет, имелись ли существенные обстоятельства, повлиявшие на показатели отчетности, характеризующие капитал и резервы.

По приказу об учетной политике определяются, какие резервы должна образовать организация и порядок их формирования.

Объем выборки для проверки собственного капитала должен определяться на основе оценки системы внутреннего контроля и аудиторских рисков, проведенной на этапе планирования.

Показатели отчетности о составе и движении собственного капитала сверяются с соответствующими счетами. Они должны быть тождественны данным синтетического и аналитического учета по счетам 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Наряду с этим изучается точность оборотов и сальдо по указанным выше счетам и их обоснованность первичными документами.

Заключительная стадия аудиторской проверки предусматривает проведение следующих мероприятий: систематизацию результатов проверки; анализ результатов проверки; составление аудиторского заключения.

Согласно Федеральному закону об аудиторской деятельности в РФ аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству РФ.

#### **2.4 Разработка мероприятий по совершенствованию внутреннего финансового аудита и контроля собственного капитала**

В соответствии с требованиями нормативных актов любое изменение размера уставного капитала организации должно быть связано с переутверждением ее учредительных документов и их перерегистрацией в государственных органах.

Поэтому при наличии оборотов по счету 80 «Уставный капитал» необходимо получить подтверждения (выписки, копии протоколов общего собрания акционеров (участников) и документов о перерегистрации в

государственных органах) об утверждении изменений уставного капитала между участниками.

Установление соответствия размеров уставного и резервного капиталов, отраженных в учете, величинам, зафиксированным в учредительных документах, а также проверка тождества отчетных и учетных данных об уставном, резервном, добавочном капитале и нераспределенной прибыли может осуществляться по схемам, представленным на рисунке (рисунок 2.2).

Реальность взносов устанавливается проверкой наличия и правильности оформления документов, подтверждающих факты взносов (вкладов) в уставный капитал.

В подтверждающих документах должна быть ссылка на формирование уставного капитала, что важно для целей не только бухгалтерского учета, но и налогообложения (для обоснования правильности применения льгот по налогам).

Для проверки реальности вкладов в уставный капитал целесообразно проведение обследований и опросов.

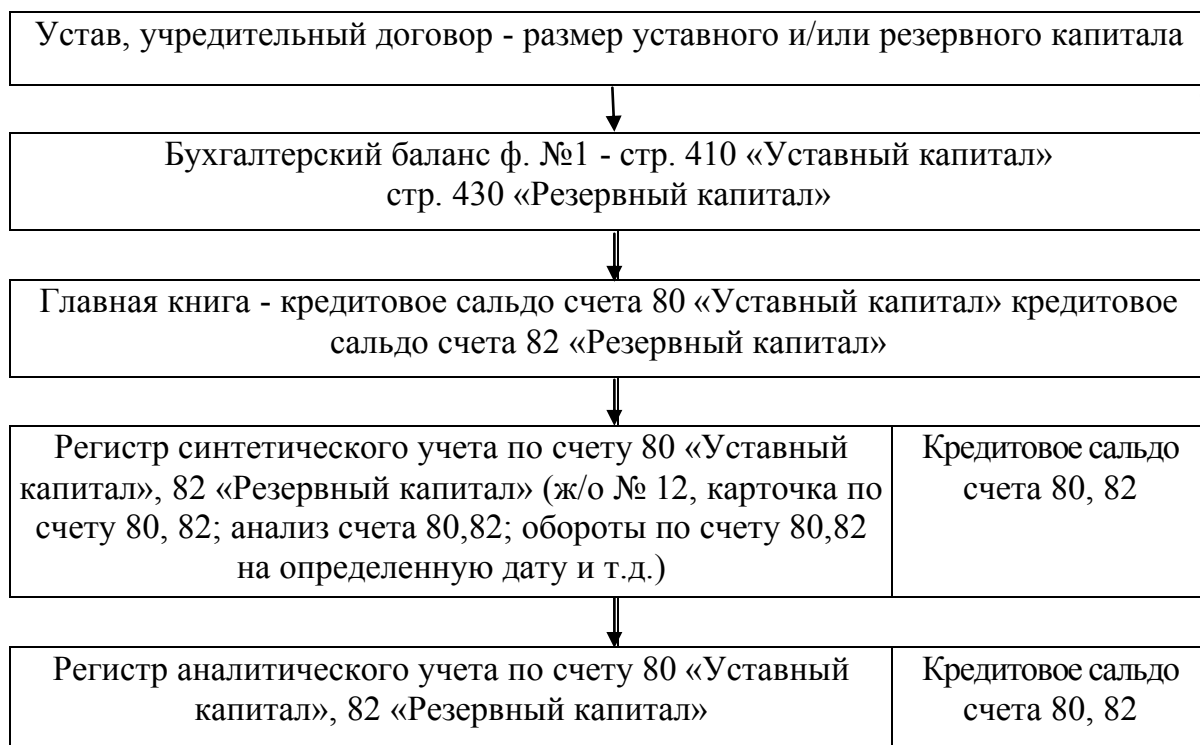


Рисунок 2.2 - Проверка отчетных и учетных данных о собственном капитале

При этом могут быть выявлены факты, когда в качестве вклада в уставный капитал были внесены основные средства и производственные запасы, не пригодные к использованию (неисправные, разукomплектованные, некачественные), или нематериальные активы, не имеющие практической ценности.

Для проверки правильности, своевременности и реальности взносов в уставный капитал учредителей сформирован рабочий документ (РД 1.1), представленный в таблице (таблица 2.10).

Таблица 2.10 - Проверка правильности, своевременности и реальности взносов в уставный капитал учредителями

| Учредители                                      | Взнос в уставный капитал |                              |            |                                   |                                 |
|---|--------------------------|------------------------------|------------|-----------------------------------|---------------------------------|
|   | Объявлен-<br>ный (руб.)  | Фактически<br>внесено (руб.) | Дата       | Документ                          | Вид вклада                      |
| АО<br>«Магистраль»                              | 2000000,0                | 1000000,0                    | 01.11.2006 | Платежное<br>поручение №<br>748   | Денежные<br>средства,<br>руб.   |
| ООО<br>«Техноинвест»<br>(LLC<br>«Technoinvest») | 1000000,0                | 1000000,0                    | 01.11.2006 | Платежное<br>поручение №<br>755   | Денежные<br>средства,<br>руб.   |
| Овчарова Е.А.                                   | 504000,0                 | 504000,0                     | 01.11.2006 | Приходный<br>кассовый<br>ордер №2 | Денежные<br>средства,<br>валюта |
| Зарицкая Ю.П.                                   | 500000,0                 | 500000,0                     | 01.11.2006 | Приходный<br>кассовый<br>ордер №2 | Денежные<br>средства,<br>руб.   |

Проверка правильности ведения синтетического и аналитического учета уставного капитала проводится по данным регистров Учебного центра по счету 80 «Уставный капитал». Прослеживание записей проводилась от первичных документов Устава, учредительных документов, протоколов, актов, накладных и т. п. до записей в регистрах синтетического и аналитического учета.

При проверке правильности отражения операций по учету уставного капитала был составлен рабочий документ (РД 1.2), представленный в таблице (таблица 2.11).

Таблица 2.11 - Контрольный лист проверки учета движения уставного капитала

| Содержание операции                              | Отражается ли операция проводкой |          | Ответы |     | Если нет, то какой корреспонденцией отражается |        |
|--|----------------------------------|----------|--------|-----|--|--------|
|  | Дебет                            | Кредит   | Да     | Нет | Дебет  | Кредит |
| Зарегистрирован уставный капитал организации     | 75                               | 80       | X      |     |  |        |
| Привлечены дополнительные средства учредителей   | 75                               | 80       | -      | -   |  |        |
| Средства от дополнительно принятых участников    | 75                               | 80       | -      | -   |  |        |
| Выдача вкладов при выходе из состава организации | 80<br>75                         | 75<br>50 | -      | -   |  |        |

В результате проверки правильности ведения синтетического и аналитического учета уставного капитала было установлено, что изменений уставного капитала в проверяемом периоде не было, порядок ведения бухгалтерского учета уставного капитала соответствует требованиям законодательства, однако, не правильно было отражено внесение учредителем Овчаровой Е.А. своего вклада в виде иностранной валюты (не была отражена курсовая разница объявленного и фактически внесенного капитала).

Аудит учета добавочного капитала имеет целью выразить мнение о достоверности данных отчетности о добавочном капитале, правомерности и законности создания, использования и отражения его в учете.

Тождество учетных и отчетных данных проверяется путем сопоставления показателей Бухгалтерского баланса (форма № 1), Отчета об изменениях капитала (форма № 3), Главной книги (сальдо счета 83 «Добавочный капитал») и регистров по счету 83 «Добавочный капитал».

При несоответствии показателей устанавливается величина отклонений и возможные причины, которые должны быть уточнены при детальной проверке.

В процессе анализа необходимо получить подтверждение того, что добавочный капитал сформирован в результате:

-получения эмиссионного дохода при реализации собственных акций по цене, превышающей их номинальную стоимость;

-прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам переоценки;

-положительных курсовых разниц, образовавшихся при внесении вкладов учредителей в уставный капитал;

-ассигнований из бюджета, использованных на финансирование долгосрочных вложений.

