МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

КАРАГАНДИНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

ИМ. Е.А. БУКЕТОВА

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

**Учет и аудит капитала**

Студент Ермолова В.

Научный руководитель,

к.э.н., ст. преподаватель Жакупов Г.С.

Караганда

2009

Содержание

Введение

1. Теоретические аспекты организации учета капитала

1.1 Понятие, сущность и структура капитала

1.2 Принципы формирования капитала на предприятиях различной организационно - правовой формы

1.3 Организационно-экономическая характеристика ТОО "Темирши"

2. Учет и отчетность о наличии и движении капитала

2.1 Порядок формирования и учет уставного капитала

2.2 Учет резервного капитала

2.3 Учет прибыли (убытка) отчетного года и прошлых лет

2.4 Отчетность об изменениях в капитале

3. Анализ и аудит капитала

3.1 Сущность, содержание и этапы проведения аудита

3.2 Анализ и аудит капитала

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Введение

В Послании Президента Н.А. Назарбаева от 6 марта 2009 года «Через кризис к обновлению и развитию» отмечается, что в трудных условиях влияния на экономику последствий самого серьезного за последние несколько десятилетий мирового кризиса государство приняло и осуществляет решительные меры. Для создания жизнеспособной и гибкой экономики последовательно проводятся непростые структурные реформы, происходит наращивание экспортного потенциала и дан старт диверсификации. Казахстан стал одним из первых государств в мире, оперативно отреагировавших на нарастающую турбулентность мировой экономики и приступивших к реализации опережающих мер. Несмотря на мировой кризис, трудности переживаемого периода, предприятиям необходимо эффективнее использовать имеющиеся ресурсы /1, с.3/.

В условиях мирового кризиса необходимо ввести антикризисную политику не только в государстве в целом, но и на каждом предприятии отдельно. Для любого предприятия необходимо целенаправленная политика по увеличению и наращиванию капитала, так как капитал - важнейший показатель финансовой системы предприятия. Развитие рыночных отношений в обществе привело к появлению целого ряда новых экономических объектов учета и анализа. Одним из них является капитал предприятия как важнейшая экономическая категория. Любое предприятие, работающее обособлено от других, ведущее производственную или иную коммерческую деятельность, должно обладать определенным капиталом, представляющим собою совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений, затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления его хозяйственной деятельности.

Капитал как важнейшая экономическая категория и, в частности, капитал предприятия является основным источником финансирования средств предприятия, необходимых для его функционирования.

В настоящее время основная масса предприятий находится в собственности одного и более владельцев. На путь реформирования встали все отрасли экономики с целью проведения отечественной системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствие с новыми национальными стандартами.

Результаты деятельности в любой сфере бизнеса зависят от наличия и эффективности использования финансовых ресурсов, которые приравниваются к - «кровеносной системе», обеспечивающей жизнедеятельность предприятия. Поэтому забота о финансах является отправным моментом деятельности любого субъекта хозяйствования. В условиях рыночной экономики эти вопросы имеют первостепенное значение. В связи с этим на современном этапе существенно возрастает приоритетность и роль анализа финансовой деятельности, основным содержанием которого является комплексное системное исследование механизма формирования, размещения и использования капитала с целью обеспечения финансовой стабильности и финансовой безопасности предприятия.

Актуальность темы дипломной работы обоснована тем, что руководство предприятия должно четко представлять за счет каких источников ресурсов оно будет осуществлять свою деятельность и в какие сферы деятельности будет вкладывать свой капитал, так как финансовое благополучие и результаты его деятельности зависят от того насколько оптимальная структура капитала.

Капитал представляет собой совокупность средств, принадлежащих собственнику предприятия на правах собственности, участвующие в процессе производства и приносящие прибыль. Капитал предприятия включает различные по своему экономическому содержанию, принципам формирования и использования источники финансовых ресурсов предприятия.

Для правильного отражения в учете операций по движению капитала, а также подготовки подтверждающих документов бухгалтеру необходимо знать законодательство Республики Казахстан, регламентирующее создание, деятельность, реорганизацию и ликвидацию юридических лиц различной организационно-правовой формы. Этим обеспечивается практическая значимость дипломной работы.

Целью данной дипломной работы явилось изучение сущности капитала предприятия, а также действующей практики учета и аудита капитала на материалах действующего предприятия.

В соответствии с целью дипломной работы были определены основные задачи дипломной работы:

выявить сущность и структуру капитала предприятия, исследовать роль бухгалтерского учета в отражении информации о капитале;

рассмотреть классификацию и принцип размещения капитала на предприятиях различной организационно – правовой формы;

провести анализ действующей практики учета капитала в ТОО Темирши;

определить порядок формирования и учет операций с уставным, резервным капиталом предприятия;

рассмотреть принципы учета нераспределенного дохода (непокрытого убытка);

изучить аналитические материалы, отражающие структуру капитала и эффективность его использования;

провести аудиторскую проверку капитала.

Объектом исследования является данные учета и отчетности действующего предприятия ТОО «Темирши».

Предмет исследования – учет и аудит капитала на предприятии ТОО «Темирши». Информационной и правовой базой при написании дипломной работы послужили национальные стандарты финансовой отчетности и методические рекомендации к ним, стандарты (положения) аудита и другие нормативно-правовые акты Республики Казахстан.

Теоретической и методологической основой послужили Законодательные и нормативные акты Республики Казахстан, постановления правительства Республики Казахстан, научные труды отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета и отчетности.

Дипломная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений к дипломной работе.

1. Теоретические аспекты организации учета капитала

1.1 Понятие, сущность и структура капитала

Всякое предприятие, работающее обособлено от других, ведущее производственную или иную коммерческую деятельность, должно обладать определенным капиталом, представляющим собою совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложенной затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления его хозяйственной деятельности.

Капитал – это совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности организации.

В Энциклопедическом словаре капиталу дается определение: капитал - от фр., анг. capital, от лат. Сapitalis - главный) - в широком смысле – это все, что способно приносить доход, или ресурсы, созданные людьми для производства товаров и услуг /2; с.345/. В более узком смысле - это вложенный в дело, работающий источник дохода, в виде средств производства (физический капитал). Принято различать основной капитал, представляющий часть капитальных средств, участвующую в производстве в течение многих циклов, и оборотный капитала, участвующий и полностью расходуемый в течение одного цикла. Под денежным капиталом понимают денежные средства, с помощью которых приобретается физический капитал. Термин «капитал», понимаемый как капитальные вложения материальный и денежных средств в экономику, в производство, именуют также капиталовложениями, или инвестициями /14, с.214/.

С точки зрения экономической теории, капитал - это авансированные предпринимателями в производство товары, денежные ресурсы и средства на оплату наемного труда, что в процессе своего взаимодействия обеспечивают увеличение стоимости и обогащение предпринимателей /15, с.74/.

Соответственно для предприятия он выступает источником расширения, а для кредиторов - критерием оценки надежности и гарантом выполнения предприятием своих обязательств. Государственный интерес заключается в укреплении стабильности предприятия и его развития в интересах всего общества. Исходя из этого, можно дать такое определение этого термина: «Капитал предприятия - стоимостной образ собственных средств предприятия, который является собственным источником воспроизводства активов и отражает объем прав собственников»

Американские ученые считают, что это экономические ресурсы, находящиеся в распоряжении собственника фирмы, которые отражают совокупность денежных ценностей (денежных средств и долговых обязательств покупателей); материальных ценностей (товарные запасы, земельные участки, здания и оборудование) и активов, выраженных в форме нематериальных прав (патенты, авторские права и товарные знаки) /16, с.94/.

Эти определения в целом правильно раскрывают понятие капитала, используемое в бухгалтерском учете.

В условиях рыночной экономики и повышения требований к функционированию предприятий, которые сопровождаются частыми изменениями гражданского, налогового и бухгалтерского законодательства, неизмеримо возрастает потребность в совершенствовании организации деятельности, связанной с предотвращением отрицательных результатов в управлении, в стабильности и финансовой устойчивости работы предприятия. В этой связи каждое предприятие для достижения поставленных целей обязано выбирать наиболее оптимальные варианты решений для дальнейшего эффективного развития, что возможно при условии наличия определенной учетной политики.

Учетная политика – это способы и методы учета, регулируемые нормативными актами, с одной стороны, и учитывающие особенности деятельности предприятия, с другой, т.е. практические правила ведения учета.

Развитие предпринимательства сопровождается возрастанием роли бухгалтерской информации в сферах управления, контроля и анализа предпринимательской деятельности. Юридические лица, независимо от форм собственности и видов деятельности, в соответствии с требованиями законодательства должны составлять финансовую отчетность, пользователи которой должны получать полноценную и достоверную информацию об активах предприятия и источниках и образования.

Учет капитала должен обеспечивать своевременное и правильное отражение на корреспондирующих счетах операций по формированию уставного капитала, резервного капитала, отражению итоговой прибыли (убытка), операций по переоценки активов и т.д. /17, с.286/.

Основным источником финансирования является капитал предприятия. Развитие рыночных отношений сопровождается существенными сдвигами в составе и структуре источников финансового обеспечения хозяйственной деятельности предприятия. Одним из главных показателей, характеризующих его финансовую устойчивость, становится величина капитала предприятия.

Эта свойственная условиям рыночной экономики категория, заменившая традиционное понятие "источники собственных средств предприятия", позволяет более четко разграничить внутренние источники финансирования деятельности предприятия от вовлекаемых в хозяйственный оборот внешних источников в форме банковских кредитов, краткосрочных и долгосрочных займов других юридических и физических лиц, различной кредиторской задолженности /17, с.293/.

Капитал предприятия, или капитал являются главной экономической базой создания и развития предприятия, который в процессе своего функционирования обеспечивает интересы государства, собственников и персонала.

Капитал предприятия характеризует общую стоимость средств в денежной, материальной и нематериальной формах, инвестированных в формирование его активов.

Капитал предприятия - это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и его обязательствами. Капитал отражен в третьем разделе баланса. Он представляет собой совокупность средств, принадлежащих собственнику предприятия на правах собственности, участвующие в процессе производства и приносящие прибыль.

Схематично примерный состав капитала коммерческой организации представлен на рисунке 1.

Состав капитала коммерческой организации

КАПИТАЛ

Уставный капитал:

акции

вклады

Неоплаченный капитал

Эмиссионный доход и выкупленные долевые инструменты

Резервный капитал по учредительным документам и прочие резервы

Нераспределенная прибыль

(убыток)

Итоговая прибыль

(Итоговый убыток)

Рисунок 1

Согласно рисунку 1, капитал предприятия может включать различные по своему экономическому содержанию, принципам формирования и использования источники финансовых ресурсов предприятия: уставный капитал, неоплаченный капитал, изъятый капитал (выкупленные собственные долевые инструменты), дополнительный оплаченный капитал (эмиссионный доход), резервный капитал, дополнительный неоплаченный капитал (резервы на переоценку), нераспределенный доход (непокрытый убыток).

Такое деление необходимо для пользователей финансовой отчетностью, при анализе хозяйственной деятельности. Более высокий удельный вес капитала в структуре пассива баланса говорит об устойчивом финансовом положении предприятия.

Таким образом, 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 капитала, представляет собой чистые активы предприятия.

Функционирование капитала предприятия в процессе его производительного использования характеризуется процессом постоянного кругооборота. Каждый завершенный оборот капитала состоит из ряда стадий.

В процессе кругооборота капитал предприятия проходит три стадии.

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.

Средняя продолжительность оборота капитала предприятия характеризуется периодом его оборота в днях (месяцах, годах). Кроме того, этот показатель может быть выражен числом оборотов на протяжении рассматриваемого периода

Учет наличия и движения капитала предприятия ведется в разделе 5 «Капитал и резервы», который включает следующие подразделы:

5000 - «Уставный капитал»;

5100 - «Неоплаченный капитал»;

5200 - «Выкупленные собственные долевые инструменты»;

5300 - «Эмиссионный доход»;

5400 - «Резервы»;

5500 - «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

5600 - «Итоговая прибыль (итоговый убыток)» /12, с.5/.

В целом, учет капитала должен обеспечивать своевременное и правильное отражение на корреспондирующих счетах операций по формированию уставного капитала, резервного капитала, отражению итоговой прибыли (убытка), операций по переоценки активов и т.д.

1.2 Принципы формирования капитала на предприятиях различной организационно – правовой формы

Гражданским законодательством Республики Казахстан определена гражданско-правовая форма предприятий. Юридические лица могут создаваться в виде акционерных обществ, хозяйственных товариществ, производственных кооперативов, государственных предприятий.

В зависимости от формы функционирования предприятия различается и принцип размещения его капитала. Например, конкретное назначение, выполняемые функции и порядок формирования уставного капитала зависят главным образом от организационно-правовой формы организации и регулируются Гражданским кодексом, Законами Республики Казахстан «Об акционерных обществах» и другими нормативно-правовыми актами. Уставный капитал может представлять собой объявленный капитал, который отражает суммарную номинальную стоимость оплаченных эмитированных простых, привилегированных акций, а также вклады и паи в уставный капитал ТОО /17, с.201/.

Вообще уставный капитал - это стартовый капитал, который необходим предприятию для производственной деятельности с целью получения в дальнейшем дохода, т.е. это сумма средств учредителей для обеспечения уставной деятельности. Неоплаченный капитал отражает задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал предприятия. Увеличение или уменьшение капитала может осуществляться в результате принятия новых участников или их выбытия. В таком случае обязательна перерегистрация новой величины капитала /15, с.354/.

Как отмечает Радостовец В.К. - Уставный капитал предприятия представляет собой сумму средств, которыми наделяют вновь созданное предприятие для обеспечения начала деятельности /15, с.234/. Создают его за счет размещения или продажи акций, частных вложений капиталов, государственных средств, нематериальных активов и другого имущества или имущественных прав. Помимо того, что уставный капитал представляет собой первоначальную материальную базу для вновь создаваемого юридического лица, он определяет доли участия его учредителей (акционеров, участников) и имеет гарантийный характер.

Порядок формирования и размер уставного капитала в акционерном обществе и товариществе с ограниченной ответственностью различен. Уставный капитал предприятия, созданного в организационно-правовой форме акционерного общества, формируется посредством акций учредителями (единственным учредителем) по номинальной стоимости и продажи акций инвесторам по цене размещения установленной в соответствии требованиям Закона Республики Казахстан «Об акционерных обществах» /2, с.8/.

Минимальный размер уставного капитала и минимальный размер оплаты уставного капитала к моменту регистрации по различным организационно-правовым формам предприятий приведены в таблице 1.

Таблица 1

Минимальные размеры уставного капитала и оплаты уставного капитала к моменту регистрации по различным организационно-правовым формам предприятий

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Организационно-правовая форма | Размер уставного капитала (МРП) | Размер оплаты (в %) | Сроки оплаты |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Акционерное общество | 50000 | 100 | В течение 30 дней с даты регистрации акционерного общества |
| Товарищество с ограниченной ответственностью  | 100 | не менее 25 | До регистрации |
| Товарищество с дополнительной ответственностью | 100 | не менее 25 | До регистрации |

Сравнительная характеристика правового обеспечения операций с уставным капиталом на предприятиях с организационно-правовыми формами АО и ТОО представлена в Приложении А.

Таким образом, уставный капитал — основа производственно-хозяйственной деятельности предприятия любой организационно-правовой формы. Уставный капитал сочетает в себе юридически закрепленное право владения и распоряжения собственностью предприятия и одновременно основной финансовый источник начала производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Сумма уставного капитала фиксируется в уставе предприятия в момент его регистрации

Увеличение или уменьшение уставного капитала может осуществляться в результате принятия новых участников или их выбытия. В таком случае обязательна перерегистрация новой величины уставного капитала.

По результатам обсуждения итогов финансово-хозяйственной деятельности предприятия за год общее собрание, правление или собрание собственников вправе принять решение об изменении размера уставного капитала. Увеличение может происходить за счет нераспределенного дохода, резервного капитала или путем выпуска новых акций.

Правовое регулирование уставного капитала приобретает особую значимость в силу его функций, которые подразделяются на три основные категории. Первая состоит в том, что взносы в уставный капитал представляют собой материальную базу для осуществления деятельности предприятия при его организации. Вторая функция уставного капитала имеет гарантийный характер. Акционерное общество или хозяйственное товарищество несет ответственность перед кредиторами в пределах принадлежащего ему имущества. Так, распределение дохода между акционерами допускается только в том случае, если стоимость имущества превышает определенный в уставе размер акционерного капитала. Третья функция уставного капитала устанавливает долю участия каждого акционера или участника в предприятии /19, с.243/.

Вкладом в уставный капитал могут быть деньги, ценные бумаги, вещи, имущественные права, включая права на результаты интеллектуальной деятельности, и иное имущество.

Вклады учредителей (участников) в уставный капитал в натуральной форме или в виде имущественных прав оцениваются в денежной форме по соглашению всех учредителей или по решению общего собрания всех участников хозяйствующего субъекта. Если стоимость такого вклада превышает сумму, эквивалентную двадцати тысячам размеров месячных расчетных показателей, ее оценка должна быть подтверждена независимым экспертом (оценщиком) /19, с.245/.