При проверке правильности отражения операций по учету добавочного капитала был составлен рабочий документ (РД 2.1), приведенный в таблице (таблица 2.12).

Таблица 2.12 - Лист проверки учета добавочного капитала

| Содержание операции   | Отражено в учете |        |        | Подлежит отражению |        |        |
|---|------------------|--------|--------|--------------------|--------|--------|
|   | Проводка         |        | Сумма  | Проводка           |        | Сумма  |
|   | Дебет            | Кредит |        | Дебет              | Кредит |        |
| Отражена сумма дооценки основных средств  | 01               | 83     | 4500,0 | 01                 | 83     | 4500,0 |
| Отражена сумма разницы, образовавшаяся от превышения суммы амортизации объектов основных средств над суммой амортизации, учтенной на дату переоценки основных средств | 83               | 02     | 920,0  | 83                 | 02     | 920,0  |

Таким образом, при проверке учета правильности начисления сумм добавочного капитала в ошибок выявлено не было.

Проверка обоснованности использования добавочного капитала осуществляется на соответствие учредительным документам и решениям собственников. Необходимо отметить, что переоценка основных средств проводится не каждый год.

Резервный капитал формируется в соответствии с установленным порядком и имеет строго целевое назначение. Этими положениями и предопределены основные цели аудита учета резервного капитала -



подтверждение достоверности показателей отчетности о резервном капитале, правильность образования и целевое использование.

Проверяя образование и использование резервного фонда, устанавливается:

-наличие решения учредителей о направлении в него нераспределенной прибыли;

-обоснованность списаний убытков за счет резервного капитала;

-правомерность образования резервного капитала;

-оправданность погашения и выкупа облигаций общества.

Проверка тождества учетных и отчетных данных о резервном капитале проводится путем сопоставления показателей Бухгалтерского баланса (форма № 1), Отчета об изменениях капитала (форма № 3), Главной книги (счет 82 «Резервный капитал») и регистров по счету 82 «Резервный капитал».

В случае обнаружения расхождений в этих данных определяется величина расхождений и возможные причины (арифметическая, техническая или методологическая ошибка и др.). При детальной проверке операции необходимо конкретизировать причины и характер расхождений. Отсутствие резервного капитала или его недостаточная величина (в случае обязательного формирования резервного капитала) представляют фактор дополнительного риска вложения средств в организацию, так как свидетельствуют либо об использовании резервного капитала на покрытие убытков, либо о недостаточности прибыли.

Проверка правильности отражения в учете операций по резервному капиталу» проводилась на соответствие Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, Инструкции по его применению и другим нормативным актам. При проверке и обобщении ее результатов использовался тест следующего содержания (РД 3.1) (таблица 2.13).

Вывод по проверке учета резервного капитала и его использования: резервный капитал в организации начислен в соответствии с законодательством и Уставом.

Таблица 2.13 - Контрольный лист проверки правильности учета резервного капитала

| Содержание операции   | Отражается ли операция проводкой |        | Ответы |     | Если нет, то какой корреспонденцией отражается |        |
|---|----------------------------------|--------|--------|-----|--|--------|
|   | Дебет                            | Кредит | Да     | Нет | Дебет  | Кредит |
| Начисление резервного капитала в соответствии:                          | 84                               | 82     |        |     |  |        |
| а) с законодательством  |                                  |        |        |     |  |        |
| б) с учредительными документами   | 84                               | 82     | X      |     |  |        |
| Покрытие убытков от финансово-хозяйственной деятельности отчетного года | 82                               | 84     |        |     |  |        |

В процессе аудиторской проверки были обнаружены ошибки в учете собственного капитала предприятия.

1. В бухгалтерском учете вкладов участников общества не были учтены вклады в валюте, в частности курсовые разницы, относимые на счет 83 «Добавочный капитал».

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями (участниками) общества предназначен счет 75 «Расчеты с учредителями», к которому открываются субсчета: 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» и 2 «Расчеты по выплате доходов». На дату государственной регистрации по дебету счета 75 в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал» отражается сумма задолженности учредителей по оплате акций (долей).

Если учредители вносят вклад в уставный капитал в денежной форме, то при фактическом поступлении сумм делаются записи по кредиту счета 75 в корреспонденции со счетами учета денежных средств: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Денежные средства, поступившие от учредителей в качестве вклада в уставный капитал, не учитываются в составе доходов при исчислении налога на прибыль ст. 251 НК РФ. Разница между номинальной стоимостью размещаемых долей и стоимостью получаемого имущества (включая денежные

средства) не признается прибылью (убытком) для целей налогообложения (ст. 277 НК РФ).

При формировании в 2006 г. уставного капитала организации, оцененного в учредительных документах в иностранной валюте, возникали курсовые разницы, которые подлежали отнесению на добавочный капитал организации (п. 14 ПБУ 3/20001). Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного (складочного) капитала организации, признавалась разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу Банка России на дату поступления суммы вклада, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах (п. 14 ПБУ 3/2000).

Учредительные документы о создании Учебного центра подписаны 1 ноября 2006 г. Его учредителями являются российская и иностранная компании. Размер вноса в уставный капитал российской организации составил 2 млн. руб., а иностранной компании - 38000 долл. Курс на 1 ноября 2006 г. составлял 26,3 руб./долл.

Центр зарегистрирован 1 декабря 2006 г. На момент регистрации и российский, и иностранный учредители полностью погасили свои обязательства по внесению средств в уставный капитал. Курс на 1 декабря 2006 г. составил 26,7 руб./евро.

В бухгалтерском учете на 1 декабря 2006 г. в были сделаны следующие записи: Д 75 К 80 – 1000000 руб.

Необходимо было сделать следующие проводки:

1. На 1 ноября 2006 г.:

Д 75-1 К 80 - 2 000 000 руб. - отражена задолженность российского учредителя по взносу в уставный капитал;

Д 75-1 К 80 - 1 000 000 руб.(38022 долл. \* 26,3 руб./долл.) - отражена задолженность иностранного учредителя по взносу в уставный капитал;

2. На 1 декабря 2006 г.

Д 51 К 75-1 - 2 000 000 руб. - отражено поступление денежных средств от российского учредителя в счет вкладов в уставный капитал;

Д 52 К 75-1 - 1 015 210 руб. (38022 \* 26,7 руб./долл.) - отражено поступление денежных средств от иностранного учредителя в счет вклада в уставный капитал;

Д 75-1 К 83 - 15210 руб. (1 015 210 руб. – 1 000 000 руб.) - отражена положительная курсовая разница в связи с понижением курса рубля по отношению к доллару.

Увеличение уставного капитала отражается в бухгалтерском учете записью по кредиту счета 80 и дебету счета 75-1 только после государственной регистрации изменений в учредительных документах.

2. Направления расходования средств нераспределенной прибыли не согласованы с собственниками.

Формирование нераспределенной прибыли, происходит при реформации баланса и отражается заключительным оборотом декабря отчетного года записью:

Дебет 99 Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В обществах с ограниченной ответственностью, а также в акционерных обществах решение о распределении чистой прибыли находится в исключительной компетенции общего собрания его участников (ст. 91, ст. 103 ГК РФ). Такое решение не может быть принято руководителем организации (или иным исполнительным органом общества) самостоятельно.

Финансирование за счет чистой прибыли требует особого порядка согласования и оформления. Списывать суммы со счета 84 можно только в том случае, если общее собрание собственников приняло решение о направлении нераспределенной прибыли прошлого года (или прибыли отчетного года) на оплату определенных видов расходов. Основанием для расходования чистой прибыли является выписка из решения общего собрания акционеров (участников).

Для обществ с ограниченной ответственностью обязанность создавать какие-либо фонды законодательно не установлена (ст. 30 Федерального закона № 14-ФЗ). Однако, при формировании специального фонда разрешения собственников на расходование средств из него не требуется.

Руководителем был нарушены статьи ГК РФ, для того, что бы исключить нарушения в компании может быть создан фонд специального назначения, который создается решением общего собрания участников. В решении оговариваются цели его создания и правила использования (подп. 3 п. 3 ст. 91, подп. 4 п. 1 ст. 103 ГК РФ). Решение общего собрания участников общества фиксируется в протоколе. На основании этого документа бухгалтер отражает в бухгалтерском учете необходимые записи по распределению чистой прибыли.

В бухучете отчисления из чистой прибыли в специальные фонды, размер которых рассчитывается в бухгалтерской справке-расчете, отражаются записями по счету 84 и соответствующим субсчетам:

Д 84 субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года»;

К 84 субсчет «Специальные фонды общества по видам начисленные».

Указанные записи производятся либо после проведения общего собрания собственников (если порядок создания фонда прописан в уставе), либо после принятия решения собственников.

Но прежде чем делать записи в бухгалтерском учете, бухгалтеру необходимо проверить, насколько решения, отраженные в протоколе, соответствуют тому порядку распределения чистой прибыли, который зафиксирован в уставе общества и протоколах собраний.

3. При учете добавочного капитала не производится переоценка по объектам, которые переоценивались в предыдущем периоде, не соблюдаются сроки отражения результатов переоценки в учете и отчетности, несмотря на то, что учетная политика предполагает ежегодную переоценку.

Переоценка не только позволяет приблизить стоимость основного средства по данным бухгалтерского учета к рыночной, но и сказывается на размере амортизационного фонда, балансовой оценке основного средства, на

величине добавочного капитала или прибыли, влияет на валюту баланса, может стать источником увеличения уставного капитала (за счет добавочного).

Учитывая положения ПБУ 6/01, при принятии решения о переоценке группы основных средств, следует учитывать, что в последующем они должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. При этом в бухгалтерском учете производится следующая запись:

Д 01 «Основные средства»

К 83 «Добавочный капитал».

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). В этом случае сумму дооценки отражают записью:

Д 01 «Основные средства»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если объект ранее не переоценивался, то сумма уценки его в результате переоценки относится на счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 01 «Основные средства».

В случаях, когда объект ранее дооценивался, а в текущем году он подвергся уценке, сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. В этом случае сумму уценки отражают записью:

Д 83 «Добавочный капитал»

К 01 «Основные средства».

Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в качестве операционного расхода:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 01 «Основные средства».

Во всех случаях переоценки основных средств приходится корректировать в установленном порядке и суммы ранее начисленной по ним амортизации.

При выбытии объекта основных средств, подвергшегося переоценке, сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации следующей записью:

Д 83 «Добавочный капитал»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Необходимо иметь в виду, что единожды произведенная переоценка становится обязательной, но не обязательно ежегодной. Во избежание недоразумений с пользователями бухгалтерской информации (в том числе с контролирующими органами) следует пересмотреть в учетной политике изменения периодичности проведения переоценки в бухгалтерском учете компании.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Контроль, как элемент управления, играет существенную роль в обеспечении функционирования государства. Анализ развития контроля показывает, что контроль является широко распространенным объективным явлением в экономической жизни общества. Реализация контроля базируется на глубоком изучении теоретических, методологических и практических основ контроля как комплексного социального и экономического явления.

Компанию с государственным участием утверждает ряд методических рекомендаций для компаний с государственным участием.

Под компанией с государственным участием подразумевается организация, в которой пакет акций принадлежит государству напрямую или косвенно через зависимые предприятия, институты или субъекты РФ, что предоставляет права на получение части прибыли от деятельности акционерным обществом в виде дивидендов, а также на участие в управлении компанией.

В систему внутреннего контроля включены методы внутреннего аудита, контрольно-ревизионные функции, элементы системы риск-менеджмента, систему менеджмента качества, а также службу внутреннего контроля, распространенную как вертикально в организационной структуре, так и горизонтально, контролируя все этапы бизнес-процессов в компании.

На эффективную деятельность любой организации оказывает влияние достоверная и своевременная информация об осуществляемых операциях, их стратегические цели и уровень соответствия законодательным нормам и, поэтому крайне важно грамотно организовать систему внутреннего контроля организации.

Построение такой системы в компаниях с государственным участием усложняется, поскольку такой организации субъекту необходимо руководствоваться политическими, социальными и другими аспектами при разработке своей стратегии, поэтому не всегда учет коммерческого интереса



является приоритетным. В условиях современной Российской экономики государственным корпорациям следует учитывать правовой аспект, при этом в настоящее время с понятием внутреннего контроля связано множество действующих нормативных документов.

Значимость собственного капитала для жизнеспособности и финансовой устойчивости предприятия настолько велика, что она получила законодательное закрепление в Гражданском кодексе РФ в части требований о минимальной величине уставного капитала, соотношений уставного капитала и чистых активов, возможности выплаты дивидендов в зависимости от соотношения чистых активов и суммы уставного и резервного капитала.

Диссертация основывается на исследовании компании с государственным участием - Учебный центр профессиональных квалификаций является структурным подразделением железной дороги - филиала открытого акционерного общества «Российские железные дороги» (Тюменское отделение). Основной задачей учебного центра является профессиональная подготовка, переподготовка, обучение вторым профессиям и повышение квалификации рабочих и служащих железной дороги, подразделений функциональных филиалов и иных структурных подразделений ОАО «РЖД»

С целью проведения экономического анализа коммерческой деятельности Центра были использованы данные бухгалтерского учета за 3 года. Расчеты показали, что произошло снижение активов с 202366 тыс. рублей до 185180 тыс. рублей в 2019 году, в 2020 году увеличение до 181893 тыс. рублей.

Отчеты об изменении капитала за три прошедших года, показали, что изменения коснулись добавочного и резервного капитала: увеличение добавочного капитала составило 5791 тысяч рублей или 7,17% за счет формирования результата от переоценки объектов основных средств; увеличение резервного капитала составило 330 тысяч рублей или 121,77 % за счет формирования дивидендов и отчислений в резервный фонд.

В бухгалтерском учете синтетический учет формирования и движения капитала осуществляется на следующих счетах: 80 «Уставный капитал», 81

«Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по этим счетам организуется следующим образом: счет 80 - по учредителям, по стадиям формирования капитала; счет 82 - по направлениям использования средств; счет 83 - по источникам образования и по направлениям использования средств; счет 84 - по направлениям использования средств. Информация о состоянии и движении резервного капитала отражается на счете 82 «Резервный капитал»: увеличение резервного капитала отражается Д 84.1 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) К 82 «Резервный капитал». Финансовый результат отчетного года формируется на счете 99 «Прибыли и убытки». В конце отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается, и чистая прибыль (непокрытый убыток), отчетного года переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В результате проверки правильности ведения синтетического и аналитического учета уставного капитала было установлено, что изменений уставного капитала в проверяемом периоде не было, порядок ведения бухгалтерского учета уставного капитала соответствует требованиям законодательства.

В процессе аудиторской проверки были обнаружены ошибки в бухгалтерском учете собственного капитала предприятия:

- в бухгалтерском учете вкладов участников общества не были учтены вклады в валюте, в частности курсовые разницы, относимые на счет 83 «Добавочный капитал»;

- направления расходования средств нераспределенной прибыли не согласованы с собственниками;

- при учете добавочного капитала не производится переоценка по объектам, которые переоценивались в предыдущем периоде, не соблюдаются сроки отражения результатов переоценки в учете и отчетности, несмотря на то, что учетная политика предполагает ежегодную переоценку.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. "Гражданский кодекс Российской Федерации" часть 1 от 30.11.1994 N 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.10.1994) (действующая редакция от 05.01.2020) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/gkrfl/> - Текст электронный.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений). [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW> (дата обращения 16.12.2019). - Текст электронный.
3. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (с учетом последующих изменений и дополнений). [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW> (дата обращения 16.12.2020). - Текст электронный.
4. Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (с учетом последующих изменений и дополнений). [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW> (дата обращения 16.01.2021). - Текст электронный.
5. Федеральный закон от 02.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с учетом последующих изменений и дополнений). [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW>(дата обращения 10.01.2021). - Текст электронный.
6. Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (с учетом последующих изменений и дополнений). [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW> (дата обращения 02.01.2021). - Текст электронный.
7. Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» (с учетом последующих изменений и

дополнений). [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW>(дата обращения 26.12.2020). - Текст электронный.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н (с учетом последующих изменений и дополнений). [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW> (дата обращения 12.11.2020). - Текст электронный.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 27.11.2006 № 154н (с учетом последующих изменений и дополнений). [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW> (дата обращения 10.01.2021). - Текст электронный.

10. Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 N 153н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" [Электронный ресурс].- Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111054/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111054/)(дата обращения 12.11.2020). - Текст электронный.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н (с учетом последующих изменений и дополнений). [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW> (дата обращения 9.11.2020). - Текст электронный.

12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений). [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW> - Текст электронный.

13. Приказ Министерства финансов РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах

бухгалтерской отчетности организаций» (с учетом последующих изменений и дополнений). [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW>(дата обращения 21.12.2020). - Текст электронный.

14. Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ: Утв. приказом Министерства финансов РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29.01.2003 № 10н/03-6/пз. [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW> (дата обращения 16.11.2020). - Текст электронный.

15. Анисимов, Ю. Как обеспечить прибыльность фирмы? / Ю. Анисимов // Экономика отраслей промышленности. – 2016. - №7. – С. 38-41. – Текст непосредственный.

16. Ануфриев, В.Е. Учет капитала предприятия / В.Е. Ануфриев // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 5. – С. 5–13. – Текст непосредственный.

17. Бакаев, А.С. Годовая бухгалтерская отчетность коммерческой организации. - М.: Бухгалтерский учет, 2016. – 172 с. – Текст непосредственный.

18. Баффетт, У. Эссе об инвестициях, корпоративных финансах и управлении компаниями / У. Баффетт; пер. с англ. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2015. - 268 с.

19. Бланк, И.А. Управление финансовыми ресурсами/ И.А. Бланк. - Киев: Эльга, 2018. – 768 с. – Текст непосредственный.

20. Богатко, А.Н. Основы экономического анализа хозяйствующего субъекта: учебное пособие / А.Н. Богатко. – М.: Финансы и статистика, 2013. – Текст непосредственный.

21. Богаченко, В., Кириллова, Н. Бухгалтерский учет / В. Богаченко, Н. Кириллова. - 18 изд., перераб. и доп. - М.: Феникс, 2014. - 512 с. – Текст непосредственный.