Учредители (участники) хозяйствующего субъекта в течение пяти лет с момента такой оценки несут солидарную ответственность перед кредиторами субъекта в пределах суммы, на которую завышена оценка вклада.

В случаях, когда в качестве вклада субъекту передают право пользования имуществом, размер этого вклада определяется платой за пользование таким имуществом, исчисленной за весь срок, указанный в учредительных документах.

Не допускается внесение вкладов в виде личных неимущественных прав и иных нематериальных благ, а также путем зачета требований участников к товариществу.

Учет наличия и движения уставного капитала ведут на счетах подраздела 5000 "Уставный капитал" Типового плана счетов (утвержденного приказом Министра финансов от 23.05.2007 №185), в который входят пассивные счета 5010 «Привилегированные акции», 5020 «Простые акции», 5030 "Вклады и паи"/12, с.7/.

Сумма задолженности учредителей (участников) по их объявленным и зарегистрированным, но не внесенным в уставной капитал вкладам называется неоплаченным капиталом.

Для учета неоплаченного капитала организаций предназначен подраздел 5100 «Неоплаченный капитал» Типового плана счетов (утвержденного приказом Министра финансов от 23.05.2007 №185). На счетах подраздела отражаются операции по оплате эмитированных акций, внесению вкладов (имущественных взносов) в уставный капитал организаций, а также задолженность физических лиц и организаций по оплате эмитированных акций и задолженность учредителей по внесению вкладов (имущественных взносов) в уставный капитал организаций.

Выкупленные собственные долевые инструменты – это затраты, понесенные организацией при приобретении своих собственных долевых инструментов.

Предприятиями выкуп выпущенных акций осуществляется с целью перераспределения или аннулирования акций, либо по иным основаниям, предусмотренным уставом общества. Порядок выкупа акций регулируется статьями 26 - 28 Закона Республики Казахстан «Об акционерных обществах». Существуют ограничения по выкупу акций, связанные с возможным ухудшением финансового положения общества в связи с выкупом выпущенных акций. Так, общество не имеет права выкупать акции до полной оплаты выпущенных акций. Выкуп акций не допускается, если размер капитала общества в результате выкупа станет меньше минимального размера уставного капитала. Напомним, что минимальный размер уставного капитала составляет 50000-кратный размер месячного расчетного показателя. Общество не вправе выкупать акции, если на момент выкупа общество является или может стать неплатежеспособным или несостоятельным (банкротом) в результате выкупа акций /20, с.198/.

Выкупленные акции не обладают правами, предусмотренными для ценных бумаг, до их нового обращения на рынке. Выкупленные акции при повторном размещении обращаются на вторичном рынке и могут реализовываться по рыночной стоимости, которая может быть ниже номинальной стоимости.

Стоимость акций, выкупаемых акционерным обществом, учитывается по номинальной стоимости на счете 5210 «Выкупленные собственные долевые инструменты», который предназначен для учета выкупленных собственных долевых инструментов.

Эмиссия — изготовление, выпуск акций или других ценных бумаг. Выпуск акций производится обществом с целью привлечения средств для формирования объявленного уставного капитала и осуществления своей деятельности. Выпуск и размещение ценных бумаг представляет собой первичный рынок ценных бумаг. В более широком смысле эмиссия представляет собой отношения, складывающиеся в процессе выпуска и размещения ценных бумаг между эмитентом или по его поручению профессиональным участником рынка ценных бумаг, с одной стороны, и инвесторами, с другой стороны. Вторичный рынок ценных бумаг представляет собой уже отношения, складывающиеся в процессе обращения ранее выпущенных ценных бумаг между субъектами рынка ценных бумаг, за исключением отношений первичного рынка ценных бумаг.

Под эмиссионным доходом понимают суммы, полученные акционерным обществом в результате продажи собственных акций по цене выше их номинальной стоимости.

Например, цена акций может увеличиваться по сравнению с расчетной стоимостью вследствие увеличения спроса на них. Это может быть обусловлено желанием акционера или потенциального инвестора получить значительный или контрольный пакет акций. Цена акций может увеличиться вследствие их предложения акционером в лице государства, которое продает их для увеличения доходной части бюджета. Цена акций может изменяться при изменении темпов инфляции. К примеру, при увеличении инфляции увеличивается и рыночная стоимость производственных фондов акционерного общества.

Цена акций может снизиться, если акционерное общество осуществляет дополнительный выпуск, и часть выпущенных акций передается прежним акционерам. Цена акций может измениться при изменении ставок налогов на дивиденды.

Эмитент, желающий привлечь дополнительный капитал за счет продажи акций по стоимости, превышающей номинальную стоимость акций, разницу между ценой продажи и номинальной стоимостью отражает ее в бухгалтерском учете на счете 5310 «Эмиссионный доход», который предназначен для учета эмиссионного дохода по выпущенным собственным долевым инструментам (разница между стоимостью собственных долевых инструментов и их номинальной стоимостью при реализации).

В соответствии с действующим законодательством и учредительными документами предприятия могут образовывать резервный капитал. Резервный капитал - часть капитала предприятия, которая используется для покрытия потерь от операционной деятельности, для страхования от стихийных бедствий, для пополнения основного капитала, а в случае акционерных обществ, для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, если полученного дохода окажется недостаточно. Источником образования резервного капитала является нераспределенный доход.

Таким образом, по своему существу, резервный капитал - это страховой фонд, формируемый в соответствии с законодательством и учредительными документами предприятия. Основным источником образования резервного капитала служит остающийся в распоряжении предприятия доход /21; 298/.

Резервный капитал организация создает на случай нехватки средств в будущем для выплаты денег по каким-либо основаниям. Следует отличать резервы, создаваемые в ходе деятельности организации, на покрытие возможных расходов и резервный капитал, который создается, например, для направления его средств на увеличение уставного капитала, выплаты части распределяемого дохода при нехватке средств чистого дохода. Резервный капитал создается за счет нераспределенного дохода организации по окончании отчетного периода.

Использование резервного капитала производится на покрытие расходов, предусмотренных Налоговым Кодексом /7, с.201/, то есть на покрытие убытков от хозяйственной деятельности, для погашения облигаций акционерного общества и начисления дивидендов по привилегированным акциям, а также на выкуп акций акционерного общества. Организации других форм собственности могут образовывать резервный капитал на покрытие расходов, предусмотренных учредительными документами, только за счет чистого дохода /22; с.403/.

В целях налогообложения резервный капитал не учитывается, так как он является частью дохода, уже обложенного налогом. Последующее налогообложение происходит только при распределении его между участниками. В налоговом законодательстве распределяемому доходу дается понятие «дивиденды», которые облагаются по ставке 15 процентов у источника выплаты такого вида дохода.

Порядок создания и использования резервов должен быть предусмотрен учредительными документами и учетной политикой акционерного общества. Для этих целей в Типовом плане счетов предусмотрен подраздел 5400 «Резервы», который предназначен для учета резервов, которые отражаются на счетах капитала согласно требованиям стандартов финансовой отчетности, а также в соответствии с учредительными документами и учетной политикой организации.

Изменение резервного капитала осуществляется в соответствии с положениями учредительных документов.

Нераспределенный доход (непокрытый убыток) предприятия представляет собой конечный финансовый результат предприятия за отчетный период выражается в виде чистого дохода к распределению, который образуется после вычета из совокупных доходов организации экономически обоснованных результатов. Поскольку финансовый результат – это итог хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период. Финансовый результат может выражаться в форме нераспределенного дохода (превышения доходов над расходами) или в форме непокрытого убытка (превышения расходов над доходами) /4, с.177/.

Нераспределенный доход (убыток) отчетного года отражается в финансовом отчете предприятия о доходах и расходах, который составляется на основании данных, отраженных на счетах разделов 6 «Доходы» и 7 «Расходы» Типового плана счетов.

Чистый доход представляет собой сальдированный результат (нераспределенный доход, непокрытый убыток), полученный юридическим лицом за отчетный период. По данным отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности субъекта, этот показатель определяется путем алгебраического сложения дохода (убытка) от обычной деятельности после налогообложения с величиной дохода убытка от чрезвычайных ситуаций.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в плане счетов бухгалтерского учета предназначен счет 5610 «Итоговый доход (убыток)».

На этот счет в течение года списывают финансовый результат от обычных видов деятельности, а также от операционных и внереализационных доходов и расходов. Кроме того, на счете 5610 «Итоговый доход (убыток)» собирают чрезвычайные доходы и расходы. Здесь же отражают задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль, а также штрафы за налоговые правонарушения. Получается, что сальдо счета 5610 «Итоговый доход (убыток)» равно чистому доходу (или убытку) текущего года. Это сальдо переносится на счет 5510 «Нераспределенный доход (непокрытый убыток)».

Таким образом, формы функционирования капитала различны по своему экономическому содержанию, принципам формирования и использования.

1.3 Организационно-экономическая характеристика ТОО «Темирши»

Законодательство Республики Казахстан определяет юридическое лицо как организацию, которая:

имеет на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам;

может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права и обязанности;

является истцом и ответчиком в суде;

составляет самостоятельный баланс или смету;

имеет фирменное наименование (товарный знак или знак обслуживания), если оно коммерческое;

обладает правом владения, пользования и распоряжения; владеет индивидуальной печатью с логотипом и указанием организационной правовой формы и наименования, проверяемых при регистрации.

не может действовать от имени руководителя, создателя или государства, и смена должностных лиц не влияет на действительность его прав и обязательств.

Гражданским законодательством Республики Казахстан определена гражданско-правовая форма хозяйствующих субъектов. Юридические лица могут создаваться в виде акционерных обществ, хозяйственных товариществ, производственных кооперативов, государственных предприятий. В понятие хозяйственных товариществ включаются полные товарищества, коммандитные товарищества, товарищества с ограниченной и дополнительной ответственностью /8, с.155/

Согласно Гражданскому кодексу Республики Казахстан от 01.01.08 г. юридические лица делятся на два вида:

- коммерческие, преследующие цель извлечение дохода и его распределение между участниками (акционерами);

- некоммерческие, не имеющие цели извлечение дохода. Им также запрещено распределять доход между участниками, хотя они могут заниматься предпринимательской деятельностью, но полученный доход используют для достижения целей, ради которых они созданы. Общий порядок создания, деятельности, реорганизации и ликвидации некоммерческих организаций регулируется ст.105-110 Гражданского Кодекса Республики Казахстан от 27.12.94 г. № 268-ХШ и Законом Республики Казахстан от 16.01.01 г. № 142-II «О некоммерческих организациях» (с изменениями, внесенными законами Республики Казахстан от 24.12.01 г. № 276- II; от 16.05.03 г. № 416-II).

Критерием разграничения коммерческих и некоммерческих организаций является распределение прибыли, т.е. если юридическое лицо вправе распределять прибыль между участниками (выплачивать дивиденды), то оно является коммерческим, если такое право у него отсутствует, то оно признается некоммерческим.

В отличие от коммерческих для некоммерческих организаций уставный капитал не предусмотрен и заменен имущественными взносами членов (учредителей).

Все юридические лица руководствуются в своей деятельности такими специальными учредительными документами, как:

учредительный договор, т.е. индивидуальный юридический акт, в котором определяются порядок, взаимоотношения, обязанности, права и условия управления совместной деятельностью учредителей и юридического лица;

устав, т.е. нормативный документ, в котором содержатся общие положения по внутренней организации деятельности (включая, порядок взаимоотношений с третьими лицами, организацию работы руководящих органов, голосование и т.п.), определяет наименование, местонахождение, порядок формирования, компетенция руководящих органов, условия реорганизации и прекращения деятельности и другие пункты, не противоречащие законодательству /8, с.156/.

В соответствии с объектом исследования наиболее подробно рассмотрим особенности функционирования такой организационно-правовой формы юридического лица, как товарищество.

Деятельность товариществ регулируется согласно Гражданскому Кодексу Республики Казахстан (ст.58, 63-71) от 27.12.94г. 3268-Х111, где указано, что товариществом признается «коммерческая организация с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным капиталом».

Остановимся на отдельных особенностях, преимуществах и недостатках перечисленных товариществ.

Особенности товариществ:

-после регистрации юридического лица учредители товариществ называются участниками, а работники и должностные лица получают вознаграждение лишь за свою работу, которую совершают в пределах своей компетенции, не претендуя на доли и т.п.; учредители (участники) хозяйственных товариществ и кооперативов обладают обязательственными правами, которые сводятся в основном к праву требования выдела доли в имуществе товарищества, которое возникает при ликвидации, выхода участников, а также при определенных обстоятельствах у правопреемников (наследников) участников (учредителей) товариществ;

- товарищество в отличие от общества - это объединение лиц, тогда как общество - объединение капиталов;

- полное товарищество отвечает по своим обязательствам всем имуществом, числящемся на балансе, а при его недостаче за товарищество отвечают участники (ими не могут быть юридические лица) своим личным имуществом солидарно (совместно) в объеме недостающей части как в процессе ликвидации, так и в течение двух лет после прекращения деятельности или выхода из товарищества по собственному желанию или исключению;

- коммандитное товарищество состоит из двух типов компаньонов: товарищей и коммандитистов, которые отвечают по долгам всем имуществом, а в случае его недостаточности в этой части полные товарищи отвечают субсидиарно (дополнительно), а вкладчики (коммандитисты) - только суммой внесенного капитала. Вкладчики не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности. Участниками не могут быть юридические лица;

- в силу преобладающего участия в его уставном капитале другого хозяйственного товарищества или в" соответствии с заключенным договором товарищества могут быть дочерними и зависимыми; кредиторы имеют право требовать выдела части имущества пропорционально доле участника по его личным долгам, т.е. требования кредиторов гарантированы не только уставным капиталом, но и личным имуществом учредителей;

- товарищество с ограниченной ответственностью отвечает по долгам всем имуществом, числящимся на балансе, а участники - только в пределах внесенных вкладов, участники ТОО, не полностью внесшие вклады, отвечают солидарно по обязательствам в пределах стоимости невнесенной части;

- товарищество с дополнительной ответственностью отвечает по долгам всем имуществом, числящимся на балансе, а при недостаточности его - участники личным имуществом в размере, кратном внесенным ими вкладам;

- основанием для прекращения деятельности хозяйственного товарищества являются случаи, если в результате уменьшения уставного капитала его размер станет меньше минимального размера, т.е. менее 100 МРП или если его участники не образуют уставный капитал в нормативные сроки.

В качестве объекта исследования было выбрано ТОО «Темирши», которое находится по адресу: Республика Казахстан, г. Караганда ул. Можайского дом 5.

Организационно-правовая форма предприятия - товарищество ограниченной ответственностью. ТОО является юридическим лицом в соответствии с законодательством Республики Казахстан, имеет самостоятельный баланс, банковские счета, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Предприятие ТОО «Темирши» зарегистрировано 23.08.2003 года Департаментом Карагандинской области за № 13834-1930-ТОО. Учредителем является частное лицо Доронин Станислав Игоревич Деятельность ТОО «Темирши» регулируется Конституцией Республики Казахстан и иным законодательством Республики Казахстан, а также Уставом ТОО «Темирши», утвержденным учредителем ТОО «Темирши» от 23.08.2003г. Таким образом, учредительными документами Товарищества с ограниченной ответственностью «Темирши» являются учредительный договор и Устав. (Приложение Б)

Учредительный договор Товарищества подписан участником товарищества и нотариально удостоверен.

Директор ТОО «Темирши» - Самойлюк Владимир Федорович, действующий на основании устава ТОО является исполнительным органом. Он осуществляет оперативное управление деятельностью ТОО «Темирши», имеет право первой подписи, руководит работой заместителей и отделов ТОО.

ТОО «Темирши» является юридическим лицом по законодательству Республики Казахстан и осуществляет следующие виды деятельности: сбор (заготовка), хранение, переработка и реализация лома и отходов черных металлов, коммерческая деятельность, а также оказывает услуги подъездных путей. На проведение деятельности, связанной со сбором и реализацией лома получена государственная генеральная лицензия в ГУ Главном управлении экономики и развития предпринимательства Карагандинской области за № 0000524 21.10.2004 г. ТОО «Темирши» имеет расчетный счет: 003467113 в КФ АО «Казкоммерцбанк», валютный счет: в дол. США 001070340 в КФ АО «Казкоммерцбанк».

Исполнительный директор предприятия в соответствии с принципом единоначалия осуществляет общее руководство и несет всю полноту ответственности за производственно-хозяйственную деятельность предприятия.

В структуре капитала ТОО «Темирши» присутствуют следующие формы организации капитала: уставный капитал, резервный капитал, нераспределенный доход.

2. Учет и отчетность о наличии и движении капитала

2.1 Порядок формирования и учет уставного капитала

В результате проведенного исследования теоретической базы установлено, что уставный капитал является основным в составе капитала. Он отражается в сумме, указанной в учредительных документах как совокупность вкладов учредителей.