22. Бородина, В.В. Инвентаризация в бухгалтерском учете: учебно-практическое пособие. - М.: Городец, 2015. - 320 с. – Текст непосредственный.

23. Булатов, М.А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие/ М.А. Булатов. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Экзамен, 2015. - 256 с. – Текст

непосредственный.

24. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие / Под. ред. профессора В.Д. Новодворского. – М.: ИНФРА – М, 2009. – 464 с. – Текст непосредственный.

25. Бухгалтерский баланс: техника составления / Д.В. Кислов. – М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2008. – 416 с. – Текст непосредственный.

26. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / Под. ред. С. Бычковой. – М.: Эксмо, 2018. - 528 с. – Текст непосредственный.

27. Васина, Е.Н., Партыка, Т.Л., Попов, И.И. Автоматизированные информационные системы бухгалтерского учета/ Е.Н. Васина, Т.Л. Партыка, И.И. Попов. – М.: Инфра-М, 2017. – 432 с. – Текст непосредственный.

28. Гиляровская, Л.Т. Организация учета уставных резервов / Л.Т. Гиляровская, Л. А. Мельникова // Аудитор. - 2013. - № 5. – С. 116-119.

29. Домбровская, Е.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие/ Е.Н. Домбровская. – М.: Инфра-М, 2018. - 96 с. – Текст непосредственный.

30. Егорова, Л.И. Бухгалтерский управленческий учет / Московская финансово-промышленная академия. - М., 2014 - 52 с. – Текст непосредственный.

31. Жуков, В.Н. Бухгалтерский баланс: на что нужно обратить внимание при его составлении // Бухгалтерский учет. – 2012. - № 1. – С. 52.

32. Завалишина, И.А. Отражение в финансовой отчетности операций с резервным капиталом/ И.А. Завалишина// Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. - 2013. - №9. – С.63-70. - Текст электронный.

33. Зубкова, О.В. Максимизация рентабельности и максимизация платежеспособности: решение системного противоречия/ О.В. Зубкова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2014. - №1. – С.47-51. – Текст непосредственный.

34. Иванова, Т.И. Оценка эффективности управления финансами/ Т.И. Иванова // Финансовый консалтинг. – 2013. - №3. – С.26-28. – Текст непосредственный.

35. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. М.: Юристъ, 2018. – 312 с. – Текст непосредственный.
36. Каморджанова, Н.А., Карташова, И.В. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие/ Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова. – 4-е изд., доп. - СПб.: Питер, 2010. - 304 с.: ил. – Текст непосредственный.
37. Касьянова, Г. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете / Г. Касьянова. - 14 изд., перераб. и доп. - М.: АБАК, 2014. - 728 с. – Текст непосредственный.
38. Кондраков, Н., Кондраков, И. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах/ Н. Кондраков, И. Кондраков. - М.: Проспект, 2014. - 280 с. – Текст непосредственный.
39. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет на малых предприятиях: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М.: Проспект, 2014. – 640 с. – Текст непосредственный.
40. Корухов, А. А. Совершенствование управления государственными корпорациями в промышленности России. - М: Российский государственный гуманитарный университет (РГГУ), 2017. - 22 с. – Текст непосредственный.
41. Курбатов, А. Я. Государственная корпорация как организационно-правовая форма юридического лица: Хозяйство и право. - № 4. - 2018. - С. 105-124.
42. Липатов, С.В. Типичные ошибки при анализе собственного капитала/ С.В. Липатов // Молодой ученый. – 2012. - №8. – С. 146-148. – Текст непосредственный.
43. Лытнева, Н.А., Малявкина, Л.И., Федорова, Т.В. Бухгалтерский учет: Учебник/ Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. - М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2016. – 496 с. – Текст непосредственный.
44. Палий, В.Ф. Модернизация экономики и совершенствование методологии бухгалтерского учета / В.Ф. Палий// Бухгалтерский учет. – 2013. №3. – С.7-10.
45. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – Москва: Бухгалтерский учет. – 2017. – 88 с. – Текст непосредственный.
46. Поленова, С.Н. Бухгалтерский учет собственного капитала компаний в зарубежной практике / С.Н. Поленова // Финансовый менеджмент. – 2012. - №4. – С. 59-63. – Текст непосредственный.

47. Потапова, Е. Бухгалтерский учет. Конспект лекций / Е. Потапова. - М.: Проспект, 2014. - 144 с. – Текст непосредственный.

48. Проняева, Л.И. Воспроизводство основного капитала в организациях: факторы, тенденции и перспективы / Л.И. Проняева // Региональная экономика и управление: электронный научный журнал. – 2017. – № 1 (29). – С. 16-19. – Текст непосредственный.

49. Проняева, Л.И. Методологическая концепция формирования учетно-аналитического обеспечения управления основным капиталом в организациях АПК: монография / Л.И. Проняева. – Орел: Изд-во «Картуш», 2017. – 430 с. – Текст непосредственный.

50. Симонова, В.А. Анализ экономических показателей промышленного предприятия/ В.А. Симонова// Бухгалтерский учет. – 2014. - №3. – С. 118. – Текст непосредственный.

51. Сластенко А.А. Системы внутреннего контроля в государственных корпорациях // Интернет-журнал «Науковедение» Том 9. - №4 (2017). - <http://naukovedenie.ru/PDF/75EVN417.pdf>- Текст электронный.

52. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учебное пособие/ Соколов Я.В. - М.: Магистр, Инфра-М, 2014. - 224 с. – Текст непосредственный.

53. Соколова, Е.С., Бебнева, Е.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / М.: Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права, 2016. – 81 с. - Текст электронный.

54. Социально-экономические показатели Российской Федерации (приложение к сборнику «Российский статистический ежегодник - 2018») [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\\_1270707126016](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1270707126016) (дата обращения 10.01 2021 г.). - Текст электронный.

55. Феоктистов, И.А. Упрощенная система налогообложения / И.А. Феоктистов. – М.: ГроссМедиа Ферлаг, 2015. – 160 с. – Текст непосредственный.

56. Филимонова, Е.В. 1С: Предприятие 8.1: пошаговый самоучитель по



бухгалтерскому учету на компьютере/ Е.В. Филимонова. – М.: Эксмо, 2011.

57. Хорнгрен, Ч.Т., Фостер, Дж. Управленческий учет: Пер. с англ. О. Пинус, М. Каверин. – СПб.: Питер, 2018. - 416 с: ил. – Текст непосредственный.

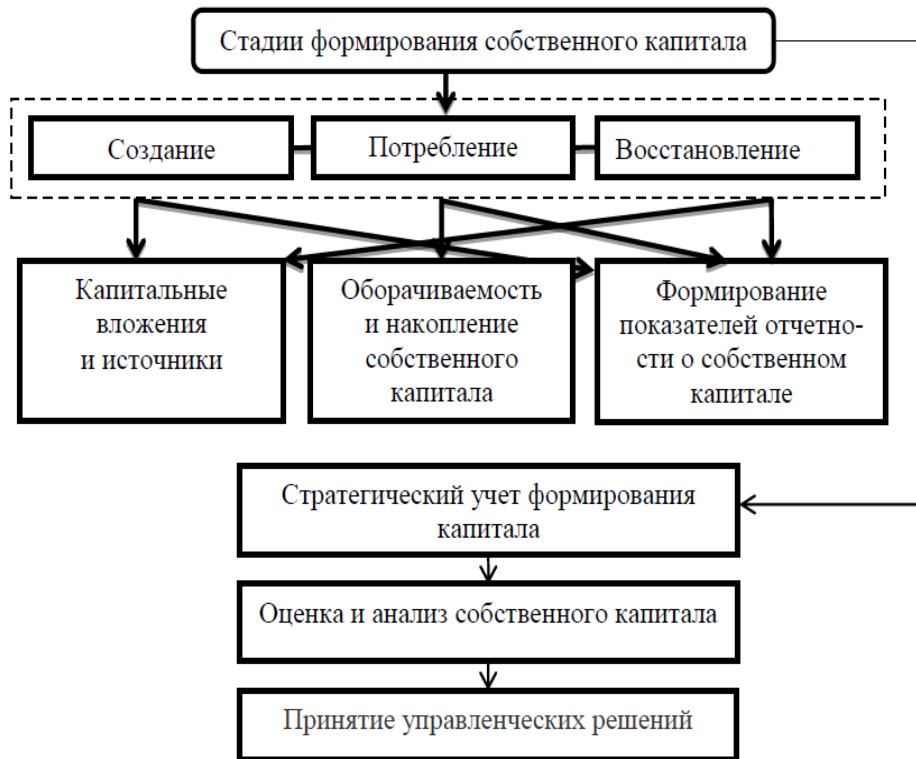
58. Цибульский, Е.Д. Проблемы учета уставного капитала / Е.Д. Цибульский // Международный бухгалтерский учет. – 2014. - № 1. – С. 56-57. – Текст непосредственный.

59. Шеремет А. Аудит: Учебник / А. Шеремет, В. Суйц. – 6- е изд. - М.: Инфра-М, 2014. - 352 с. – Текст непосредственный.

60. Шеремет, А., Старовойтова, Е. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник / А. Шеремет, Е. Старовойтова. - М.: Инфра-М, 2014. - 432 с. – Текст непосредственный.

## Приложение А

### Стадии формирования собственного капитала



## Приложение Б

### Показатели собственного капитала

| В соответствии с разделом IV<br>«Содержание бухгалтерского баланса»<br>ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность<br>организаций»  | В соответствии с формой №1<br>по приказу Минфина РФ<br>от 13.01.2000 г. № 4н<br>«О формах бухгалтерской отчетности<br>организации»  |
|--|---|
| <p>1. Уставный капитал</p> <p>2. Добавочный капитал</p> <p>3. Резервный капитал</p> <p>в том числе:</p> <p>резервы, образованные в соответствии с законодательством;</p> <p>резервы, образованные в соответствии с учредительными документами;</p> <p>4. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток – вычитается)</p> | <p>1. Уставный капитал</p> <p>2. Добавочный капитал</p> <p>3. Резервный капитал</p> <p>в том числе:</p> <p>резервы, образованные в соответствии с законодательством;</p> <p>резервы, образованные в соответствии с учредительными документами.</p> <p>4. Фонд социальной сферы.</p> <p>5. Целевые поступления и финансирование.</p> <p>6. Нераспределенная прибыль прошлых лет.</p> <p>7. Непокрытый убыток прошлых лет.</p> <p>8. Нераспределенная прибыль отчетного года.</p> <p>9. Непокрытый убыток отчетного года.</p> |

## Приложение В

### Собственный капитал обществ

| Минимальные требования к элементам отчетности  | Дополнительная информация о капитале   |  | Раскрытие информации по инициативе руководства (исполнительного органа общества)  |
|--|--|--|---|
|  | Предусмотренное учредительными документами общества                                      | Существенно для пользования в соответствии с нормат. актами                                  |   |
| 1. Уставный капитал (всего), в т.ч.:<br>привилегированные акции;<br>обыкновенные акции | Количество акций каждого типа<br>номинальная стоимость каждого типа. Права и привилегии. | Задолженность по взносам в уставный капитал.<br>Собственные акции, выкупленные у акционеров. | Количество акций в обращении. Акции, зарегистрированные для выпуска акционерным обществом. Сведения о дивидендах.                                 |
| 2. Эмиссионный доход (всего)   |  |  | По акциям каждого типа.   |
| 3. Резервный капитал   | Резервы, создаваемые в добровольном порядке  | Резервы по сомнительным долгам.  |   |
| 4. Реинвестированная прибыль   | Фонды, создаваемые из прибыли  |  | Нераспределенная прибыль. Непокрытый убыток. Целевые финансирования и поступления. Доходы будущих периодов. Переоценка активов. Прирост имущества |
| 5. Миноритарные собственники   | Количество и категории акций аффилированных лиц  | Количество и категории акций аффилированных лиц  | Состав держателей акций. Количество и категории акций, аффилированных лиц.  |

## Приложение Г

### Отчет о прибылях и убытках за 2019 г.

| Наименование показателя  | Код стр. | Начало отчетного периода | Конец отчетного периода |
|--|----------|--------------------------|-------------------------|
| Доходы и расходы по обычным видам деятельности                               |          |                          |                         |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС) | 10       | 409 463                  | 313 719                 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг                     | 20       | -320 222                 | -276 101                |
| Валовая прибыль  | 29       | 89 241                   | 37 618                  |
| Коммерческие расходы   | 30       | -7863                    | -6536                   |
| Управленческие расходы   | 40       | -26 347                  | -19 250                 |
| Прибыль (убыток) от продажи  | 50       | 55 031                   | 11 832                  |
| Прочие доходы и расходы  |          |                          |                         |
| Проценты к получению   | 60       | 81                       | 55                      |
| Проценты к уплате  | 70       | -7305                    | -8105                   |
| Доходы от участия в других организациях                                      | 80       | -                        | -                       |
| Прочие операционные доходы   | 90       | 7995                     | 4982                    |
| Прочие операционные расходы  | 100      | -10 135                  | -9934                   |
| Внереализационные доходы   | 120      | 1511                     | 8150                    |
| Внереализационные расходы  | 130      | -3717                    | -3284                   |
| Прибыль (убыток) до налогообложения  | 140      | 43 461                   | 3 696                   |
| Отложенные налоговые активы  | 141      | 1069                     | 12                      |
| Отложенные налоговые обязательства   | 142      | -                        | -                       |
| Текущий налог на прибыль   | 150      | -15 569                  | -911                    |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода                                    | 190      | 28 961                   | 2 797                   |

## Отчет о прибылях и убытках за 2019 г.

| Наименование показателя  | Код стр. | Начало отчетного периода | Конец отчетного периода |
|--|----------|--------------------------|-------------------------|
| Доходы и расходы по обычным видам деятельности                               |          |                          |                         |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС) | 10       | 313 719                  | 402236                  |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг                     | 20       | -276 101                 | -306436                 |
| Валовая прибыль  | 29       | 37 618                   | 95 800                  |
| Коммерческие расходы   | 30       | -6536                    | -6510                   |
| Управленческие расходы   | 40       | -19 250                  | -25616                  |
| Прибыль (убыток) от продажи  | 50       | 11 832                   | 63 674                  |
| Прочие доходы и расходы  |          |                          |                         |
| Проценты к получению   | 60       | 55                       | 66                      |
| Проценты к уплате  | 70       | -8105                    | -8632                   |
| Доходы от участия в других организациях                                      | 80       | -                        | -                       |
| Прочие операционные доходы   | 90       | 4982                     | 6633                    |
| Прочие операционные расходы  | 100      | -9934                    | -6528                   |
| Внереализационные доходы   | 120      | 8150                     | 2542                    |
| Внереализационные расходы  | 130      | -3284                    | -3521                   |
| Прибыль (убыток) до налогообложения  | 140      | 3 696                    | 54 234                  |
| Отложенные налоговые активы  | 141      | 12                       | 564                     |
| Отложенные налоговые обязательства   | 142      | -                        | -                       |
| Текущий налог на прибыль   | 150      | -911                     | -9452                   |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода                                    | 190      | 2 797                    | 45 346                  |

## Приложение Д

### Отчет об изменениях капитала

за 2019-2020 гг.

Единица измерения тысяч рублей

| Показатель  | Код | Устав. капитал | Добавочный капитал | Резервный капитал | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | Итого    |
|---|-----|----------------|--------------------|-------------------|--|----------|
| Остаток на 31 декабря 2019 года                   | 010 | 4004           | 80 820             | 271               | 34 456                                       | 119 551  |
| Предыдущий год<br>Изменения в учетной политике    | 011 | х              |                    |                   | -  | -        |
| Результат от переоценки объектов основных средств | 012 | х              | 4499               | х                 | 4499   |          |
| Остаток на 1 января 2020 года                     | 020 | 4004           | 85 319             | 271               | 34456  | 124 050  |
| Чистая прибыль                                    | 040 | х              | х                  | х                 | 28961  | 28 961   |
| Дивиденды   | 050 | х              | х                  | х                 | (7834)                                       | (7834)   |
| Отчисления в резервный фонд                       | 060 | х              | х                  | -                 | (-)  | -        |
| Остаток на 31 декабря 2019 года                   | 090 | 4004           | 85 319             | 271               | 55 583                                       | 145 177  |
| Результат от переоценки объектов основных средств | 092 | х              | 1292               | х                 | -  | 1292     |
| Остаток на 1 января 2020 года                     | 100 | 4004           | 86611              | 271               | 55 583                                       | 146 469  |
| Чистая прибыль                                    | 102 | х              | х                  | х                 | 2797   | 2797     |
| Дивиденды   | 103 | х              | х                  | 330               | (16 052)                                     | (16 052) |
| Отчисления в резервный фонд                       | 110 | х              | х                  | 330               | (330)  | -        |
| Остаток на 31 декабря 2020 года                   | 140 | 4004           | 86 611             | 601               | 41998  | 133 214  |