Уставный капитал предприятия представляет собой сумму средств, которыми наделяют вновь созданное предприятие для обеспечения начала деятельности. Создают его за счет размещения или продажи акций, частных вложений капиталов, государственных средств, нематериальных активов и другого имущества или имущественных прав. Помимо того, что уставный капитал представляет собой первоначальную материальную базу для вновь создаваемого юридического лица, он определяет доли участия его учредителей (акционеров, участников) и имеет гарантийный характер /21, с.321/.

Вкладом в уставный капитал хозяйственного товарищества могут быть деньги, ценные бумаги, вещи, имущественные права, включая права на результаты интеллектуальной деятельности, и иное имущество.

Вклады учредителей (участников) в уставный капитал в натуральной форме или в виде имущественных прав оцениваются в денежной форме по соглашению всех учредителей или по решению общего собрания всех участников хозяйствующего субъекта. Если стоимость такого вклада превышает сумму, эквивалентную двадцати тысячам размеров месячных расчетных показателей, ее оценка должна быть подтверждена независимым экспертом (оценщиком) /21, с.301/.

При перерегистрации хозяйствующего субъекта денежная оценка вклада его участника может подтверждаться бухгалтерскими документами либо аудиторским отчетом.

Учредители (участники) хозяйствующего субъекта в течение пяти лет с момента такой оценки несут солидарную ответственность перед кредиторами субъекта в пределах суммы, на которую завышена оценка вклада.

В случаях, когда в качестве вклада субъекту передают право пользования имуществом, размер этого вклада определяется платой за пользование таким имуществом, исчисленной за весь срок, указанный в учредительных документах.

Не допускается внесение вкладов в виде личных неимущественных прав и иных нематериальных благ, а также путем зачета требований участников к товариществу.

Первоначальный размер уставного капитала товариществ с ограниченной и дополнительной ответственностью равен сумме вкладов учредителей и не может быть менее суммы, эквивалентной ста размерам месячного расчетного показателя на дату представления документов для государственной регистрации товарищества.

Участники указанных товариществ обязаны внести до момента регистрации товарищества не менее 25% общей суммы уставного капитала, но не менее минимального размера уставного капитала. В срок, установленный решением общего собрания, все участники должны полностью внести вклад в уставный капитал товарищества. Такой срок не должен превышать одного года со дня регистрации товарищества. При невыполнении участником товарищества обязанности по внесению доли в установленный срок товарищество должно внести невнесенную участником часть доли за счет капитала, либо провести уменьшение уставного капитала до его внесенной части /23, с.209/.

Решение об увеличении или уменьшении уставного капитала принимает общее собрание учредителей. Не допускается его уменьшение ниже минимального размера.

Уменьшение объявленного уставного капитала допускается только после уведомления всех кредиторов общества не ранее чем через 30 дней после публикации объявления об этом в печатном издании и (или) после направления или письменного уведомления. Кредитор вправе в этом случае потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств и возмещения им убытков.

При формировании уставного капитала необходимо исходить из того, что он образуется на основе вкладов учредителей организации, определяемых учредительными документами. Взнос вносится в национальной валюте Республики Казахстан, либо в установленном законодательством Республики Казахстан порядке, в виде зданий, сооружений, оборудования и других материальных ценностей, права пользования землей, и другими природными ресурсами, а также иных имущественных прав, включая права на результаты интеллектуальной деятельности и иное имущество /23; с. 245/.

Для обеспечения деятельности ТОО «Темирши» за счет вклада участника образуется уставный капитал в размере 191 000 (сто девяносто одна тысяча) тенге, с последующим его увеличением, либо уменьшением в процессе хозяйственной деятельности.

Доля участника в имуществе Товарищества пропорциональна вкладу в уставный капитал и исчисляется в процентном выражении. Доля Доронина Станислава Игоревича– 100%.

Вкладом в уставный капитал, помимо денежных средств и ценных бумаг, могут быть вещи, имущественные права и иное имущество, при этом вклады учредителей в натуральной форме или в виде имущественных прав оцениваются в денежной форме по соглашению всех учредителей оценщиком, действующим на основании государственной лицензии /15, с.321/.

Вклад единственного учредителя в размере 191 000 тенге в натуральной форме создан в виде основных средств (производственное здание и здание склада).

Вклады учредителей (участников) в уставный капитал в натурально-вещественной форме оцениваются в денежной форме по соглашению всех учредителей, зафиксированной в учредительном договоре. Если стоимость вклада превышает сумму, эквивалентную двадцати тысячам размеров месячного расчетного показателя, ее оценка должна быть подтверждена независимым экспертом.

Доля и оценка имущественного вклада в уставном капитале ТОО «Темирши» определяется решением учредителя как в национальной валюте Республики Казахстан, так и в иностранной валюте с применением цен мирового рынка и курса, установленного Национальным банком Республики Казахстан на дату регистрации, либо дату совершения взноса.

Вклад в уставный капитал в виде имущества является финансовым вложением предприятия. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, которые предусматривают исполнение обязательств неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче. Стоимость активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых условиях предприятие обычно определяет стоимость аналогичных активов.

Целью оценки вклада в уставной капитал в форме недвижимости является обоснование рыночной стоимости основных средств для принятия решения о взносе его стоимости в уставной капитал.

Важность правильной оценки имущественного вклада в уставной капитал состоит и в том, что декларируемая стоимость основных средств предприятия будет является базой для исчисления налога на имущество и расчета амортизационных отчислений.

Таким образом, оценка имущества будет прямо влиять на финансовую эффективность предприятия /22, с.315/.

Для целей налогообложения передача имущества в качестве вклада в уставный капитал не признается реализацией. В связи, с чем налогом на добавленную стоимость такая передача не облагается. Сумма НДС, уплаченная при приобретении имущества, переданного впоследствии в качестве вклада в уставный капитал, учитывается в стоимости такого имущества /22, с. 317/.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал предприятия, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) предприятия, если иное не предусмотрено законодательством Республики Казахстан.

Таким образом, в целом, учредительные документы ТОО «Темирши» соответствуют законодательству Республики Казахстан, уставный капитал также сформирован в соответствии с законодательством.

Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала в Типовом плане счетов бухгалтерского учета (Утвержденного приказом министерством финансов Республики Казахстан от 23.05.2007 № 185) предназначен подраздел 5000 «Уставный капитал».

- группа счетов 5010 «Привилегированные акции», где учитывается суммарная номинальная стоимость оплаченных эмитированных привилегированных акций.

- группа счетов 5020 «Простые акции», где учитываются суммарная номинальная стоимость оплаченных эмитированных простых акций акционерного общества

- группа 5030 «Вклады и паи» где учитывается стоимость вложений в уставный капитал предприятия.

Кредитовое сальдо счетов 5010-5030 отражает величину уставного капитала, объявленного в учредительном договоре и уставе предприятия.

- группа счетов 5110 «Неоплаченный капитал». На счетах группы отражаются операции по внесению вкладов в уставный капитал /12, с.8/.

Таким образом, сумма задолженности учредителей (участников) по их объявленным и зарегистрированным, но не внесенным в уставной капитал вкладам называется неоплаченным капиталом. Указанный капитал учитывается на одноименном счете 5110 «Неоплаченный капитал»,

Записи по этим счетам производятся при формировании, увеличении или уменьшении уставного капитала, осуществляемых в установленном порядке, после внесения соответствующих изменений в учредительные документы предприятия с одновременной их государственной регистрацией в органе исполнительной власти.

По дебету счета 5110 «Неоплаченный капитал» отражается сумма задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал, а по кредиту – фактическое поступление сумм вкладов учредителей в уставный капитал. дебетовое сальдо (остаток) показывает сумму задолженности учредителей по их объявленным, но не оплаченным вкладам в уставный капитал. Если предприятие полностью сформировало уставный капитал, соответствующий размеру, зафиксированному в учредительных документах, счет 5110 полностью закрывается и не будет иметь дебетового сальдо /15; с.325/.

Аналитический учет по группе счетов счету 5000 "Уставный капитал" организован таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям предприятия, стадиям формирования капитала.

Кредитовые обороты по счету 5110 отражены в журнале-ордере №13.

В бухгалтерском учете ТОО отражена величина уставного капитала, зарегистрированная в уставе ТОО «Темирши», как вклад учредителя в размере 191 000 тенге в натуральной форме в виде основных средств (производственное здание и программное обеспечение).

Доля учредителя в имуществе товарищества составляет 100%.

Первоначальный размер уставного капитала товариществ с ограниченной и дополнительной ответственностью равен сумме вкладов учредителей и не менее суммы, эквивалентной ста размерам месячного расчетного показателя на дату представления документов для государственной регистрации товарищества. 100 000 > 82 300 (МРП на 1 июля 2002 года – 823 тенге).

Внесение учредителем вклада в уставный капитал в виде основных средств происходит на основании приходного первичного документа - акта приемки-передачи основных средств (Приложение В).

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителями организации.

На основании этого акта и учредительного договора бухгалтерией производятся записи (таблица 2).

Таблица 2

Корреспонденция счетов по учету уставного капитала

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | Корреспонденция счетов  | Сумма |
| Д-т | К-т |
| 1 | Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал | 5110 | 5030 | 191 000 |
| 2 | Поступление основных средств от учредителей в качестве уставного капитала | 2412 | 5110 | 121 000 |
| 3 | Поступление нематериальных активов (в виде программного обеспечения)от учредителей в качестве уставного капитала | 2731 | 5110 | 70 000 |

В практике учета могут быть случаи, что уставный капитал вносится учредителями частично в качестве нематериальных активов, частично денежными средствами.

Например уставный капитал предприятия объявлен в размере 100 000 тыс.тенге. 50% - вносится в качестве денежных средств, 10% - в качестве программного обеспечения, 40% - в качестве основного средства (компьютер). В этом случае составляется следующая корреспонденция счетов (таблица 3).

Таблица 3

Типовая корреспонденция счетов по учету уставного капитала

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | Корреспонденция счетов  | Сумма(тенге) |
| Д-т | К-т |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | 50% вносится в Уставный капитал денежными средствами | 1030 | 5110 | 50 000 |
| 2 | 10% вносится в Уставный капитал в качестве программного обеспечения | 2731 | 5110 | 10 000 |
| 3 | 40% вносится в Уставный капитал в качестве основных средств | 2412 | 5110 | 40 000 |

При этом поступление основных средств и нематериальных активов документально сопровождается актом приемки-передачи. Поступление денежных средств – выпиской банка.

Остаток по счетам подраздела 5000 "Уставный капитал" должен соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах предприятия, если оно полностью сформировало свой уставный капитал.

Записи по счетам подраздела 5000 проводят лишь в случаях увеличения или уменьшения уставного капитала, осуществляемых в установленном порядке (по решению участников), и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы (перерегистрация размера уставного капитала в установленном порядке).

Взносы в уставный капитал юридического лица не считаются его доходов, следовательно, подоходный налог при увеличении уставного капитала не уплачивается. Решение об увеличении уставного капитала необходимо оформить протоколом общего собрания участников ТОО. Увеличение уставного капитала не влечет перерегистрацию ТОО, однако должно быть отражено в уставе.

Изменения в устав вносятся путем составления перечня изменений либо устава в новой редакции, которые должны быть утверждены указанным протоколом собрания участников.

Данные изменения должны быть зарегистрированы в Управлении юстиции в течение месяца со дня их утверждения. Регистрационный сбор при этом не взимается.

Уменьшение уставного капитала также как и увеличение не влечет за собой перерегистрацию ТОО, но также должно быть отражено в уставе.

Таблица 4

Типовая корреспонденция счетов на изменение уставного капитала

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | Корреспонденция счетов  | Сумма |
| Д-т | К-т |  |
| 1 | Уменьшение уставного капитала на акции (в АО) изъятые из обращения, по номинальной стоимости | 5110 | 5210 | 10 000 |
| 2 | Увеличение уставного капитала за счет чистой прибыли  | 5610 | 5110 | 100 000 |

Уменьшение уставного капитала на ТОО «Темирши» не происходило.

Без согласия общего собрания досрочное изъятие имущества, права пользования, внесенные учредителями в качестве вклада в уставной капитал товарищества, не допускается /14, с.407/.

В процессе анализа регистров бухгалтерского учета ТОО «Темирши» выявлено, что документы по взносу учредителем уставного капитала оформлены правильно. Ошибок в ведении бухгалтерского учета операций с уставным капиталом не обнаружено.

Правильность записей по движению уставного капитала определяется требованиями законодательства в части формирования уставного капитала, изменений его величины и других обстоятельств, предусмотренных нормативными правовыми актами. Нередки случаи, когда несоответствие операций по формированию уставного капитала и нормам гражданского законодательства не позволяют в бухгалтерском учете произвести соответствующие записи. Например, некоторыми собственниками принимается решение о внесении дополнительного вклада в уставный капитал от своего имени имуществом, уже числящимся на балансе предприятия. Любые бухгалтерские проводки по такой ситуации не будут соответствовать правилам бухгалтерского учета, так как такое формирование уставного капитала противоречит экономической и юридической сущности вклада участника товарищества.

Уставный капитал является основой производственно-хозяйственной деятельности предприятия любой организационно-правовой формы. Уставный капитал сочетает в себе юридически закрепленное право владения и распоряжения собственностью предприятия. Сумма уставного капитала фиксируется в уставе предприятия в момент его регистрации /21, с.324/.

2.2 Учет резервного капитала

Резерв - слово французского происхождения и буквально значит запас. В бухгалтерском учете используется с середины XIX века.

Резервный капитал - часть капитала, которая используется для покрытия потерь от операционной деятельности, для страхования от стихийных бедствий, а в случае акционерных обществ, для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, если полученного дохода окажется недостаточно /27, с.44/.

Резервный капитал предприятие создается на случай нехватки средств в будущем для выплаты денег по каким-либо основаниям. Следует отличать резервы, создаваемые в ходе деятельности предприятия, на покрытие возможных расходов и резервный капитал, который создается, например, для направления его средств на увеличение уставного капитала, выплаты части распределяемого дохода при нехватке средств чистого дохода. Резервный капитал создается за счет прибыли предприятия по окончании отчетного периода.

Товарищество с ограниченной ответственностью обязано формировать резервный капитал в размере, определяемом его уставом и составляющим не менее 15 процентов его уставного фонда, направляя на эти цели не менее 5 процентов остающегося в его распоряжении чистого дохода до достижения резервным капиталом установленной величины /3, с.12/.

Резервный капитал формируется путем ежегодных отчислений от прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия после уплаты налогов.

Порядок пополнения и использования резервного капитала определяется уставом товарищества с ограниченной ответственностью. Однако в ряде стран минимальные размеры резервного капитала и минимальный процент ежегодных отчислений в резервный капитал из прибыли устанавливаются в законодательном порядке /21, с.407/.

Величина резервного капитала ТОО «Темирши» определяется в его учредительных документах (уставе, учредительном договоре), который подлежит государственной регистрации в установленном порядке. В этих же документах определяется порядок распределения дохода за отчетный год (направление дохода в резервный капитал).

В соответствии с действующим законодательством и учредительными документами предприятия могут образовывать резервный капитал.

Таким образом, по своему существу, резервный капитал - это страховой фонд, формируемый в соответствии с законодательством и учредительными документами предприятия. Основным источником образования резервного капитала служит остающийся в распоряжении предприятия доход.

Порядок создания и использования резервов должен быть предусмотрен учредительными документами и учетной политикой ТОО. Для этих целей в Типовом плане счетов предусмотрен подраздел 5400 «Резервы», который предназначен для учета резервов, которые отражаются на счетах капитала согласно требованиям стандартов финансовой отчетности, а также в соответствии с учредительными документами и учетной политикой организации.

Данный подраздел включает следующие группы счетов:

5410 - «Резервный капитал, установленный учредительными документами», где отражается резервный капитал, установленный в соответствии с законодательством Республики Казахстан и учредительными документами;

5420 - «Резерв на переоценку основных средств», где отражаются операции по переоценке основных средств;

5430 - «Резерв на переоценку нематериальных активов», где отражаются операции по переоценке нематериальных активов;

5440 - «Резерв на переоценку финансовых активов предназначенных для продажи», где отражаются операции по переоценке финансовых активов предназначенных для продажи;

5450 - «Резерв на пересчет иностранной валюты по зарубежной деятельности», где отражаются курсовые разницы, возникшие по монетарной статье, которая по существу составляет часть чистых инвестиций организации в зарубежную организацию, и классифицируются в финансовой отчетности организации как капитал вплоть до выбытия чистой инвестиции, после чего признаются как доход или расход;

5460 - «Прочие резервы», где отражаются прочие резервы, не указанные в предыдущих группах /12, с.9/.

Уменьшение размера резервного капитала отразится как дебетовый оборот, а увеличение уставного капитала как кредитовый оборот. Порядок образования и использования резервов, создаваемых в соответствии с законодательством, достаточно распространен и известен.

Отметим, что основанием для записей в бухгалтерском учете по счетам учета уставного и резервного капитала для бухгалтера является решение участника или участников товарищества.

Использование средств резервного капитала осуществляется только в порядке и размерах, предусмотренных уставом организации, решением собрания и учетной политикой, если условия расходования этих средств согласованы с учредителями.