## Приложение Е

### Классификатор типичных нарушений при отражении собственного капитала

| Номер доказательства | Наименование аудиторского доказательства                 |
|----------------------|--|
| 1                    | Инспектирование первичных документов и учетных регистров |
| 2                    | Наблюдение   |
| 3                    | Запрос   |
| 4                    | Подтверждение информации                                 |
| 5                    | Пересчет   |
| 6                    | Аналитические процедуры                                  |
| 7                    | Прослеживание  |
| 8                    | Составление альтернативного баланса                      |
| 9                    | Инвентаризация   |
| 10                   | Опрос (письменный и устный) персонала                    |
| 11                   | Сопоставление документов                                 |

| № п/п | Основные виды нарушений   | Методы получения аудиторских доказательств |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |   |   |
|-------|---|--|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|---|---|
|       |   | 1  | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |   |   |
| 1     | <b>Аудит порядка формирования уставного капитала</b>  |  |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |   |   |
| 1.1.  | Деятельность без наличия лицензии   | +  |   | + | + |   |   |   |   |   |    |    |   |   |
| 1.2.  | Кредитовый остаток счета 80 не соответствует заявленной сумме уставного капитала в учредительных документах                               | +  |   | + | + |   |   |   |   |   |    |    |   | + |
| 1.3.  | Не производится государственная регистрация выпуска акций   | +  |   | + | + |   |   |   |   |   |    | +  | + |   |
| 1.4.  | Внесение в проспект ценных бумаг или решение о выпуске ценных бумаг ложных (недостоверных) сведений                                       | +  |   | + | + |   |   |   | + |   |    | +  |   |   |
| 1.5.  | Отношение номинальной стоимости привилегированных акций к величине уставного капитала превышает предельно допустимую величину             | +  |   | + | + | + |   |   |   |   |    |    |   |   |
| 1.6.  | Немонетарное имущество вносится в уставный капитал в случае наличия в уставе общества запрета оплаты акций (долей) неденежными средствами | +  |   | + | + |   |   |   | + |   |    | +  |   |   |
| 1.7.  | Не соответствие номинальной стоимости акций в пределах одного типа  | +  |   | + | + | + |   |   |   |   |    | +  | + |   |



|      |   |   |   |   |   |   |   |   |  |   |   |   |
|------|---|---|---|---|---|---|---|---|--|---|---|---|
| 1.8. | Не соответствие соотношения размера долей участников, показанного в отчетности и заявленного в уставе   | + |   | + | + | + |   |   |  |   | + | + |
| 1.9. | Не соответствие величины уставного капитала показанной в отчетности и зарегистрированной в уставе минимально допустимому размеру  | + |   |   |   | + |   |   |  |   |   |   |
| 1.10 | Отсутствие документов, подтверждающих оценку немонетарного имущества учредителями (советом директоров)  | + |   | + | + |   |   |   |  |   | + |   |
| 1.11 | Оценка имущества, вносимого в счет оплаты акций, производится без привлечения независимого оценщика   | + |   | + | + |   | + | + |  |   | + | + |
| 1.12 | Оценка имущества, вносимого в счет оплаты доли в уставном капитале стоимостью более 200 МРОТ, производится без привлечения независимого оценщика                              | + |   | + |   |   | + | + |  |   | + | + |
| 1.13 | Завышение денежной оценки одной части имущества для сокрытия следов незаконного изъятия другой части имущества, поступившего в оплату акций                                   | + |   | + | + |   | + | + |  | + |   | + |
| 1.14 | Не соответствие стоимости имущества, вносимого в качестве вклада (оплаты акций) в уставный капитал, отраженной на счетах бухгалтерского учета данным учредительных документов | + | + | + |   |   | + |   |  |   |   | + |
| 1.15 | Невнесение или неполное внесение вкладов учредителями в уставный капитал в установленные законодательством и учредительными документами сроки                                 | + |   | + | + | + |   | + |  | + | + | + |
| 1.16 | Необоснованное увеличение уставного капитала за счет завышения стоимости материальных ценностей, нематериальных активов, вносимых в счет уставного капитала                   | + | + |   |   | + | + |   |  |   |   | + |
| 1.17 | Исправление записей в первичных учетных документах без необходимых оснований  | + | + |   |   |   |   | + |  |   | + | + |
| 1.18 | Отсутствие подлинников или заверенных в соответствии с законодательством документов   | + | + | + |   |   |   |   |  |   | + |   |
| 1.19 | Неполное оприходование и присвоение денежных средств или имущества, поступивших в качестве оплаты за акции (доли)   | + |   | + | + | + |   |   |  | + |   | + |
| 1.20 | Несвоевременная регистрация (либо ее отсутствие) денежных средств или имущества, поступивших в качестве оплаты за акции (доли) на счетах бухгалтерского учета                 | + | + | + |   | + |   |   |  | + | + | + |
| 1.21 | Занижение в отчетности количества акций, предусмотренного учредительными документами  | + |   | + | + |   |   |   |  |   | + | + |
| 1.22 | Внесение в проспект ценных бумаг или решение о выпуске ценных бумаг ложных (недостоверных) сведений   |   | + |   |   |   | + |   |  |   | + |   |
| 1.23 | Аналитический учет по счету 80 не позволяет получать информацию по учредителям, стадиям формирования уставного капитала и видам акций (долей)                                 | + | + |   |   |   |   | + |  |   |   |   |
| 1.24 | Отсутствие документов, подтверждающих курс иностранной валюты на требуемые даты   | + |   | + | + |   |   |   |  |   | + |   |

|  |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |   |
|--|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|---|
| 1.25   | Неправильный пересчет рублевого эквивалента вклада в уставный капитал, выраженного в иностранной валюте   | + |   |   |   |   | + |   |   |   |    |    |   |
| <b>2. Аудит порядка изменения уставного капитала</b> |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |   |
|  |   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |   |
| 2.1.   | Кредитовый остаток счета 80 не соответствует сумме уставного капитала после внесения соответствующих изменений в учредительные документы                                    | + |   |   |   | + |   | + |   |   |    |    | + |
| 2.2.   | Не обоснованное увеличение уставного капитала на сумму, превышающую разницу между чистыми активами и суммой уставного и резервного капитала                                 | + |   |   |   | + | + |   |   |   |    |    | + |
| 2.3.   | Не соответствие количества и (или) номинальной стоимости акций, представленного в проспекте эмиссии, заявленному в решении о дополнительном выпуске акций                   | + |   | + | + | + | + |   |   |   |    | +  | + |
| 2.4.   | Не производится государственная регистрация дополнительного выпуска акций   | + |   | + | + |   |   |   |   |   |    | +  | + |
| 2.5.   | Внесение в проспект ценных бумаг или решение о дополнительном выпуске ценных бумаг ложных (недостоверных) сведений  |   |   | + | + |   | + |   |   |   |    | +  | + |
| 2.6.   | Необоснованное увеличение уставного капитала с целью покрытия понесенных организацией убытков   | + |   | + |   |   |   |   | + |   |    | +  | + |
| 2.7.   | Необоснованное увеличение уставного капитала до полной его оплаты   | + |   | + |   | + |   |   |   |   |    | +  | + |
| 2.8.   | Номинальная стоимость дополнительно выпущенных акций и (или) их количество не соответствуют принятым уставом условиям   | + |   | + |   |   |   |   |   |   |    | +  | + |
| 2.9.   | Отсутствие решения собрания акционеров (учредителей) об изменении величины уставного капитала при фактическом проведении такового   | + |   | + |   |   |   |   |   |   |    | +  | + |
| 2.10.  | Несоответствие формы оплаты дополнительных акций решению об их размещении   | + |   | + | + |   |   |   | + |   | +  | +  | + |
| 2.11   | Отсутствие контроля за достаточностью величины чистых активов (нарушение допущения непрерывности деятельности)  | + | + | + |   |   |   |   |   |   |    | +  |   |
| 2.12   | Неуменьшение уставного капитала при фактической недостаточности чистых активов  | + |   |   |   | + | + |   |   |   |    |    | + |
| 2.13   | Неуменьшение уставного капитала в случае не реализации в течение одного года акций (долей), поступивших в распоряжение организации  | + |   |   |   | + | + |   |   |   |    |    | + |
| 2.14   | Неисключение из реестра акций, не оплаченных в установленный срок   | + |   | + | + |   |   |   |   |   | +  |    |   |
| 2.15   | Неуменьшение уставного капитала при перечислении части его средств в резервный капитал (в соответствии с учредительными документами)  | + |   | + |   | + |   |   |   |   |    |    | + |
| 2.16   | Отражение изменения величины уставного капитала в отчетности без регистрации изменений в учредительных документах   | + |   |   |   |   | + | + |   |   |    | +  | + |
| 2.17   | Неполное оприходование и присвоение денежных средств, источником которых является разница между выкупной ценой и номинальной стоимостью акций, при выкупе собственных акций | + |   | + | + | + |   |   |   |   | +  |    | + |

|      |  |   |   |   |   |   |   |   |   |   |  |   |   |
|------|--|---|---|---|---|---|---|---|---|---|--|---|---|
| 2.18 | Необоснованное изъятие денежных средств или имущества под видом или в процессе операций по оплате выкупаемых собственных акций, в том числе за счет занижения по учету цены выкупаемых акций                               | + |   | + | + | + |   |   |   |   |  | + |   |
| 2.19 | Разница между фактическими затратами на выкуп собственных акций и их номинальной стоимостью относится на счет 90 «Продажи», а не на счет 91 «Прочие доходы и расходы»  | + | + | + |   |   |   |   |   |   |  | + | + |
| 2.20 | Неполное оприходование и присвоение денежных средств, полученных от продажи дополнительных акций или от увеличения их номинальной стоимости  | + |   | + | + | + |   |   |   | + |  |   | + |
| 2.21 | Занижение по учету стоимости имущества, списываемого в оплату выкупаемых собственных акций с целью его незаконного изъятия   | + |   | + | + | + |   |   |   |   |  |   | + |
| 2.22 | Оценка стоимости выкупа акций производится без привлечения независимого оценщика   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |  | + | + |
| 2.23 | Неправильное исчисление налогов в связи с уменьшением уставного капитала   | + |   | + |   | + |   |   |   |   |  | + |   |
| 2.24 | Неправильное исчисление налогов в связи с увеличением уставного капитала   | + |   | + |   | + |   |   |   |   |  | + |   |
| 2.25 | В отчетности малых организаций, подлежащих обязательному аудиту, отсутствует форма № 3 при наличии данных об изменениях уставного капитала   |   | + |   |   |   |   |   |   |   |  | + |   |
| 2.26 | Несоответствие записей синтетического и аналитического учета по счету 80 записям в Главной книге и формах бухгалтерской отчетности   | + |   | + |   | + | + |   |   |   |  |   | + |
| 2.27 | Продажа или передача в аренду внесенного в уставный капитал имущества, стоимость которого превышает 25% балансовой стоимости активов общества одобряется советом директоров, а не общим собранием акционеров (учредителей) |   |   | + |   |   |   | + | + |   |  | + |   |

3.