На нераспределенный доход участники имеют право его распределения между собой, резервный капитал является частью этого дохода и также может быть направлен на какие-либо цели только по решению участников. В целях налогообложения резервный капитал не учитывается, так как он является частью дохода, уже обложенного налогом.

Последующее налогообложение происходит только при распределении его между участниками.

В налоговом законодательстве распределяемому доходу дается понятие «дивиденды», которые облагаются по ставке 15 процентов у источника выплаты такого вида дохода /7, с.158/.

Рассмотрим пример, ТОО «Темирши» по окончании 2008 года имеет доход (после уплаты налогов) в сумме 86 682 280 тенге, которые, согласно уставу ТОО, могут быть распределены среди участников полностью.

Учредитель ТОО решает распределить чистый доход на сумму 8 682 280 тенге, оставшиеся 434 114 тенге, т. е 5% от чистой прибыли предприятия зачислить в резервный капитал.

Данная операция была отражена на счетах бухгалтерского учета следующей корреспонденцией (таблица 5).

Таблица 5

Корреспонденция счетов по учету резервного капитала ТОО «Темирши»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Наименование хозяйственных операций | Корреспонденция счетов (Типовой план счетов) | Сумма |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Зачисление части прибыли в резервный капитал | 5610 | 5410 | 434 114 |
| 2 | Начисление дохода участнику товарищества | 5610 | 3030 | 8 682 280 |

В соответствии с законодательством, резервный капитал может быть направлен на увеличение уставного капитала.

По окончании 2008 г. доход ТОО «Темирши» составил - в сумме 8 682 280 тенге. Учредителем ТОО было принято решение 8 148 166 тенге направить на выплату дохода, а 100 000 тенге из резервного капитала направить на увеличение уставного капитала ТОО «Темирши». При этом доля учредителя останется прежней (100%). Если изменение резервного капитала происходит за счет направления части или всего резервного капитала на увеличение размера уставного капитала (Закон Республики Казахстан «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью», ст. 26), то изменения коснутся как размера резервного капитала, так и размера уставного капитала на одинаковую сумму.

Резервный капитал также может быть использован в случае отсутствия или недостаточности дохода отчетного периода на указанные цели. При этом по дебету счета 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами» и кредиту счета 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток) отчетного года» отражаются суммы, направленные на покрытие убытка предприятия за отчетный период /15, с.328/.

Направление средств резервного капитала на погашение непокрытого убытка отражается записью: Дебет 5410 " Резервный капитал, установленный учредительными документами " - Кредит 5510 " Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года.

В соответствии со стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности, ее нужно делать в том периоде, к которому относится полученный убыток. В них говорится, что в годовом бухгалтерском балансе данные по строке "Резервный капитал" показываются "с учетом рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков". К примеру, если решение о покрытии убытка принято в 2008 году, вышеуказанную проводку нужно делать не в 2008, а в 2007 году, то есть в периоде, в котором получен убыток и за который составляется бухгалтерская отчетность /15, с.329/.

Рассмотрим на практическом примере отражение в учете операций, связанных с формированием и использованием резервного фонда:

Объявленный уставный капитал ТОО «Темирши» составляет 191 000 тенге. По состоянию на начало 2006 года резервный фонд общества в установленном учредительными документами объеме не был сформирован. Размер ежегодных отчислений в резервный фонд – 5 процентов от чистой прибыли.

По итогам 2007 года ТОО «Темирши» получен убыток в сумме 150 000 тенге. Кроме того, в 2007 году средства резервного фонда, в связи с отсутствием иных источников, были использованы на погашение кредитов на сумму 55000 тенге. Уменьшение резервного фонда отражено следующими записями в учете:

Дебет счета 5410 "Резервный капитал, установленный учредительными документами" - кредит счета 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» – отражено покрытие балансового убытка отчетного года – 150 000 тенге;

Дебет счета 5410 "Резервный капитал, установленный учредительными документами" Кредит счета 3540 «Прочие краткосрочные обязательства» – отражены суммы, направленные на погашение краткосрочных облигаций общества – 55 000 тенге.

Также существует такая форма функционирования резервного капитала, как резервы на переоценку.

Резерв на переоценку учитывается на счетах группы счетов 5400 «Резервы», а именно на счете 5420 «Резерв на переоценку основных средств».

Переоценка основных средств рассматривается как допустимый альтернативный порядок учета. Заключается он в следующем:

После первоначального признания в качестве основного средства объект должен учитываться по переоцененной стоимости, являющейся его справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценивания.

На сумму дооценки основных средств кредитуется счет 5420 «Резерв на переоценку основных средств» и дебетуется счет 2410 «Основные средства». На сумму износа, скорректированную пропорционально изменению стоимости основных средств, производится запись по дебету счета 5420 «Резерв на переоценку» и кредиту счета 2420 «Амортизация и обесценение основных средств».

При уменьшении текущей стоимости основных средств сумма снижения в пределах сумм ранее произведенной переоценки списывается за счет резерва на переоценку, а сверх сумм ранее произведенной переоценки признается расходом, соответственно корректируется сумма накопленного износа.

Списание суммы дооценки основных средств по мере их эксплуатации отражается по дебету счета 5420 «Резерв на переоценку» и кредиту счета 5410. В момент выбытия основных средств на нераспределенный доход переносится вся сумма переоценки.

Долевое участие в суммах переоценки активов в зависимых, дочерних организациях отражается инвестором по дебету счетов подраздела 1200 (с 1220 по 1240) и кредиту счета 5420 «Резерв на переоценку основных средств» на соответствующем субсчете, открытом организацией.

В момент выбытия суммы переоценки долгосрочных инвестиций, учитываемые на счете 5420 «Резерв на переоценку основных средств», списываются на счета подраздела 5500. Данная операция отражается записью по дебету счета 5420 «Резерв на переоценку» и кредиту счета 5510 или счета 6140 «Доходы от операций с инвестициями в недвижимость».

При снижении стоимости инвестиций уменьшение производится за счет суммы дооценки той же инвестиции и отражается по дебету счета 5420 «Резерв на переоценку» и кредиту счетов подразделов 1200 (с 1220 по 1240) и 1100 «Краткосрочные финансовые инвестиции».

Таким образом, уменьшение размера резервного капитала отразится как дебетовый оборот, а увеличение уставного капитала как кредитовый оборот.

Основанием для записей в бухгалтерском учете по счетам учета уставного и резервного капитала для бухгалтера является решение акционеров. На нераспределенный доход участники имеют право его распределения между собой, резервный капитал является частью этого дохода и также может быть направлен на какие-либо цели только по решению учредителей.

В целях налогообложения резервный капитал не учитывается, так как он является частью дохода, уже обложенного налогом.

Последующее налогообложение происходит только при распределении его между учредителями. В налоговом законодательстве распределяемому доходу дается понятие «дивиденды», которые облагаются по ставке 15 процентов у источника выплаты такого вида дохода.

2.3 Учет прибыли (убытка) отчетного года и прошлых лет

Для определения итогового финансового результата дохода или убытка и нераспределенного дохода (убытка) предназначен счет 5610 «Прибыль (убыток) отчетного года», который определяет сумму чистого дохода (убытка)за отчетный период.

На этот счет в течение отчетного периода списывают финансовый результат от обычных видов деятельности, а также от операционных и доходов и расходов.

Кроме того, на счете 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)» собирают чрезвычайные доходы и расходы.

В бухгалтерии ТОО «Темирши» по окончании 2008 года при закрытии разделов 6 "Доходы" и 7 "Расходы" были составлены следующие корреспонденции счетов (таблица 6).

Таблица 6

Корреспонденция счетов по определению финансового результата ТОО «Темирши»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Содержание операций | Сумма, тенге | Корреспонденция счетов |
| Дт | Кт |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Закрываются счета доходов:- от реализации продукции | 1 371 679 800 | 6010 | 5610 |
| 2 | прочие доходы | 45 135 577 | 6280 | 5610 |
| 3 | Закрываются счета расходов:- себестоимость реализованной продукции | 1 009 188 928 | 5610 | 7010 |
| 4 | - административные расходы | 222 743 399 | 5610 | 7210 |
| 5 | - расходы по реализации продукции | 218 771 | 5610 | 7110 |
| 6 | - расходы на выплату процентов | 2 535 147 | 5610 | 7320 |
| 7 | - прочие расходы | 54 582 608 | 5610 | 7410 |
| 8 | - расходы по корпоративному подоходному налогу | 40 723 711 | 5610 | 7710 |

В результате произведенных операций в бухгалтерии предприятия выведена чистая прибыль на сумму 8 682 280 тенге. Полученный в результате деятельности доход характеризует эффективную хозяйственную деятельность предприятия ТОО «Темирши». Данный результат дает предпосылки для самофинансирования и формирования финансовой базы.

Финансовый результат деятельности предприятия за отчетный период отражается в финансовом отчете предприятия о прибылях и убытках, который составляется на основании данных, отраженных на счетах разделов 6 «Доходы» и 7 «Расходы» типового плана счетов (Приложение Г).

Для хозяйственных товариществ, в отличие от акционерных обществ, установлены более упрощенные правила распределения дохода между участниками. Так, согласно Закону Республики Казахстан «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью», для распределения дохода достаточно наличие чистого дохода. Распределение дохода не допускается только в случае неполной оплаты всего уставного капитала. В остальных случаях все решения о распределении дохода принимаются собранием участников (решением участника, если он является единственным учредителем товарищества).

Расчеты с участниками ТОО «Темирши» осуществляются в следующем порядке:

- распределения чистого дохода товарищества;

- передачи участникам имущества юридического лица в случае его ликвидации;

- отчуждения участником своей доли в имуществе товарищества;

- продажи доли участника ТОО.

Расчеты с участниками ТОО «Темирши» осуществляются с учетом вклада каждого из них в уставный капитал ТОО.

Перечисленные обстоятельства и порядок расчетов с участниками товарищества излагаются в Гражданском Кодексе Республики Казахстан и Законе Республики Казахстан «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью». Законодательство дает право участникам предусматривать в учредительных документах товарищества особенности распределения чистого дохода при условии, что эти особенности не противоречат существующим нормам.

Участники товарищества, согласно ст. 61 Гражданского Кодекса Республики Казахстан, имеют право принимать участие в распределении чистого дохода /8, с.87/.

Как правило, в учредительных документах предприятий возникновение упомянутых обстоятельств оговаривается только в пределах, предусмотренных типовым уставом ТОО, тогда как законодательство позволяет более широкое раскрытие согласованных учредителями товарищества процедур. Согласно ст. 61 Гражданского Кодекса Республики Казахстан, условия учредительных документов, предусматривающие устранение одного или нескольких участников от участия в распределении дохода, недействительны /8, с.87/.

Завершение финансового года сопровождается соответствующим закрытием счетов раздела 6 «Доходы» и раздела 7 «Расходы» Типового плана счетов. Сальдо по этим счетам переносятся на счет 5610 «Прибыль (убыток) отчетного года»:

Дебет групп счетов раздела 6 «Доходы» - Кредит группы счетов 5610 «Прибыль (убыток) отчетного года» - на сумму полученных доходов.

Дебет 5610 «Итоговая прибыль отчетного года» – Кредит групп счетов раздела 7 «Расходы» - на сумму понесенных расходов.

Сальдо счета 5610 «Итоговая прибыль (убыток) отчетного года» в последующем переносится в дебет или кредит счетов группы 5510 «Прибыль (убыток) предыдущих лет».

Порядок распределения чистого дохода должен содержаться в учредительном договоре товарищества. Участники товарищества, при принятии решения о распределении чистого дохода, вправе получить часть чистого дохода, соответствующую его доле в уставном капитале общества. Выплата дохода должна быть произведена в течение месяца со дня принятия общим собранием решения о распределении чистого дохода /19, с.108/.

С завершением финансового года предприятие ТОО «Темирши», определив прибыль за отчетный год, рассматривает возможность распределения прибыли между участниками товарищества. Определение стоимости чистого дохода и его распределения между участниками товарищества осуществляются в порядке, предусмотренном положениями учредительных документов ТОО «Темирши».

Согласно Типового плана счетов, в бухгалтерском учете определение чистого дохода осуществляется следующими корреспонденциями счетов, представленными в таблице 7.

Таблица 7

Типовые корреспонденции по учету доходов участников товарищества

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Хозяйственная операция |
| 5610 «Итоговый прибыль» (убыток) | 5510 «Нераспределенный доход отчетного года» | отражение чистой прибыли за отчетный период |
| 5510 «Нераспределенный прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» | 3030 «Краткосрочная кредиторская задолженность по дивидендам и доходам» | нераспределенная прибыль, направленный на выплату доходов участникам |
| 5520 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» | 5510 «Нераспределенный доход (непокрытый убыток) отчетного года» | нераспределенная прибыль прошлых лет, направленная на выплату доходов  |

Следует отметить, что чистая прибыль за отчетный период может быть до распределения уменьшена за счет отчисления части прибыли в резервный капитал товарищества. Данная процедура отражается в учете следующей корреспонденцией счетов:

- по типовому плану счетов: Дебет 5510 «Прибыль (убыток) отчетного года» - Кредит 5460 «Прочие резервы».

- по Типовому плану счетов: Дебет 5510 «Прибыль (убыток) отчетного года» Кредит 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами».

Тогда, при условии наличия нераспределенной прибыли после создания или пополнения резервного капитала, распределяется оставшаяся часть чистой прибыли. Условия этого распределения должны быть оговорены в учредительных документах.

Законодательством предусмотрено, что распределение между участниками товарищества чистой прибыли осуществляется в соответствии с решением очередного общего собрания участников, посвященного утверждению результатов деятельности ТОО за соответствующий год. Таким образом, распределение прибыли между участниками товарищества с учетом требований упомянутой статьи не допускается по результатам деятельности ТОО за другие периоды, и не иначе чем за год, сроки. Выплата прибыли участникам товарищества должна быть произведена товариществом в денежной форме в течение месяца, начиная с даты принятия решения о распределении чистого дохода.

Необходимо иметь в виду, что законодательством прямо указана денежная форма выплаты, поэтому распределение прибыли товарищества и выдача участникам части чистой прибыли в иной форме (товаром или иным имуществом) не допускается.

За 2008 год предприятием получен чистый доход в сумме 86 822 813 тенге, из них по решению учредителя 5 % от чистого дохода, т.е. 434 114 тенге направлено в резервный капитал и на другие цели, оставшиеся 8 248 166 тенге подлежат распределению. Поскольку участникам начисляют доход в размере, соответствующем его доле в уставном капитале, то участнику Доронину начислен доход в размере 8 248 166 тенге.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета прибыль отчетного года, направленная на выплату дивидендов и доходов участникам товариществ, отражается по дебету счета 5510 «Прибыль (убыток) отчетного года» и кредиту счета 3030 «Краткосрочная кредиторская задолженность по дивидендам и доходам участников».

В бухгалтерском учете начисление налога с сумм дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, отражается по дебету счета 3030 «Краткосрочная кредиторская задолженность по дивидендам и доходам участников».

С учетом приведенного примера бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид (таблица 8).

Таблица 8

Корреспонденция счетов по учету расчетов с учредителями

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №п/п | Наименование хозяйственных операций | Корреспонденция счетов (Типовой план счетов) |
| Дебет | Кредит | Сумма |
| 1 | Начисление дохода участнику товарищества | 5510 | 3030 | 8 682 280 |
| 2 | Обложение налогом | 3030 | 3190 | 1 547 325 |
| 3 | Выплата дохода участнику | 3030 | 1030 | 6 700 841 |

Юридическое лицо в своем уставе самостоятельно определяет порядок определения сумм, направляемых в резервный капитал, выплату дивидендов. Например, предприятие может направить, по решению собрания участников (учредителей) часть дохода на погашение убытка прошлых лет, другую часть — на создание резерва или выплату дивидендов.

Таким образом, были исследованы действующая практика учета капитала на предприятии.

В бухгалтерском учете ТОО отражена величина уставного капитала, зарегистрированная в уставе ТОО «Темриши», как вклад учредителя Доронина С.И. в размере 191 000 тенге в натуральной форме в виде основных средств (здание склада). Доля участника Доронина С.И. в имуществе Товарищества составляет 100%. Вклад участника внесен в срок, установленный учредительным договором. Такой срок не должен превышать одного года со дня регистрации товарищества. Документы по взносу учредителем уставного капитала оформлены правильно.

В процессе исследования операций с резервным капиталом, направленным на переоценку было выявлено, что данная форма функционирования капитала возникала за анализируемый период в результате переоценки активов предприятия. Резерв на переоценку учитывается на счетах группы счетов 5400 «Резервы», а именно на счете 5420 «Резерв на переоценку».

Аналитический учет резервного, дополнительного неоплаченного капитала и нераспределенного дохода ведется верно. Для отражения операций по кредиту счетов подразделов 5000 «Выпущенный капитал», 5400 «Резервный капитал», 5500 «Нераспределенный доход (непокрытый убыток)» предназначен журнал-ордер №13.

2.4 Отчетность об изменениях в капитале

Отчетность об изменениях в капитале раскрывает информацию о произошедших в отчетном периоде структурных и количественных изменениях капитала. Отчет об изменениях в капитале представляет собой таблицу, в которой:

- по строкам раскрываются операции, вызвавшие изменения в капитале:

- по графам раскрываются классы капитала.

В ячейках, находящихся на пересечении строк и граф, отражаются итоговые кредитовые и дебетовые обороты по каждой операции, приводящей к изменению соответствующей класса капитала. Все операции, результаты которых занесены в отчет, должны быть документально подтверждены (устав, договор о присоединении, учредительные договоры, договоры купли-продажи акций и долей, выписки из реестров, протоколы и решения высшего органа управления и т.п.).

Данные этого отчета интересуют в первую очередь собственников (учредителей) и инвесторов организации, показывают накопление и расходование уставного капитала и нераспределенной прибыли, а также источники поступления и выбытия в динамике.

Согласно МСФО (IAS) №1 внесены изменения, вступающие в силу с 01.01.09 г. Совет по международным стандартам финансовой отчетности (International, Accounting Standards Board, IASB) выпустил пересмотренную версию стандарта МСФО) (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Внесенные изменения в основном направлены на улучшение возможностей для сравнения финансовой информации, изложенной в финансовых отчетах, их пользователями /5, с.188/.

Так, одним из новых требований является агрегирование информации на основе схожих характеристик и введение формы совокупного дохода (comprehensive income).

Совокупный доход (comprehensive income) - это «изменение капитала (чистых активов) организации за отчетный период в результате транзакций или иных событий, источником которых не являются сами владельцы этой организации, включат в себя все изменения капитала за отчетный период, за исключением инвестиций, сделанных владельцами организации или начислений владельцам». Совокупный доход представляет собой сумму чистого дохода и иных статей, которые могут не войти в отчет о прибылях и убытках по причине того, что они не были признаны, например непризнанный доход или потери от продажи ценных бумаг или валютных операций. Отчет об изменения в капитале ТОО «Темирши» представлен в Приложении Д. В данном отчете раскрыто сальдо на начало и конец отчетного периода, а также статьи изменений, возникшие в результате дебетовых и кредитовых оборотов по операциям приводящим к изменению капитала.

Например, образование резервного капитала, отраженное в Таблице 9 представлено в данном отчете в виде сальдо на начало периода в сумме 212 583 тенге., в отчетном 2008 году произошли изменения, участником был увеличен резервный капитал за счет доходов ТОО «Темирши», таким образом, на конец отчетного года резервный капитал ТОО Темирши составил 434 114 тенге (см. таблицу 10).

Образование уставного капитала, отраженное в таблице 2 в данном отчете представлено в виде сальдо на начало периода в сумме 191 000 тенге, в течение отчетного периода произошли изменения, и участником ТОО «Темирши» было принято увеличить путем прибавления 100 000 тенге, (Таблица 10) таким образом, Сальдо на конец в отчете о движении капитала составит 291 000 тенге.

Сальдо нераспределенного дохода (непокрытого убытка) прошлых лет составил 0, но в 2007 г. доход увеличился, и сальдо на 31.12.07 г. образовалось в размере 1 902 004 тг., в 2008 г. ситуация улучшилась, и нераспределенный доход увеличился на 5 250 тг., таким образом нераспределенный доход на 31.12.08 составляет 1 907 254 тг.

Таким образом, проведенное исследование действующей практики учета капитала и резервов на предприятии ТОО «Темирши» позволило сделать следующие выводы:

Порядок формирования уставного и резервного капиталов на предприятии соответствует законодательству Республики Казахстан.

Порядок формирования и учета прибыли (убытка) отчетного года ведется правильно и соответствует законодательству Республики Казахстан.

3. Анализ и аудит капитала

3.1 Сущность, содержание и этапы проведения аудита

В соответствии с Законом Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» аудит представляет собой проверку финансовой отчетности и прочей информации хозяйствующих субъектов с целью выражения независимого мнения в соответствии с требованиями, установленными законодательством Республики Казахстан. Основным положением Закона Республики Казахстан "Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан", определяющим его правовую природу является то, что он «…регулирует отношения, возникающие между государственными органами, физическими и юридическими лицами, аудиторами, аудиторскими организациями и профессиональными аудиторскими организациями в процессе осуществления аудиторской деятельности в Республике Казахстан» /21, с.104/.

Развитие аудиторской деятельности в Республике Казахстан осуществляется с 1988 года. Созданная в 1988 году, хозрасчетная ревизионная группа, затем на ее базе в 1990 году Постановлением Совета Министров Казахской ССР от 15.02.1990 г. № 60 были организованы в первую аудиторскую фирму «Хозрасчетный аудиторский центр» и с территориальными отделениями при Министерстве финансов республики /25; с.301/.

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению аудита финансовой отчетности и прочей информации и предоставлению иных услуг по профилю деятельности.

Одна из важнейших функций аудита заключается в том, чтобы своевременно выявить негативные явления в хозяйственно-финансовой деятельности проверяемой организации и способствовать их корректировке до того, как эти проблемы перерастут в кризис (до даты составления аудиторского заключения). Поэтому в аудиторской практике возникает необходимость использования различных форм осуществления — во времени и в пространстве — контроля с целью своевременной выработки для клиента направлений управления финансами и способов использования ресурсов, а также своевременного предупреждения допущения ошибок и их исправления.

То есть, аудиторская деятельность — понятие более широкое, включающее как собственно аудит, так и сопутствующие услуги— налоговое консультирование, анализ финансово-хозяйственной деятельности, вопросы прогнозирования /26, с.104/.

Аудит – это вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и экономического положения хозяйствующего субъекта или касающихся информации о таком положении и функционировании, и осуществляемый компетентным независимым лицом, которое, исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне этого функционирования.

Потребность в аудите возникла в связи с обособлением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием, тех, кто вкладывает средства в его деятельность, а также государства как потребителя информации о результатах деятельности предприятий /26, с. 102/.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность операций и инвестиций. Достоверность этих отношений должна подкрепляться возможностью получать и использовать финансовую информацию всеми участниками сделок. Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

Таким образом, назначение аудита едино в любой стране мира — это независимая оценка по состоянию бухгалтерского учета публичных компаний. Поскольку они, во-первых, наиболее приближены к обществу, а во-вторых, их ценные бумаги вращаются на рынке в неограниченных количествах.

Аудиторы - это независимые специалисты в области учета, анализа, контроля, имеющие соответствующие лицензии на право ведения аудиторской деятельности, которые проверяют и анализируют производственно-хозяйственную деятельность различных производственно-экономических систем, как правило; на договорных началах, а также составляют заключение о конечных результатах деятельности исследованных систем за определенный период времени;

4) сбор и оценка фактов - основным содержанием аудиторской деятельности является деятельность по сбору и оценке фактов, без чего никакой аудиторский отчет не может восприниматься как результат проверки;

5) стандарты или критерии - собранные факты, касающиеся функционирования или информации и являющиеся предметом проверки, оцениваются согласно стандартам или критериям. Такие критерии могут устанавливаться либо извне, при внешнем аудите, либо в случае внутреннего аудита вытекать из планов и намерений, определяемых руководством предприятия на конкретную аудиторскую проверку;

6) аудиторский отчет - заключительным этапом аудиторской проверки является составление аудиторского отчета, посредством которого проверяющий информирует о вскрытых в ходе проверки обстоятельствах и о сделанных заключениях для тех групп, которые проявляют к этому законный интерес.

Значение аудита состоит в том, что он не только является независимой проверкой финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, но и дает рекомендации и предложения по совершенствованию этой деятельности, расширению аудиторских услуг и созданию аудиторских компаний и фирм на международном уровне.

Различают следующие виды внешнего аудита: инициативный и обязательный.

Инициативный аудит (или добровольный) — это проверка финансово-хозяйственной деятельности клиента по его желанию. Причины, по которым может быть востребован инициативный аудит, это: текучесть кадров на предприятии, низкая квалификация бухгалтерских кадров, особенно на вновь образованных предприятиях, и другие причины.

Руководители предприятий, фирм, сталкивающиеся с такими проблемами, сами обращаются в аудиторские фирмы о необходимости проведения аудита (с целью проверки качества работы бухгалтерского аппарата, убедиться в достоверности отчетности и др.).

Инициативный аудит проводится по инициативе аудируемого субъекта либо его участника с учетом конкретных задач, сроков и объемов аудита, предусмотренных договором на проведение аудита между инициатором и аудиторской организацией.

Обязательный аудит проводится в порядке и случаях, которые предусмотрены законодательными актами Республики Казахстан.

Предметом аудита является осуществление на договорной и конфиденциальной основе независимой экспертизы и анализа бухгалтерской отчетности и другой экономической информации о деятельности хозяйствующего субъекта с целью объективной оценки ее полноты, точности и достоверности.

Объектом аудита является конкретные хозяйствующие субъекты рыночной экономики - индивидуальные предприниматели и организации. При этом имеются в виду отдельные процессы, стороны и результаты деятельности предприятий, их подразделения и участки, показатели, факторы и т.д., исследование которых позволяет полнее раскрыть предмет данного знания. Так, в качестве объектов аудита могут выступать: финансовая сторона деятельности хозяйствующего субъекта; экономическая эффективность всей деятельности хозяйствующего субъекта и др.

Предметом и объектом аудита определяются стоящие перед ним цели и задачи.

Так, если объектом аудита является капитал хозяйствующего субъекта, то цель заключается в надежной, тщательной проверке его отчетности и подтверждении его полноты и достоверности. В этом случае целью аудита является составление аудитором заключения по капиталу, дающего представление о том, составлен ли он в соответствии с действующим законодательством и нормами бухгалтерского учета и является ли достоверным.

Очень важной функцией аудитора является аналитическая. Аудитор, если по-настоящему заинтересован в продолжении деловых контактов с клиентом, обязан провести анализ финансовой отчетности и финансовых прогнозов, выработать соответствующие рекомендации, должен заглянуть глубже в дела проверяемого предприятия, определить его «недомогания и болезни» и назначить подобающее «лечение».

Одной из основных функций аудита является консультативная, которая в странах с рыночной экономикой выдвинута на первое место. Там центр тяжести аудиторской деятельности переместился с проверок и подтверждения достоверности отчетности на оказание консультационных услуг по самым разнообразным вопросам. К ним относятся услуги по: учетным вопросам, налогообложению, составлению деклараций о доходах и финансовой отчетности, правовым вопросам, организационным и техническим вопросам, экономическим и экологическим вопросам, оценке активов и пассивов предприятий.

Аудит осуществляет непосредственно производственную функцию. Аудиторские организации или индивидуальные аудиторы на договорной и платной основе непосредственно выполняют обязанности бухгалтера: налаживают учет, внедряют его передовые формы и методы; составляют отчетность и декларации о доходах; постоянно ведут учет с составлением отчетности.

Согласно ст.4 Закона Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» основными принципами аудиторской деятельности являются:

независимость;

объективность;

профессиональная компетентность;

конфиденциальность;

честность;

соблюдение стандартов организаций и Кодекса этики аудиторов;

иные принципы аудиторской деятельности, определяемые в соответствии с международной аудиторской практикой, не противоречащие законодательству Республики Казахстан /7, с.64/.

В общем случае общепринятая технология аудита включает в себя следующие этапы: организация проведения аудита, выполнение предварительного анализа документов, подготовка к аудиту на месте, проведение аудита на месте, подготовка, утверждение и рассылка отчета по аудиту, завершение аудита. В условиях конкретных задач какие-либо из этих этапов могут отсутствовать. Рассмотрим этапы аудита более подробно.

1) Организация проведения (планирование) аудита является первым, непременным и крайне важным этапом. Ведь, как известно, «надлежащее планирование и подготовка предотвращают плохое проведение». На этом этапе необходимо выполнить следующие шаги.

1.1) Назначение Исполнителем эксперта (если он один) или руководителя экспертной группы, которому поручается представлять Исполнителя при переговорах с заказчиком и осуществлять организацию аудита.

1.2) Конкретизация целей, области, сроков и критериев аудита. Нет необходимости говорить, насколько важен данный шаг, требующий очень внимательного въедливого отношения. От правильности принятых на этом шаге решений в определяющей степени будет зависеть эффективность аудита. Следует только учитывать, что объекты и цели аудита определяет заказчик (желательно в сотрудничестве с исполнителем и руководителем экспертной группы), а конкретные область, сроки и критерии аудита определяют совместно заказчик аудита (или его уполномоченные представители) и руководитель экспертной группы.

1.3) Определение возможностей аудита, для чего, как минимум, необходимо оценить следующие факторы:

наличие необходимой для результативного аудита информации и её достаточность. Весьма возможно, что для обеспечения её полноты может потребоваться подготовка руководителем экспертной группы тщательно продуманного опросного листа (или анкеты) определённого содержания, предназначенного для заполнения заказчиком ещё до проведения аудита, запрос от заказчика дополнительных документов, иных материалов и т.п.;

наличие необходимых для аудита ресурсов (времени, контрольно-измерительного оборудования, методических материалов и т.п.);

возможность конструктивного делового сотрудничества с Заказчиком (или его представителями) а также с представителями установленной Заказчиком проверяемой организации (если не она является Заказчиком).

1.4) Формирование экспертной группы. При определении численности и состава группы аудита необходимо учитывать следующие факторы:

цели, область, критерии и желательную продолжительность аудита;

общую компетентность аудиторской группы, необходимую для результативного аудита, т.е. чтобы у экспертов группы в сумме имелись все необходимые знания и опыт;

возможности членов группы сотрудничать между собой, представителями Заказчика и представителями проверяемой организации.

1.5) Установление конкретных рабочих контактов с Заказчиком (с его разрешения – и с представителями проверяемой организации), целями которых являются:

уточнение каналов обмена информацией в процессе аудита:

получение разрешения на доступ к соответствующим объектам и документам;

решение вопросов конфиденциальности (при необходимости);

определение необходимых условий обеспечения безопасности работ и согласование состава сопровождающих представителей Заказчика и/или представителей проверяемой организации при аудите на месте.

2) Вторым этапом является выполнение предварительного анализа всех документов и сведений об объекте аудита, как подготовленных группой аудита, так и представленных Заказчиком в соответствии с условиями договора и по дополнительным обоснованным запросам руководителя аудиторской группы.

Если имеющиеся документы и сведения признаны неадекватными или недостаточными, то руководитель аудиторской группы должен принять решение либо о приостановке аудита до тех пор, пока проблемы с полнотой и адекватностью имеющейся информации не будут разрешены, либо по дополнению недостающей информации уже в ходе проведения аудита на месте.

3) Подготовка к аудиту на месте включает следующие основные мероприятия:

разработка плана аудита;

распределение работ между членами аудиторской группы;

подготовка рабочей процедурной документации аудита.

3.1) План аудита разрабатывается руководителем аудиторской группы и в общем случае может включать:

цели, область (объекты) и критерии аудита;

даты и места проведения аудита (на территории Заказчика и/или на территории проверяемой организации);

роли и обязанности членов группы аудита;

распределение соответствующих ресурсов по местам и членам группы аудита;

определение сопровождающих представителей Заказчика и/или представителей проверяемой организации для участия в аудите (при необходимости);

меры по обеспечению конфиденциальности (при необходимости);

средства передвижения (при необходимости).

План аудита должен быть оформлен документально, принят Заказчиком аудита и предоставлен всем участвующим в аудите перед началом аудита.

3.2) Распределение работ между членами аудиторской группы выполняется её руководителем с учётом компетентности, опыта, знаний отдельных экспертов и рациональности использования имеющихся ресурсов.

3.3) Члены группы аудита после распределения их целевых ролей должны подготовить индивидуальные рабочие процедурные документы для упорядочения проведения и регистрации свидетельств аудита:

- контрольные листы (контрольные вопросники);

- формы для регистрации получаемых данных (аудиторские листы).

Сложность и конкретное содержание контрольных листов и форм в значительной мере зависят от плана аудита, особенностей проверяемого объекта и опыта эксперта. По этим причинам конкретные примеры подобных листов и форм здесь не приводятся. Можно только отметить, что в общем случае данные документы содержат сведения об объектах и областях аудита, должностях и Ф.И.О. собеседников, ссылки на документы, использованные при аудите, вносимые в ходе аудита записи и комментарии самого эксперта и др.

Следует отметить, что контрольные листы и формы с внесёнными в них в последующем в ходе аудита записями и иными пометками следует хранить до завершения аудита. Документы, содержащие конфиденциальную информацию, должны содержаться надлежащим образом.

3.4) Проведение аудита на месте – центральный этап аудита и к его проведению необходимо относиться с предельной тщательностью. Он включает, как правило, следующие шаги.

3.5) Предварительное совещание членов аудиторской группы с руководством и представителями Заказчика, а также с представителями проверяемой организации, отвечающими за все или ряд объектов аудита. Участников совещания желательно зарегистрировать. На подобном совещании, которое проводит руководитель аудиторской группы, необходимо выполнить следующее:

- представить членов группы аудита и ознакомить с их ролью в аудите;

- подтвердить цели, область и критерии аудита, а также график его проведения;

- ознакомить с методами и процедурами аудита;

- подтвердить каналы общения между аудиторской группой, представителями Заказчика и представителями проверяемой организации;

- подтвердить обеспечение безопасности работ, объёмы и условия сохранения конфиденциальности;

- подтвердить роль и персональный состав сопровождающих лиц, а также их право задавать вопросы с получением объективных и полных ответов.