## Аудит расчетов с учредителями

|      | 1   | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |   |
|------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|---|
| 3.1. | Неправильно определяется действительная стоимость доли участника при его выходе   | + |   | + |   | + |   |   |   | +  | +  | + |
| 3.2. | Неправильно оформляется возврат доли учредителю при его выходе из уставного капитала  | + | + | + |   |   |   |   |   |    | +  |   |
| 3.3. | Неправильное ведение реестра акционеров   | + | + | + |   |   |   |   |   |    | +  |   |
| 3.4. | Несвоевременное оформление выбытия и приема новых учредителей (акционеров)  | + | + | + | + |   |   |   |   |    | +  | + |
| 3.5. | Невыплата дивидендов по привилегированным акциям  | + | + | + | + |   |   |   |   |    | +  | + |
| 3.6. | Несоответствие сроков внесения вкладов (оплаты акций) в уставный капитал законодательно установленным требованиям                           | + |   | + | + |   |   | + |   |    | +  | + |
| 3.7. | Отсутствие или неправильное оформление первичных документов, подтверждающих факт внесения вкладов (оплаты акций) в уставный капитал         | + |   | + |   |   |   |   |   |    | +  |   |
| 3.8. | Исправление записей в первичных учетных документах без необходимых оснований  | + | + |   |   |   |   | + |   |    | +  | + |
| 3.9. | Неполное оприходование и присвоение денежных средств, поступивших в качестве неустойки за неисполнение обязанностей по оплате акций (долей) | + |   | + |   | + |   |   |   | +  | +  | + |

|       |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |
|-------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|
| 3.10. | Акции (доли) в уставном капитале оплачиваются физическими лицами за счет денежных средств или имущества юридических лиц   | + |   | + | + |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 3.11. | Дебетовый остаток субсчета 75/1 не соответствует сумме фактического поступления вкладов участников (оплаты акций)   | + |   | + |   | + | + | + |   |   | +  |    |
| 3.12. | Не соблюдается порядок приобретения пакета акций свыше 30% и каждых последующих 5% акций одним акционером или аффилированной группой акционеров   | + | + | + |   |   |   |   |   |   | +  |    |
| 4.    | <b>Аудит порядка формирования добавочного капитала</b>  |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |
|       |   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 4.1.  | Не проводится переоценка по объектам, которые переоценивались в предыдущие периоды  | + |   | + |   |   |   | + |   | + | +  | +  |
| 4.2.  | Несвоевременное отражение результатов переоценки на счетах и в отчетности (нарушение допущения временной определенности, требования полноты ведения учета)                                  | + |   | + |   |   |   | + |   |   | +  | +  |
| 4.3.  | Отсутствие или неправильное оформление первичных учетных документов по переоценке имущества   | + |   | + |   |   |   |   |   |   | +  |    |
| 4.4.  | Неверная корреспонденция счетов бухгалтерского учета при оформлении операций по дооценке (уценке) имущества, которое было уценено (дооценено)   | + | + | + |   |   |   | + |   |   | +  |    |
| 4.5.  | Не правильное определение величины амортизации, подлежащей увеличению или уменьшению в связи с переоценкой основных средств   | + |   |   |   | + |   |   |   |   |    |    |
| 4.6.  | Не отражение в учете изменения величины амортизации в следствие проведения переоценки имущества   | + |   | + |   |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 4.7.  | Не корректируется сумма амортизации по полностью амортизированным, но действующим основным средствам  | + |   | + |   |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 4.8.  | Структурные подразделения (филиалы) не переоценивают основные средства, которые были переоценены головной организацией (нарушение допущения последовательности применения учетной политики) | + |   | + | + |   |   |   |   |   |    |    |
| 4.9.  | Проведение переоценки имущества без привлечения независимого оценщика   | + |   | + | + |   |   |   |   |   | +  |    |
| 4.10. | Отсутствие документов, подтверждающих рыночную стоимость имущества  | + |   | + | + |   |   |   |   |   |    |    |
| 4.11. | Проведение переоценки имущества, находящегося в совместной деятельности   | + |   | + | + |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 4.12. | Проведение переоценки объектов незавершенного строительства, учитываемых на счете 08 «Капитальные вложения»   | + |   | + |   |   |   | + |   |   | +  |    |
| 4.13. | Проведение переоценки рублевого размера валютных активов, переданных в качестве вклада в уставный капитал, при изменении курса валют  | + | + | + |   |   |   | + |   |   | +  | +  |
| 4.14. | Отсутствие документов, подтверждающих официальные курсы валют на дату формирования уставного капитала   | + |   | + |   |   |   |   |   |   | +  |    |

|       |  |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |
|-------|--|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|
| 4.15  | Неправильное определение размера курсовых разниц, подлежащих зачислению в добавочный капитал   | + |   | + |   | + |   |   |   |   |    |    |
| 4.16  | Курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала, относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы» или 99 «Прибыли и убытки»   | + |   | + |   | + |   |   |   |   | +  | +  |
| 4.17  | Курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала, относится на счет 83 при падении курса валюты вклада по отношению к рублю  | + |   | + |   |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 4.18. | Неверное определение суммы эмиссионного дохода   | + |   |   |   | + |   |   |   |   |    |    |
| 4.19  | Несвоевременное отражение эмиссионного дохода на счетах бухгалтерского учета и в отчетности  | + | + | + |   |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 4.20  | Неполное оприходование и присвоение денежных средств, полученных в качестве эмиссионного дохода  | + |   | + | + |   |   |   |   | + | +  | +  |
| 4.21  | Неполное оприходование и присвоение денежных средств, полученных от продажи дополнительных акций сверх их номинальной стоимости  | + |   | + | + |   |   |   |   | + | +  | +  |
| 4.22  | Присоединение к добавочному капиталу фактически не израсходованных сумм, полученных на инвестиционные цели   | + |   | + | + | + |   |   |   |   | +  |    |
| 4.23  | Присоединение к добавочному капиталу сумм, полученных на инвестиционные цели, которые фактически потрачены не по целевому назначению   | + |   | + | + | + |   |   |   |   | +  | +  |
| 5.    | Аудит порядка использования добавочного капитала   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |
|       |  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 5.1   | Погашение убытка отчетного гола за счет сумм, полученных от переоценки имущества   | + |   | + |   | + |   | + |   |   | +  | +  |
| 5.2   | Осуществление бухгалтерских записей по направлению добавочного капитала на увеличение уставного капитала без внесения изменений в учредительные документы  | + |   | + | + |   |   | + |   |   | +  | +  |
| 5.3   | Направление добавочного капитала на погашение непокрытого убытка при отсутствии решения собственников  | + |   | + | + |   |   | + |   |   | +  | +  |
| 5.4   | Направление средств эмиссионного дохода на нужды социального характера   | + | + | + | + |   |   | + |   |   | +  | +  |
| 5.5   | Не списание сумм дооценки при выбытии основных средств   | + |   | + |   | + | + |   |   | + | +  | +  |
| 5.6   | Направление средств, полученных от переоценки уже выбывших с баланса основных средств, на увеличение уставного капитала  | + |   | + |   |   | + | + |   |   | +  | +  |
| 5.7   | Аналитический учет по субсчету «Прирост стоимости имущества по переоценке» не позволяет определить долю добавочного капитала, приходящуюся на каждый отдельный инвентарный объект основных средств | + |   | + |   |   |   | + |   |   | +  | +  |
| 5.8   | Отсутствие или неправильное оформление первичных документов, подтверждающих факт использования средств добавочного капитала  | + |   | + | + |   |   |   |   |   |    | +  |
| 5.9   | Использование добавочного капитала на покрытие убытков от отдельных сделок, а не на покрытие убытка за отчетный период   | + |   | + | + | + | + | + |   |   | +  | +  |