3.6) Обмен информацией в ходе аудита. Члены группы аудита должны периодически проводить обмен информацией, оценивать ход аудита и, при необходимости, перераспределять обязанности между собой. Руководитель аудиторской группы должен периодически обмениваться информацией о ходе аудита и всех возникающих при этом вопросах с представителями Заказчика и/или представителями проверяемой организации. Если свидетельства аудита указывают на невыполнимость каких-либо целей аудита, руководитель группы должен доложить Заказчику о причинах корректировок плана аудита, изменения целей или области аудита либо даже прекращения аудита (совсем или на некоторый срок).

3.7) Конкретизация роли и обязанностей сопровождающих лиц, назначенных Заказчиком. Сопровождающие лица не должны оказывать влияние на проведение аудита и вмешиваться в его ход. Они должны только оказывать помощь группе аудита и по просьбе её руководителя обеспечивать:

- назначение времени и мест для бесед с персоналом;

- посещение и/или экспериментальные исследования определённых объектов в определённое время;

- меры безопасности;

- предоставление разъяснений или оказание иной помощи при сборе информации /11, с.88/.

Результаты аудиторской проверки отображаются в аудиторском отчете. Аудиторский отчет содержит сведения о состоянии учета, внутреннего контроля, достаточность и достоверность финансовой отчетности. В связи с тем, что содержание аудиторского отчета зависит от конкретных обстоятельств и результатов проверки, он составляется по произвольной форме. Аудиторский отчет составляется только для заказчика.

Аудиторский отчет включает общую (вступительную), аналитическую и итоговую части.

Во вступительной части указываются место и дата составления отчета, название аудиторской организации и ее адрес, период, за который осуществляется проверка, состав учетной и отчетной документации, ссылка на Законы и стандарты бухгалтерского учета и аудита, Национальные нормативы аудита, которыми руководствовался аудитор.

В аналитической части аудиторского отчета приводят результаты проверки бухгалтерского учета и финансовой отчетности, состояния внутреннего контроля, способ проверки (сплошной, выборочный), факты нарушений законодательных, других нормативно-правовых актов и установленных правил ведения бухгалтерского финансового учета и составления финансовой отчетности.

Третья, итоговая часть аудиторского отчета включает выводы по результатам аудиторской проверки.

Аудиторский отчет - это открытая информация, которая должна быть доступна всем желающим внешним пользователям финансовой отчетности. Доступность аудиторских отчетов должна обеспечиваться их публикацией в экономической прессе вместе с соответствующими финансовыми отчетами. Аудиторский отчет является независимым свидетельством достоверности и объективности финансовой отчетности.

Единообразие формы и содержания каждого типа модифицированного заключения облегчит понимание этих заключений пользователями. Исходя из международного опыта, применяются четыре варианта аудиторского заключения:

безусловное (без оговорок);

условное (с оговорками);

отказное;

отрицательное.

Безусловный отчет (мнение без оговорок) дается тогда, когда у аудитора в результате проверки отсутствуют какие-либо замечания по поводу отчетности и порядка учета, никаких нарушений им не замечено. Аудитор делает вывод, что финансовые отчеты представляют точную и достоверную картину (или точно представлены во всех существенных аспектах) в соответствии с установленной основой представления финансовой отчетности.

Условный отчет (условное мнение) составляется в том случае, если аудитор приходит к выводу, что безусловное мнение не может быть составлено, но влияние разногласия с руководством или ограничение на масштаб аудиторской проверки не является столь существенным, чтобы составить отрицательный отчет или отказаться от составления отчета.

Отказ от составления отчета (отказ от выражения мнения) делается в том случае, если влияние ограничения масштаба аудиторской проверки является столь существенным и значительным, что аудитор не в состоянии получить достаточные и соответствующие аудиторские доказательства.

Отрицательный отчет (отрицательное мнение) составляется в том случае, если аудитор считает, что финансовая отчетность до такой степени существенно искажена, что ее нельзя считать объективно отражающей финансовое состояние субъекта и что составление отчета с оговоркой недостаточно /27,с.36/.

3.2 Анализ и аудит капитала

Капитал - это активы предприятия за минусом обязательств предприятия. Более высокий удельный вес капитала в структуре пассива баланса говорит об устойчивом финансовом положении предприятия.

Предварительная оценка организации капитала на предприятии осуществляется с помощью изучения структуры, динамики и структурной динамики составляющих капитала предприятия за несколько лет. Обязательными показателями при этом являются: абсолютные величины по статьям отчетного баланса, изменения в абсолютных величинах и удельных весах, темпы прироста, изменения в процентах к величине капитала /28, с.90/.

Проведем анализ структуры и динамики капитала предприятия ТОО «Темирши» за 2007 г. Анализируемые данные представлены в таблице 9.

Таблица 9

Анализ структуры и динамики капитала ТОО «Темирши» за 2007 год

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание |  На начало года  |  На конец года  | Отклонения удельного веса, %  |
| сумма, тенге | удельный вес, % | сумма, тенге | удельный вес, % |
| Уставный капитал | 191 000 | 9,9 | 191 000 | 6 | - 3,9 |
| Резервы на переоценку | 480583 | 51,6 | 463114 | 16 | +6,16 |
| Резервный капитал | 191665 | 20,5 | 212583 | 7 | - 13,5 |
| Нераспределенный доход (непокрытый убыток) | 167349 | 18 | 1 902 004 | 68 | +50 |
| Итого капитал | 1030597 | 100 | 2 768 701 | 100 |  |

В процессе изучения структурной динамики сопоставляются структурные изменения, позволяющие сделать вывод о том, какие статьи капитала повлияли на общее изменение величины капитала предприятия. Проведем анализ структуры и динамики капитала предприятия ТОО «Темирши» за 2008 гг. Анализируемые данные представлены в таблице 10.

Таблица 10

Анализ структуры и динамики капитала ТОО «Темирши» за 2008 год

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание | На начало года | На конец года | Отклонения удельного веса, % |
|  сумма, тенге  | удельный вес, %  |  сумма, тенге  | удельный вес, %  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Уставный капитал | 191 000 | 6 | 291 000 | 9 | + 3 |
| Резервы на переоценку | 463 114 | 16 | 450 000 | 14 | - 2 |
| Резервный капитал | 212 583 | 7 | 646 697 | 14 | +7 |
| Нераспределенный доход  | 1 902 004 | 68 | 1 907 254 | 61 | -7 |
| Итого капитал | 2 768 701 | 100 | 3 082 368 | 100 |  |

Таким образом, на основании данных таблиц 9 и 10 можно сделать следующие выводы. Анализируя структуру капитала предприятия ТОО «Темирши», можно заметить, что наибольшую долю в структуре занимает статья «Нераспределенный доход». Данная статья баланса образовалась за счет остатков на синтетических счетах 5420 «Резерв на переоценку», на котором отражаются операции, связанные с переоценкой основных средств.

Вторым по значимости показателем является величина резерва на переоценку, установленного учредительными документами: его доля на конец 2007 – 16% и на конец 2008 года – 14%. Таким образом, удельный вес резервного капитала на переоценку снизился, что отрицательно характеризует финансовую политику ТОО «Темирши» в области распределения полученных доходов. Однако по другому дело обстоит с резервным капиталом, он увеличился в удельном весе на 7%, что безусловно объяснимо при мировом кризисе поскольку резервный капитал используется для покрытия от операционной деятельности, для страхования от стихийных бедствий, для пополнения основного капитала, и, накапливая резервный капитал, руководство ТОО «Темирши» может использовать его для выплаты дивидендов, если полученной прибыли окажется недостаточно.

Уставный капитал предприятия на начало и конец 2007 года занимал третью по величине удельного веса позицию в структуре капитала предприятия, а на конец 2008 года его удельный вес увеличился до 9 %, то есть на 100 000 тенге в совокупном капитале, а чистый (нераспределенный доход) увеличился до 5 250 тенге.

В целом, за 2007 год капитал предприятия ТОО «Темирши» не изменялся. Однако в 2008 году ситуация продолжала улучшаться. Капитал предприятия, за счет увеличения резервного капитала и нераспределенного дохода, увеличился на 313 667 тенге. Таким образом, на основе анализа структуры, динамики и структурной динамики капитала предприятия ТОО «Темирши» можно сделать вывод, что структура капитала оптимальна, его величина имеет устойчивую тенденцию к повышению, то есть динамика также удовлетворительная.

Так же как и анализ капитала на предприятии важен и контроль капитала. Для этого проводится аудит капитала.

Цель аудита капитала — проверка размера, сроков и порядка формирования и использования источников формирования финансовых ресурсов предприятия.

Задачами аудита капитала являются контроль образования, назначения и использования капитала предприятия, определение влияния всех форм функционирования капитала на финансовое положение предприятия.

При проведении аудиторской проверки на ТОО «Темирши» аудитор должен руководствоваться следующими законодательно – нормативными актами:

Законом Республики Казахстан "Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан" от 05.05.2006;

Законом Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28.02.07;

Кодексом Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 10 декабря 2008 года.

Международными стандартами финансовой отчетности;

Стандартами аудиторской деятельности №7 от 30.12.99 г.;

Типовым планом счетов бухгалтерского учета (приказ МФ РК от 23.05.2007 №185).

Метод аудита – это совокупность приемов, используемых для оценки состояния изучаемых объектов. Аудит капитала проводится с использованием методов документальной проверки, которыми устанавливается соответствие первичной бухгалтерской документации истинному содержанию хозяйственных операций. При этом осуществляется контроль и за соответствием самих операций существующим законам и подзаконным нормативам /29, с.41/.

Аудит капитала в ТОО «Темирши» был проведен с 16.01.09г. по 03.02.09г. карагандинской аудиторской компанией «Центр-Аудит», исполнителем была назначена Шувалова Р.Ф. Прежде чем приступить к аудиторской проверке, был определен общий план действий аудитора и представлен учредителю ТОО «Темирши» (Приложение Е).

Рассмотрим последовательно все этапы и процедуры аудита капитала на предприятии ТОО «Темирши».

Аудит капитала начинается с проверки учредительных документов, юридических оснований на право предприятия в соответствии с действующим законодательством.

Для проверки используются следующие основные документы:

Устав предприятия.

Учредительный договор.

Свидетельство о государственной регистрации.

Свидетельства о регистрации в органах статистики, Государственной налоговой инспекции, Пенсионном фонде и т.д.

Договор на банковское обслуживание.

Зарегистрированные изменения к учредительным документам.

Приказы и распоряжения исполнительной дирекции.

Лицензии и разрешения на определенные виды деятельности.

Внутренние положения.

Документы, подтверждающие внесение долей учредителей в уставный капитал в денежной, натуральной, нематериальной форме или в виде ценных бумаг (выписки банка, приходные кассовые ордера, акты оприходования имущества, представленного в натуральной форме, в качестве взноса в уставный капитал и т.д.).

Методики оценки вносимых долей в уставный капитал в натуральной и нематериальной формах.

Финансовая отчетность за начальный период деятельности предприятия после государственной регистрации и годовая финансовая отчетность.

При проверке учредительных документов необходимо было установить:

- Структуру управления предприятием и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений.

- Своевременно ли внесены изменения в учредительные документы (если они были).

- Виды деятельности предприятия.

- Учредителей предприятия.

- Размер уставного капитала и доли каждого учредителя.

- Адекватность методов оценки вносимых учредителями долей в уставный капитал в натуральной и нематериальной формах.

- Своевременно ли учредители внесли свои доли в уставный капитал.

- В каком размере и виде учредители внесли свои доли в уставный капитал.

- Правильность оформления документов по взносам в уставный капитал.

- Организационно-правовую форму предприятия (акционерное общество, товарищество с ограниченной ответственностью и т.д.).

- Наличие лицензии на осуществление видов деятельности, подлежащих лицензированию в соответствии с действующим законодательством.

- Порядок распределения дохода, оставшейся в распоряжении экономического субъекта по итогам года после уплаты обязательных платежей.

- Правильность исчисления доходов учредителей и акционеров.

- Правильность оформления бухгалтерской документации и составления бухгалтерских проводок по формированию уставного капитала.

- Соответствие записей в первичных документах записям в регистрах бухгалтерского учета.

ТОО «Темирши» является юридическим лицом в соответствии с законодательством Республики Казахстан, имеет самостоятельный баланс, банковские счета, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

В качестве примера, иллюстрирующего структуру аудиторского отчета в Приложении Ж приведен аудиторский отчет по итогам проверки финансовой отчетности ТОО «Темирши» за 2008 год.

Поскольку за анализируемый период 2007-2008 гг. предприятие понесло убыток от хозяйственной деятельности, то производилось использование резервного капитала, установленного учредительными документами. В процессе исследования резервов на переоценку было выявлено, что данная форма функционирования капитала возникала за анализируемый период в результате переоценки активов предприятия.

Резервы на переоценку учитываются на счетах группы счетов 5420 «Резерв на переоценку».

В 2007 году была произведена переоценка объектов недвижимости в целях приведения первоначальной стоимости в соответствие с действующими ценами. В результате данной операции объект недвижимости отразился в учете по текущей стоимости.

При проведении аудита было выявлено, что данная хозяйственная операция была отражена в бухгалтерском учете правильно. Износ, начисленный на дату проведения переоценки скорректирован пропорционально изменению стоимости основных средств, но было обнаружено одно нарушение в дальнейшем отражении дооценки.

Для определения суммы дооценки, которую ежегодно необходимо переносить на счет нераспределенного дохода, бухгалтерская служба должна была составить расчет. Данного расчета аудитору не было предъявлено. Сумма дооценки, ежегодно переносящаяся на нераспределенный доход за анализируемый период ничем не подтверждена.

Далее был проведен аудит нераспределенного дохода (непокрытого убытка). В качестве ключевых вопросов проверки были определены следующие:

- правильность и своевременность отражения сумм нераспределенного дохода в корреспонденциях счетов;

- достоверность сумм нераспределенного дохода, отраженных в Главной книге и бухгалтерском балансе за анализируемый период 2005-2006гг;

В результате проведения проверки нераспределенного дохода было выявлено, что:

- для определения итогового финансового результата дохода или убытка и нераспределенного дохода (убытка) в Типовом плане счетов ТОО «Темирши» предназначен счет 5610 «Прибыль (убыток) отчетного года», который определяет сумму чистого дохода (убытка) за отчетный период. На этот счет в течение отчетного периода списывают финансовый результат от обычных видов деятельности, а также от операционных и внереализационных доходов и расходов. Кроме того, на счете 5611 «Прибыль (убыток) отчетного года» собирают чрезвычайные доходы и расходы.

- по кредиту и дебету счета 5611 верно отражаются:

1) Переносимые в конце отчетного периода итоговые суммы полученных доходов и понесенных расходов в корреспонденции со счетами разделов 6 "Доходы" и 7 "Расходы".

2) Сумма переоценки по выбывшим основным средствам, ранее не перенесенная на нераспределенный доход в течение срока службы и долгосрочным инвестициям - в корреспонденции с соответствующими счетами подраздела 5420 «Резервы на переоценку»;

Дебетуется счет 5610 также со счетом 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами» - на сумму отчислений в резервный капитал и со счетом 3030 «Краткосрочная кредиторская задолженность по дивидендам и доходам участников» - на сумму выплат доходам участникам товарищества.

Таким образом, в процессе проведения аудиторской проверки учредительных документов и уставного капитала было выявлено, что:

1) В бухгалтерском учете ТОО отражена величина уставного капитала, зарегистрированная в уставе ТОО «Темирши», как вклад учредителя Доронина С.И.. в размере 191000 тенге в натуральной форме в виде основных средств (здание склада). Доля участника Доронина С.И. в имуществе Товарищества составляет 100%.

2) Первоначальный размер уставного капитала товариществ с ограниченной и дополнительной ответственностью равен сумме вкладов учредителей и не менее суммы, эквивалентной ста размерам месячного расчетного показателя на дату представления документов для государственной регистрации товарищества. 191 000 тенге > 66 000 (месячный расчетный показатель на 1 июля 2002 года – 823 тенге).

3) Сумма уставного капитала увеличивается в соответствии с результатами рассмотрения итогов деятельности предприятия за год.

4) Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала в Типовом плане счетов бухгалтерского учета, составленном по МСФО для этой цели предназначен подраздел 5000 «Уставный капитал». На счетах группы учитываются вклады и паи в уставный капитал товарищества. Кредитовое сальдо счета 5030 отражает величину уставного капитала, объявленного в учредительном договоре и уставе предприятия.

5) Вклад участника внесен в срок, установленный учредительным договором. Такой срок не должен превышать одного года со дня регистрации товарищества.

6) Документы по взносу учредителем уставного капитала оформлены правильно.

7) На основе анализа структуры, динамики и капитала предприятия ТОО «Темирши» можно сделать вывод, что структура капитала оптимальна, его величина имеет устойчивую тенденцию к повышению, т.е. динамика также удовлетворительная, доля уставного капитала в общей структуре капитала значительна.

В целом, учредительные документы ТОО «Темирши» соответствуют законодательству Республики Казахстан, уставный капитал также сформирован в соответствии с законодательством. Ошибок в ведении бухгалтерского учета операций с уставным капиталом не обнаружено.

В результате анализа бухгалтерских балансов предприятия ТОО «Темирши» за период 2007-2008 гг. было выявлено, что в структуре капитала ТОО «Темирши» присутствуют следующие формы организации капитала: уставный капитал, резервный капитал, установленный учредительными документами, резервы на переоценку, нераспределенный доход.

Выше уже была проведена аудиторская проверка выпущенного капитала и учредительных документов предприятия. Далее необходимо исследовать правильность формирования и распределения остальных собственных средств предприятия, а именно: резервный капитал, установленный учредительными документами, резервы на переоценку, нераспределенный доход (непокрытый убыток).

В соответствии с действующим законодательством Республики Казахстан и учредительными документами в ТОО «Темирши» образован резервный капитал.

В процессе аудиторской проверки резервного капитала необходимо исследовать следующие моменты:

предусмотрено ли создание резервного капитала в уставе предприятия.

за счет каких источников образуется резервный капитал на данном предприятии;

как производится использование резервного капитала;

правильность и своевременность отражение операций по формированию и использованию резервного капитала записями в регистрах бухгалтерского учета и Главной книге.

В результате аудита резервного капитала ТОО «Темирши» было выявлено, что:

1) Создание резервного капитала предусмотрено в уставе ТОО «Темирши» в размере 15% от уставного капитала.

2) Источником образования резервного капитала в ТОО «Темирши» является нераспределенный доход.

3) Синтетический учет резервного капитала ведется на счетах подраздела 5400 «Резервы», который по Типовому плану счетов разбиваются на следующие группы счетов:

Группа счетов 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами» - на счетах этой группы отражается резервный капитал, установленный в соответствие с законодательством Республики Казахстан и учредительными документами.

Группа счетов 5420 «Резерв на переоценку» - на счетах этой группы отражаются операции по переоценке финансовых активов, основных средств, нематериальных активов.

В процессе исследования резервов на переоценку было выявлено, что данная форма функционирования капитала возникала за анализируемый период в результате переоценки активов предприятия.

Резервы на переоценку учитываются на счетах группы счетов 5420 «Резерв на переоценку».

В 2008 году была произведена переоценка объектов недвижимости в целях приведения первоначальной стоимости в соответствие с действующими ценами. В результате данной операции объект недвижимости отразился в учете по текущей стоимости.

При проведении аудита было выявлено, что данная хозяйственная операция была отражена в бухгалтерском учете правильно. Износ, начисленный на дату проведения переоценки скорректирован пропорционально изменению стоимости основных средств, но было обнаружено одно нарушение в дальнейшем отражении дооценки.

Далее был проведен аудит нераспределенного дохода (непокрытого убытка). В качестве ключевых вопросов проверки были определены следующие:

- правильность и своевременность отражения сумм нераспределенного дохода в корреспонденциях счетов;

- достоверность сумм нераспределенного дохода, отраженных в Главной книге и бухгалтерском балансе за анализируемый период 2007-2008гг;

В результате проведения проверки нераспределенного дохода было выявлено, что:

- для определения итогового финансового результата дохода или убытка и нераспределенного дохода (убытка) в Типовом плане счетов ТОО «Темирши» предназначен счет 5610 «Прибыль (убыток) отчетного года», который определяет сумму чистого дохода (убытка) за отчетный период. На этот счет в течение отчетного периода списывают финансовый результат от обычных видов деятельности, а также от операционных и внереализационных доходов и расходов. Кроме того, на счете 5610 «Прибыль (убыток) отчетного года» собирают чрезвычайные доходы и расходы.

- по кредиту и дебету счета 5610 верно отражаются:

1) Переносимые в конце отчетного периода итоговые суммы полученных доходов и понесенных расходов в корреспонденции со счетами разделов 6 "Доходы" и 7 "Расходы".

2) Сумма переоценки по выбывшим основным средствам, ранее не перенесенная на нераспределенный доход в течение срока службы и долгосрочным инвестициям - в корреспонденции с соответствующими счетами подраздела 5420 «Резервы на переоценку»;

Дебетуется счет 5510 также со счетом 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами» - на сумму отчислений в резервный капитал и со счетом 3030 «Краткосрочная кредиторская задолженность по дивидендам и доходам участников» - на сумму выплат доходам участникам товарищества.

Порядок распределения чистого дохода содержится в учредительном договоре товарищества. Участники товарищества, при принятии решения о распределении чистого дохода, вправе получить часть чистого дохода, соответствующую его доле в уставном капитале общества.

Оставшаяся сумма нераспределенного дохода (убытка) отчетного года переносится со счета 5510 на счет 5520 «Прибыль (убыток) предыдущих лет».

Аналитический учет резервного капитала и резервов на переоценку, прибыли (убытков) ведется верно. Для отражения операций по кредиту вышеперечисленных синтетических счетов предназначен журнал-ордер №13. Операции по кредиту счета 5610 «Итоговый доход (убыток)» отражаются в журнале-ордере №14.

В ходе аудита все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки – формирование объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия.

Это мнение и составляет содержание аудиторского заключения.

Потребность в методических разработках аудита капитала обусловила необходимость выявления целевых, информационных и организационных аспектов аудирования. Избранный нами методический подход предполагает разработку предмета аудита, включающего объекты, элементы и контрольные точки аудита источников капитала организации. При этом объекты аудита представляют собой составляющие капитала, учитываемые на отдельных счетах бухгалтерского учета и показываемые в Бухгалтерском балансе, то есть являющиеся одновременно объектами бухгалтерского учета.

Аудиторская проверка нередко представляется в виде определенной последовательности этапов, каждый из которых предполагает совокупность совершаемых аудитором действии, связанных с изучением представленной ему информации, сопоставлением сведений, содержащихся в различных информационных источниках и т.д.

Одним из важных составляющих методики документального контроля является ее организационный аспект.

Одним из важных элементов информационной базы документального контроля являются первичные документы. В зависимости от роли, которую они играют в отражении операций, связанных с движением капитала, их можно разделить на две группы. Первая группа включает в себя первичные документы, которые свидетельствуют об условиях образования и дисконтирования капитала. К ним относятся кредитные договора, договора займа, аренда, договоры на поставку продукции, выполнение работ, оказание услуг, векселя, облигации, трудовые контракты, решения собраний учредителей о начислении и выплате дивидендов и некоторые другие. Условия этих документов должны полностью отвечать нормативным и законодательным актам, принятой учетной политике корпоративных предприятий. Другими словами, их роль заключается в том, чтобы в соответствии с требованиями нормативных законодательных актов, положениями учетной политики, юридически зафиксировать условия и порядок движения капитала в каждом конкретном случае их использования /26, с.217/.

Вторая группа объединяет первичные документы, в которых отражаются факты использования капитала. К ним относятся векселя, облигации, авансовые отчеты с приложениями. Первичные документы по начислению заработной платы, расчеты налоговых отчислений органам социального страхования, во внебюджетные фонды, документы, подтверждающие движение денежных средств платежные поручения, требования, выписки банков по различным счетам, кассовые ордера и другие). Эти документы не просто фиксируют движение капитала, но и позволяют установить степень выполнения условий, содержащихся в первичных документах, обозначенных нами в первой группе. Первичные документы обладают юридической доказательной силой. На их основе могут строиться выводы о причастности тех или иных должностных и материально ответственных лиц к различного рода нарушениям и о величине нанесенного ущерба организации. Данные этих документов в результате группировок и систематизации обобщаются в отчетности организации. Сопоставления сведений первичных документов с данными регистров бухгалтерского учета и отчетности могут выявить факты неэффективной организации учета капитала /26, с.234/.

Значение регистров бухгалтерского учета как одного из элементов информационной базы документального контроля заключается в том, что в них содержатся определенным образом обработанные данные первичных документов, а также они являются основой заполнения форм отчетности. Эти документы могут свидетельствовать об организации бухгалтерского учета капитала в соответствии с требованиями законодательных и нормативных актов, положений учетной политики предприятия. К регистрам бухгалтерского учета по капиталу относятся: журнал-ордер №4; журнал-ордер №6 и ведомость №5; журнал-ордер №10, 10/1; журнал-ордер №9; журнал-ордер №8 и ведомость №7; журнал-ордер №7; журнал-ордер №1 и ведомость к нему; журнал-ордер №2 и ведомость нему; Главная книга, оборотная ведомость и другие.

Практическое их применение позволяет организовать более действенный документальный контроль за движением капитала.

Следующим элементом информационной базы документального контроля капитала является отчетность корпоративного предприятия. В ней содержатся обобщенные сведения о состоянии и движении капитала, поэтому на первый взгляд может показаться довольно слабыми ее контрольные возможности. Однако это далеко не так. Прежде всего, на основе ее данных в сопоставлении с нормативными, законодательными актами, положениями учетной политики можно оценить правильность обобщения информации о капитале. Сравнение показателей отчетности с их значениями в плановых документах позволяет определить необходимость привлечения капитала. Сопоставимость показателей форм отчетность обеспечивает возможность организации документального контроля за ними. В составе отчетности организации выделяют бухгалтерскую (финансовую) и статистическую. К бухгалтерской отчетности, которая используется для осуществления документального контроля капитала относятся: Бухгалтерский баланс – форма №1 (Приложение К), Отчет о прибылях и убытках – форма №2, Отчет о движении денежных средств – форма №3 (Приложение Л), Приложение к бухгалтерскому балансу, Пояснительная записка.

Наряду со всеми перечисленными выше элементами информационной базы документального контроля капитала следует охарактеризовать специальные расчеты лиц, осуществляющих контроль. Применительно к капиталу это могут быть расчеты эффективности использования отдельных его элементов. С помощью таких расчетов устанавливается /29, с.274/:

1) точность и обоснованность планов, различных технико-экономических обоснований по привлечению капитала;

2) фактическая эффективность использования рассматриваемых источников организации.

Исследование информационной базы показало, что каждый элемент имеет вполне определенное значение для осуществления документального контроля капитала, и, что данные отдельных информационных источников взаимосвязаны между собой.

Далее следует представить, какие конкретные источники информации необходимо использовать для решения каждой задачи документального контроля элементов капитала. Систематизированные в диссертации источники информации позволяют оперативно решать эти задачи в paмках профессиональных интересов субъектов контроля.

Логическим завершением аудита капитала является обобщение и реализация его результатов. На этом этапе группируются, систематизируются выявленные недостатки, нарушения и злоупотребления; вырабатываются управленческие решения, реализация которых способствует устранению негативных факторов и предотвращению их впредь. Обобщение результатов документального контроля возможно в виде акта, заключения, докладной записки (и другой формы) в зависимости от субъекта, который его осуществляет. Однако содержание выводов каждой из этих форм должно иметь доказательную силу.

Поэтому, каждое положение документа, обобщающего результаты контроля важно обосновывать данными первичных источников, а также законодательных и нормативных актов.

Для этого следует все незначительные нарушения и неточности фиксировать в течение выполнения контрольных действий в рабочих таблицах, на которые в обобщающем документе делать ссылки. Значительные недостатки целесообразно указывать в самом акте (заключении, записке и др.). доказательное значение обобщающего документа должно быть также обеспечено отсутствием в его тексте субъективных оценок действий должностных лиц со стороны контролирующих субъектов. Только в этом случае возможно принятие целесообразных и действенных управленческих решений, способствующих повышению эффективности использования организацией капитала.

Следующим направлением, рассмотренным дипломной работе является разработка постулатов и стандартов внутреннего аудита капитала ТОО «Темирши». Приходится констатировать, что преобладающая часть аудиторов и аудиторских фирм Казахстана не имеет внутреннего пакета стандартов, определяющих подход к проведению проверки, и не стремится к его разработке. Учитывая значение внутренних стандартов в обеспечении высокого качества проверок, в повышении эффективности их результатов, в уменьшении трудоемкости аудиторской работы, в применении в аудиторской практике новых технологий и методик проверки, требуется разработка казахстанских стандартов внутреннего аудита. Для этой цели нами выработаны методологические основы разработки стандартов внутреннего аудита, приемлемые для казахстанской экономики.

Таким образом, в результате проведенного исследования, нами сформулированы этапы осуществления документального контроля капитала, которые дают наглядное представление об их последовательности. Разработаны и систематизированы приемы, способы и процедуры, применение которых необходимо для решения задач контроля каждого элемента капитала. Попытка комплексного и системного исследования организации документального контроля капитала способствовала разработке методических рекомендаций, позволяющих более оперативно, качественно осуществлять контрольную деятельность за состоянием и движением источников формирования активов как самим корпоративным предприятием, так и другими организациями, осуществляющими внешний контроль, постулатов и стандартов внутреннего аудита капитала хозяйствующих субъектов.

Проведенный анализ и аудит капитала показал, что существенных нарушений в данной области формирования, использования и учета форм капитала обнаружено не было. Данные финансовой отчетности можно признать достоверными, но имеется одно незначительное нарушение. В области исправления данного нарушения аудитором была дана рекомендация.

Поскольку форма хозяйствования предприятия – ТОО, уставный капитал предприятия внесен в качестве вклада, а не акций. Неоплаченный капитал отсутствует, поскольку вклад внесен своевременно. Также отсутствует такая форма функционирования капитала, как эмиссионный доход, поскольку согласно действующего законодательства данная форма может быть только у акционерного общества. В числе исследованных форм капитала ТОО «Темирши» - уставный капитал, резервный капитал, установленный учредительными документами, резервы на переоценку, нераспределенный доход.

Ведущее место в капитале организации занимает уставный капитал, т.е. стартовый капитал, который необходим предприятию для производственной деятельности с целью получения в дальнейшем дохода. Уставный капитал зарегистрирован в учредительных документах предприятия ТОО «Темирши».

В ТОО «Темирши» резервный капитал создан на условиях, предусмотренных учредительными документами. Чистый доход за отчетный период может быть до распределения уменьшен за счет отчисления части дохода в резервный капитал товарищества. Данная процедура отражается в учете следующей корреспонденцией счетов по Типовому плану счетов: Дебет 5510 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года» Кредит 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами».

Таким образом, юридическое лицо в своем уставе самостоятельно определяет порядок определения сумм, направляемых в резервный капитал, выплату дивидендов. Например, предприятие может направить, по решению собрания участников (учредителей), часть дохода на погашение убытка прошлых лет, другую часть — на создание резерва или выплату дивидендов.

В соответствии с законодательством, резервный капитал может быть направлен на увеличение уставного капитала.

Резервный капитал также может быть использован в случае отсутствия или недостаточности дохода отчетного периода на указанные цели. При этом по дебету счета 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами» и кредиту счета 5510 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года» отражаются суммы, направленные на покрытие убытка предприятия за отчетный период.

В целом, учредительные документы ТОО «Темирши» соответствуют законодательству Республики Казахстан, уставный капитал также сформирован в соответствии с законодательством. Ошибок в ведении бухгалтерского учета операций с уставным капиталом не обнаружено.

В области совершенствования учета расчетов с учредителями можно обозначить следующее. В товариществах с ограниченной ответственностью порядок распределения чистого дохода должен содержаться в учредительном договоре товарищества, а в учредительном договоре ТОО «Темирши» нет обозначенного порядка, что может негативно отразиться в дальнейшей деятельности.

Учредитель ТОО «Темирши» в дальнейшей деятельности может принять в долю другого участника, и тогда необходимо будет вносить изменения в учредительный договор.

Практика свидетельствует, что отсутствие такого порядка нередко порождает конфликтные ситуации, вплоть до судебного разбирательства. Участники товарищества, при принятии решения о распределении чистого дохода, вправе получить часть чистого дохода, соответствующую его доле в уставном капитале общества. Выплата дохода должна быть произведена в течение месяца со дня принятия общим собранием решения о распределении чистого дохода.

Общее собрание участников вправе принять решение об исключении распределения чистого дохода или его части между участниками товарищества. В таком случае нераспределенный доход в бухгалтерском учете отражается на счете 5510, с последующим отнесением суммы нераспределенного дохода на счет 5520 «Прибыль (убыток) предыдущих лет».

Согласно гражданскому законодательству, участник на условиях, предусмотренных законодательством и уставом товарищества, вправе реализовать принадлежащую ему долю в уставном капитале другому лицу. При этом сделка купли-продажи не является основанием для отражения таких операций на счетах бухгалтерского учета товарищества как юридического лица. Расчеты по указанной сделке осуществляются между участниками сделки, в данном случае между физическим и юридическим лицами. В приведенном случае участник продает свою долю юридическому лицу, а оплата производится на расчетный счет товарищества, тогда как юридическое лицо должно было выплатить стоимость доли физическому лицу /25, с.324/.

Совершение указанной сделки, с перечислением денежных средств на расчетный счет товарищества, возможно в случае реализации самим товариществом доли в уставном капитале при определенных законодательством обстоятельствах.