|      |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |
|------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|
| 7.9  | Исправление записей в первичных учетных документах без необходимых оснований  | + |   | + | + |   |   |   |   |   |    |    |
| 7.10 | Аналитический учет по счету 82 не позволяет получить информацию о направлениях использования средств  | + |   | + |   |   |   | + |   |   |    | +  |
| 7.11 | Направление средств резервного капитала на выкуп собственных акций по инициативе акционерного общества, решению общего собрания акционеров, а не по требованию акционеров   |   |   |   |   |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 8    | <b>Аудит порядка формирования нераспределенной прибыли</b>  |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |
|      |   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 8.1  | Несоответствие записей синтетического и аналитического учета по счетам 99 и 84 записям в Главной книге и формах бухгалтерской отчетности  | + |   | + |   | + |   |   |   |   | +  | +  |
| 8.2  | Показатель нераспределенной прибыли не корректируется в связи с изменениями в учетной политике  | + |   | + | + |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 8.3  | В случае обнаружения ошибочных бухгалтерских записей дополнительно выявленные расходы отражаются за счет уменьшения чистой прибыли, а не в составе себестоимости, а дополнительно выявленные доходы - за счет ее увеличения | + |   | + | + | + | + | + |   |   | +  | +  |
| 8.4  | Отсутствие или неправильное оформление первичных документов, подтверждающих факт возникновения экстремальных ситуаций   | + |   | + | + |   |   |   |   |   |    |    |
| 8.5  | Отнесение к чрезвычайным доходам (расходам) ординарных событий  | + | + | + | + |   |   | + |   |   | +  |    |
| 8.6  | При составлении отчетности производится ошибочное сворачивание чрезвычайных доходов (расходов)  | + |   | + |   |   | + | + |   |   | +  | +  |
| 8.7  | При списании потерь от стихийных бедствий производится завышение сумм убытков с целью хищения части имущества   | + |   | + |   | + | + |   |   | + | +  | +  |
| 8.8  | Искажение суммы чистой прибыли в следствие проведения переоценки активов ежемесячно со списанием разницы между их рыночной и фактической стоимостью на финансовый результат   | + |   | + |   |   |   | + |   |   | +  | +  |
| 8.9  | Ошибочное отнесение понесенных расходов на увеличение стоимости активов либо ошибочное списание расходов, подлежащих включению в стоимость активов, на счета учета расходов   | + | + | + | + | + |   | + |   |   |    |    |
| 8.10 | Намеренное завышение расходов путем искажения их сумм для сокрытия фактов ненадлежащего использования денежных средств  | + |   | + | + | + |   | + |   | + | +  | +  |
| S.11 | Неправильное отнесение расходов к тому или иному отчетному периоду  | + | + | + |   |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 8.12 | Преднамеренное занижение расходов путем пропуска сумм   | + | + | + |   | + |   |   |   |   |    | +  |
| 8.13 | Неправильная классификация расходов на внереализационные, операционные, чрезвычайные, от обычной деятельности для завышения запланированных показателей деятельности  | + | + | + |   |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 8.14 | Неправомерно применяются льготы по налогу на прибыль  |   | + | + | + |   | + |   |   |   | +  | +  |

|      |  |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |
|------|--|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|
| 8.15 | Неправильно выбирается налоговая ставка  | + |   |   |   |   |   |   |   |   | +  |    |
| 8.16 | Неверно определяется налогооблагаемая база, отсутствуют корректировки налогооблагаемой прибыли на суммы доходов и расходов прошлых лет, выявленных в отчетном периоде  | + | + | + |   | + | + |   |   |   | +  | +  |
| 8.17 | Сумма налога на прибыль, причитающаяся уплате в бюджет, не соответствует сумме, действительно уплаченной   | + |   | + |   | + |   |   |   |   |    |    |
| 8.18 | Оплата фиктивных расходов  | + |   | + | + |   |   |   |   | + | +  | +  |
| 8.19 | Неверное отнесение внереализационных расходов к тому или иному отчетному периоду   | + | + | + |   |   |   | + |   |   |    | +  |
| 8.20 | Не выделение в качестве обычных видов деятельности тех видов деятельности, которые не поименованы в уставе   |   |   |   |   |   | + |   |   |   | +  | +  |
| 8.21 | Штрафы, пени и иные санкции признаются только по мере их оплаты должником  | + |   | + | + |   |   | + |   |   |    | +  |
| S.22 | Штрафы, пени и иные санкции признаются равномерно (ежемесячно или ежеквартально) на основании содержания договоров, не ожидая их признания должником или вынесения соответствующего судебного решения              | + | + | + | + |   |   |   |   |   |    |    |
| 8.23 | Отражение расходов по оплате процентов за полученные кредиты и услуги, которые были оказаны кредитными организациями на счетах учета затрат (20, 23 и т.д.), а не в составе прочих операционных расходов (счет 91) | + |   | + |   | + |   | + |   |   | +  | +  |
| 9.   | <b>Аудит порядка использования нераспределенной прибыли</b>  |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |
|      |  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 9.1. | Списание суммы непокрытого убытка отчетного года производится в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а не в кредит счетов 75, 80, 82, 83  | + | + | + |   |   |   | + |   |   | +  | +  |
| 9.2  | Бухгалтерские записи по счетам 84, 75/2, 50, 51 не соответствуют датам принятия решения и датам выплат дивидендов  | + |   | + | + |   |   |   |   |   | +  |    |
| 9.3  | Несоответствие записей синтетического и аналитического учета по счету 84 записям в Главной книге и формах бухгалтерской отчетности   | + |   | + |   | + | + |   |   |   |    | +  |
| 9.4  | Аналитический учет по счету 84 не позволяет получить информацию о направлениях использования средств   | + |   |   |   |   |   | + |   |   | +  |    |
| 9.5  | Начисление дивидендов производится до уплаты в бюджет налога на прибыль  | + |   | + | + |   | + | + |   |   | +  | +  |
| 9.6  | Начисление и выплата дивидендов (распределение прибыли) производится до полной оплаты уставного капитала   | + |   | + | + |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 9.7  | Начисление и выплата дивидендов (распределение прибыли) производится до выкупа акций (выплаты стоимости доли) в предусмотренных законодательством случаях  | + |   | + | + |   |   |   |   |   | +  | +  |
| 9.8  | Начисление и выплата дивидендов (распределение прибыли) производится при наличии признаков банкротства, в том числе в условиях, когда стоимость чистых активов меньше уставного, резервного капиталов              | + |   | + | + |   |   | + |   |   | +  | +  |



|      |   |   |   |   |   |  |   |   |   |  |   |   |
|------|---|---|---|---|---|--|---|---|---|--|---|---|
| 9.9  | Исправление записей в первичных учетных документах без необходимых оснований  | + |   |   |   |  |   | + |   |  | + | + |
| 9.10 | Неначисление дивидендов собственникам, распределение полученной прибыли по собственному усмотрению бухгалтера, руководителя организации   | + | + | + |   |  |   | + | + |  | + | + |
| 9.11 | Неправомерное использование прибыли отчетного периода в следствие отсутствия решения собственников на осуществление социальных и иных расходов за счет чистой прибыли               | + |   | + | + |  |   | + |   |  | + | + |
| 9.12 | Неправомерное распределение чистой прибыли до полной оплаты уставного капитала  | + |   | + |   |  |   | + |   |  |   | + |
| 9.13 | Неправомерное распределение чистой прибыли до выкупа акций (выплаты стоимости доли) в предусмотренных законодательством случаях   | + |   | + |   |  |   | + |   |  | + | + |
| 9.14 | Неправомерное распределение чистой прибыли при наличии признаков банкротства, в том числе в условиях, когда стоимость чистых активов меньше уставного капитала, резервного капитала | + |   | + |   |  |   | + |   |  | + | + |
| 9.15 | Неправильный расчет суммы причитающихся акционерам (учредителям) дивидендов (доходов)   | + |   |   |   |  | + |   |   |  |   | + |
| 9.16 | Выплата дивидендов (доходов) акционерам (учредителям) производится из прибыли прошлых лет при отсутствии по данному вопросу решения общего собрания акционеров (учредителей)        | + | + | + |   |  |   |   |   |  | + | + |
| 9.17 | Неправильное исчисление налога на прибыль при выплате дивидендов (доходов) юридическим лицам  | + |   |   |   |  | + |   |   |  |   |   |
| 9.18 | Неправильное исчисление налога на доходы физических лиц при выплате дивидендов (доходов) физическим лицам   | + |   |   |   |  | + |   |   |  |   |   |
| 9.19 | Несвоевременная выплата дивидендов по обыкновенным акциям   | + |   | + | + |  |   | + |   |  | + | + |
| 9.20 | Создание фиктивной кредиторской задолженности под видом или в процессе операций по начислению дивидендов  | + |   | + |   |  |   |   |   |  |   | + |
| 9.21 | Начисление дивидендов по ранее выкупленным и погашенным акциям (долям)  | + |   | + |   |  |   |   |   |  | + | + |
| 9.22 | Начисление дивидендов по акциям (долям) поступившим в распоряжение организации  | + |   | + |   |  |   |   |   |  | + | + |
| 9.23 | Завышение фактически выплачиваемых дивидендов   | + |   | + |   |  | + | + | + |  | + | + |
| 9.24 | Завышение величины прибыли на одну акцию с целью привлечения средств инвесторов   | + |   | + |   |  | + | + | + |  | + | + |
| 9.25 | Бухгалтерская отчетность не содержит данных о прибыли на одну акцию   |   |   | + |   |  |   |   |   |  | + |   |
| 9.26 | В отчетности малых организаций, подлежащих обязательному аудиту, отсутствует форма № 3 при наличии данных об изменениях нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)               |   |   | + |   |  |   |   |   |  | + |   |
| 9.27 | Неправомерно производится авансовое распределение будущей прибыли   | + |   | + |   |  |   | + |   |  |   | + |