Таким образом, в качестве рекомендаций к совершенствованию учета капитала были сделаны следующие:

- привести в порядок документацию по учету дооценки основных средств (составить расчет для определения сумм дооценки, переносимых на счет нераспределенного дохода, и всю сумму переоценки переносить на нераспределенный доход только при выбытии объекта основных средств, независимо от причины выбытия)

- в случае принятия нового участника (соучредителя) ТОО рекомендуется включить в учредительный договор информации о порядке распределения чистого дохода.

В качестве рекомендаций по совершенствованию управлением капиталом можно предложить политику увеличения капитала. Данное направление финансового менеджмента характеризуется следующим:

- Увеличение капитала позволяет предприятию легче справиться с неурядицами рыночной экономики. Вот почему необходимо постоянно наращивать абсолютную сумму капитала.

Основным источником увеличения капитала является прибыль. Необходимо значительную часть прибыли включать в оборот предприятия путем создания всевозможных резервов из валовой и чистой прибыли или прямого зачисления нераспределенной на дивиденды части чистой прибыли.

Прибыль как основная форма денежных накоплений представляет собой разницу между выручкой от продажи продушин по соответствующим ценам и полной ее себестоимостью. Отсюда рост прибыли зависит, прежде всего, от снижения затрат на производство продукции, а также от увеличения объема реализованной продукции.

В рыночных условиях показатель выручки от продажи продукции становится одним из важнейших показателей деятельности предприятия. Увеличение объемов реализации продукции зависит от того, насколько производимая предприятием продукция отвечает требованиям потребителей и пользуется спросом. Особую роль в увеличении объемов продаж играет политика цен. В ряде случаев снижение цен на продукцию стимулирует ее спрос, что приводит к увеличению выручки, и, в конечном счете, росту массы прибыли. Иногда бывает, что две трети капитала «омертвело», и вся нагрузка ложится на оставшуюся треть. Нет никакой выгоды придерживать товар, кроме тех случаев, когда цены растут. Ценность оборудования или здания зависит от их использования, а не от того, сколько они стоят. Величина прибыли больше зависит от скорости продаж, чем от высокой цены товара. Поэтому завышение цены — прямой путь к банкротству, а более высокая скорость оборачиваемости капитала поможет избежать банкротства /17, с.356/.

Изложенные рекомендации представляют собой лишь общие направления совершенствования управления капиталом. Для дальнейшего развития предприятия необходима разработка программы по финансовому оздоровлению предприятия.

Заключение

Проведенное исследование убедило нас в многоаспектности темы дипломной работы. В результате написания дипломной работы была изучена теоретическая и нормативно-законодательная база определяющая объект исследования –капитал предприятия ТОО «Темирши». В качестве определяющих знаний было установлено, что:

- капитал предприятия - это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и его обязательствами.

- формы функционирования капитала следующие: уставный капитал (объявленный, неоплаченный капитал), эмиссионный доход, резервный капитал, нераспределенный доход (непокрытый убыток).

- информация о состоянии и движении капитала предприятия отражается на счетах раздела 5 «Капитал и резервы» Типового плана счетов бухгалтерского учета.

В практической части дипломной работы была исследована практика учета капитала на материалах действующего предприятия ТОО «Темирши». Поскольку форма хозяйствования предприятия – ТОО, уставный капитал предприятия внесен в качестве вклада, а не акций. Неоплаченный капитал отсутствует, поскольку вклад внесен своевременно. Также отсутствует такая форма функционирования капитала, как эмиссионный доход, поскольку согласно действующего законодательства данная форма может быть только у акционерного общества. В числе исследованных форм капитала ТОО «Темирши» - уставный капитал, резервный капитал, установленный учредительными документами, резервы на переоценку, нераспределенный доход.

Ведущее место в капитале организации занимает уставный капитал, т.е. стартовый капитал, который необходим предприятию для производственной деятельности с целью получения в дальнейшем дохода. Уставный капитал зарегистрирован в учредительных документах предприятия ТОО «Темирши».

Учредителем ТОО «Темирши» является Доронин С.И. Для обеспечения деятельности ТОО «Темирши» за счет вклада участника образован уставный капитал в размере 191 000 тенге. Доля Доронина С.И.– 100%.

Вклад учредителя в уставный капитал ТОО «Темирши» внесен в виде объектов основных средств (производственного здания и склада), который был оценен в денежной форме в размере 191 000 тенге.

Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала в Типовом плане счетов бухгалтерского учета предназначен подраздел 5000 «Выпущенный капитал», который включает в себя следующие группы счетов: группа счетов 5010 «Объявленный капитал», группа счетов 5020 «Неоплаченный капитал». На счетах группы отражаются операции по внесению вкладов (имущественных взносов) в уставный капитал.

Расчеты с участниками ТОО «Темирши» осуществляются при распределения чистого дохода товарищества. Расчеты с участниками ТОО «Темирши» осуществляются с учетом вклада каждого из них в уставный капитал ТОО после завершения финансового года, которое сопровождается соответствующим закрытием счетов раздела 6 «Доходы» и раздела 7 «Расходы» Рабочего плана счетов. Сальдо по этим счетам переносятся на счет 5410 «Прибыль (убыток) отчетного года»:

Порядок распределения чистого дохода должен содержаться в учредительном договоре товарищества. Участники товарищества, при принятии решения о распределении чистого дохода, вправе получить часть чистого дохода, соответствующую его доле в уставном капитале общества.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета прибыль отчетного года, направленная на выплату дивидендов и доходов участникам товариществ, отражается по дебету счета 5610 «Прибыль (убыток) отчетного года» и кредиту счета 3030 «Краткосрочная кредиторская задолженность по дивидендам и доходам участников».

В ТОО «Темирши» резервный капитал создан на условиях, предусмотренных учредительными документами. Чистый доход за отчетный период может быть до распределения уменьшен за счет отчисления части дохода в резервный капитал товарищества. Данная процедура отражается в учете следующей корреспонденцией счетов по Типовому плану счетов: Дебет 5610 «Прибыль (убыток) отчетного года» Кредит 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами.

Таким образом, юридическое лицо в своем уставе самостоятельно определяет порядок определения сумм, направляемых в резервный капитал, выплату дивидендов. Например, предприятие может направить, по решению собрания участников (акционеров), часть дохода на погашение убытка прошлых лет, другую часть — на создание резерва или выплату дивидендов.

В соответствии с законодательством, резервный капитал может быть направлен на увеличение уставного капитала.

Резервный капитал также может быть использован в случае отсутствия или недостаточности дохода отчетного периода на указанные цели. При этом по дебету счета 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами» и кредиту счета 5610 «Прибыль (убыток) отчетного года» отражаются суммы, направленные на покрытие убытка предприятия за отчетный период.

В ходе исследования ТОО «Темирши» был проведен анализ и аудит капитала. Цель аудита капитала — проверка размера, сроков и порядка формирования и использования источников формирования финансовых ресурсов предприятия. Проведенный анализ и аудит капитала показал, что существенных нарушений в данной области формирования, использования и учета форм капитала обнаружено не было. Исследовав капитал предприятия ТОО Темирши установлено, что учредительные документы ТОО «Темирши» соответствуют законодательству Республики Казахстан, уставный капитал также сформирован в соответствии с законодательством.

Список использованной литературы

1. Послание Президента Республики Казахстан Н.А. Назарбаева народу Казахстана. «Через кризис к обновлению и развитию» от 06.03.2009 г.
2. Закон Республики Казахстан Об акционерных обществах от 13 мая 2003 года № 415-II (с изменениями и дополнениями по состоянию на 23.10.2008 г.)
3. Закон Республики Казахстан от 22 апреля 1998 года № 220-I «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 05.07.2008 г.)
4. Закон РК от 27.02.07 г. «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности РК»
5. Приказ Министерства финансов Республики Казахстан от 23.05.07 «Об утверждении перечня форм годовой отчетности для публикации»
6. Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года № 304-I "Об аудиторской деятельности" (с изменениями и дополнениями по состоянию на 20.02.2009 г. № 138-IV)
7. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) от 01.01.2009 г. –250с.
8. Гражданский кодекс Республики Казахстан по состоянию законодательства на 1 января 2008 г..- Алматы: ТОО «Баспа», 2001.- 400 с.
9. Рекомендации к МСФО 1 Представление финансовой отчетности
10. Международные стандарты аудита в Казахстане. – Алматы: Издательство БИКО, 2001 – 116с.
11. Аудиторская проверка на предприятии // Бюллетень бухгалтера. - №48, 2006. – С. 6-8
12. Утвержденный план счетов бухгалтерского учета от 23.05.2007 г.
13. Энциклопедический словарь/ Под ред. И.А. Андриевского. – Санкт-Петербург: Издатели Ф.А. Брокгауз, И.Ф. Ефрон, 1990. – 542с.
14. Аринушкин Н.С. – Бухгалтерский Учет в организациях – Алматы: Арко, 2006 –482с.
15. Радостовец В.К., Радостовец В.В. Шмидт О.И. Бухгалтерский учёт на предприятии: Изд 3-е, доп. и перераб. – Алматы: Центраудит-Казахстан, 2002. –548 с.
16. Ержанов М.С., Ержанова А.М. Основы бухгалтерского учета и новая корреспонденция счетов. – Алматы, 2003. – 248с.
17. Ковалев В.В. Финансовый анализ: управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. – Москва: Финансы и статистика, 1996 – 432с.
18. Торшаева Ш.М. Теория бухгалтерского учета – Караганда: 2007г. – 155с.
19. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. – Алматы: Издательство БИКО, 2006.-472с.
20. Попова Л.А. Бухгалтерский учет на предприятии. – Караганда: Арко, 2005. - 257с.
21. Сейдахметова Ф.С. Современный бухгалтерский учет. - Алматы: Экономика, 2008. – 468с.
22. Дюсембаев К.Ш. и др. Аудит и анализ финансовой отчетнотис. – Алматы: Каржы-Каражат, 1998 – 516с.
23. Толпаков Ж.С. Бухгалтерский учет– Караганда: Издательство КЭУК, - 2004. – 528с.
24. Скала Н.В., Скала В.И. Сборник типовых бухгалтерских проводок. – Алматы: Издательство LEM, 2005 – 172с.
25. Аудит: Учебник под ред. проф. В.И. Подольского.— Москва: Финансы и статистика, 1997.— 345с.
26. Каренова Р.С. Аудит. –Учебное пособие. – Караганда: 2007 г.
27. Торшаева Ш.М. Теория аудита. - Караганда: КУБУП, 2005. – 150 с.
28. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Финансовый анализ –Учебное пособие. - Москва: ДИС, 1997 – 128с.
29. Березюк В.И.Аудит – Учебное пособие – Караганда:КЭУК 2007г. -324с.

Приложение А

Сравнительная характеристика правового обеспечения операций с уставным капиталом ТОО и АО

|  |  |
| --- | --- |
| Товарищество с ограниченной ответственностью | Акционерное общество |
| 1 | 2 |
| 1. Нормативная база |
| Гражданский кодекс РК (ст.ст.59,77-83) Закон РК «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» №220-1 от 22.04.98.  | Гражданский кодекс РК (ст.ст. 85-93)Закон РК «Об акционерных обществах» № 415-II от 13.05. 2003 г.  |
| 2. Состав |
| Не установлен в связи с принятием законодательства об акционерных обществах, согласно которому АО могут преобразоваться в ТОО, в случае невозможности увеличить уставный капитал до минимально установленного размера. Преимущества: - для ТОО - постоянный состав участников способствует определенности и устойчивости взаимоотношений в ТОО; относительно отсутствует необходимость привлекать капиталы других физических и юридических лиц; - для участника – обеспеченность контроля над составом участников, невозможность внедрения посторонних лиц и несанкционированного перераспределения долей, относительная уверенность в других участниках, стабильность. Недостатки: - для ТОО -ограниченность в изменении состава участников; - для участника - отсутствуют.  | Не установлен, в случае превышения количества акционеров свыше 500, при размере капитала АО не менее 1000000-кратного размера МРП, общество признается народным акционерным обществом. Преимущества: - для АО - возможность увеличения уставного капитала за счет привлечения средств инвесторов; возможность значительного изменения состава акционеров; - для акционера - преимуществ нет. Недостатки: - для АО - возможна концентрация акций у тех или иных акционеров и переход права управления АО к новым владельцам; возможность значительного изменения состава акционеров; - для акционера – возможность внедрения сторонних лиц; возможность оказаться с меньшей долей в уставном капитале; отсутствие контроля над составом акционеров персонально; возможность значительного изменения состава акционеров.  |
| Уставный капитал формируется путем объединения вкладов учредителей, согласно учредительным документам.  | Уставный капитал формируется посредством оплаты акций учредителями по их номнальной стоимости и продажи акций инвесторам по цене размещения.  |
| 4. Структура уставного капитала  |
| Преимущества:— для ТОО — нет необходимости вести реестр участников; — для участника — отсутствуют. Недостатки: — для ТОО — сложности в наращивании ресурсов (капитала); — для участника — отсутствуют.  | Преимущества:- для АО - размещение акций среди неограниченного числа участников; возможность увеличения капитала АО за счет привлечения средств инвесторов; - для акционера – большая возможность реализации своих прав посредством обладания простыми или привилегированными акциями. Недостатки: - для АО - необходимость ведения реестра акционеров; - для акционера - отсутствуют.  |
| 5. Процедура увеличения уставного капитала |
| Увеличение допускается только после его полной оплаты. Если уставом ТОО не предусмотрено иное решением участников не менее в три четверти голосов всех участников, увеличивается уставный капитал на сумму дополнительных взносов. Участники, не голосовавшие за такое решение, вправе требовать выкупа их долей другими участниками. Дополнительные взносы вносятся только по окончании расчетов с участниками, заявившими требование о выкупе их долей. Преимущества: - для ТОО - сокращение сроков регистрации изменений; - для участника - то же. Недостатки: - для ТОО - отсутствуют; - для участника - отсутствуют.  | Увеличение допускается посредством выпуска и размещения акций по решению собрания акционеров или решению суда. В соответствии с уставом и требованиями законодательства возможно размещение дополнительных акций путем их эмиссии. Преимущества: - для АО – отсутствуют; - для акционера - возможность увеличения своей доли в уставном капитале. Недостатки: - для АО - усложненность процедуры, связанной с регистрацией эмиссии акций и регистрации итогов эмиссии; — для акционера — то же.  |
| 6. Увеличение уставного капитала |
| За счет капитала, в т.ч. за счет резервного капитала; за счет внесения дополнительных вкладов при согласии на это всех участников; за счет принятия в состав ТОО новых участников. Преимущества: - для ТОО - повышение ликвидности и платежеспособности; для участника – повышение рейтинга, ликвидности ТОО. Недостатки: - для ТОО - отсутствуют; - для участника - отсутствуют. | За счет выпуска и размещения эмиссии акций. Преимущества: - для АО - повышение ликвидности и платежеспособности АО; - для акционера - то же. Недостатки: - для АО - отсутствуют; - для акционера - отсутствуют.  |
| 7. Уменьшение уставного капитала |
| Уменьшение уставного капитала ТОО осуществляется путем пропорционального уменьшения размера вклада всех участников или путем полного или частичного погашения долей отдельных участников. Преимущества: - для ТОО – отсутствуют; - для участника - отсутствуют. Недостатки: - для ТОО - необходимость регистрации уменьшения уставного капитала. - для участника - снижается рейтинг ТОО.  | Сокращение общего количества акций, в т.ч. путем приобретения части акций. Преимущества: — для АО — отсутствуют; — для акционера — отсутствуют. Недостатки: — для АО — снижается рейтинг АО; — для акционера — то же.  |
| 8. Выход участников (акционеров) из товарищества (общества) |
| Прекращение участия в товариществе путем отчуждения своей доли в установленном порядке. Преимущества: - для ТОО - прекращение участия в товариществе не влияет на размер уставного капитала; - для участников - имеют преимущественное право покупки отчуждаемой доли. В случае приобретения доли - доля в уставном капитале увеличивается. Недостатки: - для ТОО - необходимость регистрации изменения состава участников; - для участника - если  | В любое время без согласия других акционеров. Преимущества: - для АО -изменение состава акционеров не влияют на величину капитала; - для акционера - возможность переуступать акции другим лицам без согласия остальных акционеров; возможность получить доход от курсовых разниц. Недостатки: - для АО - невозможность изменения состава акционеров; нежелательная концентрация акций в одних руках; выход крупных .  |
| доля отчуждена третьему лицу по более низкой цене, чем та, которая была указана в извещении, договор купли-продажи может быть признан недействительным. | акционеров отрицательно влияет на курс акций и рейтинга АО; - для акционера – вероятность оказаться с меньшей долей в уставном капитале; вероятность перехода контрольного пакета акций к нежелательному кругу лиц |

Приложение Б

Фрагмент устава ТОО «Темирши»

Статья 1. Общие положения.

1.1. Наименование: Товарищество с ограниченной ответственностью «Темирши», в дальнейшем именуемое «Товарищество».

Сокращенное наименование на русском языке. ТОО «Темирши», Сокращенное наименование на казахском языке: ЖШС «Темірші».

1.2 Юридический адрес Товарищества: Республика Казахстан, Карагандинская область, г. Караганда, ул. Можайского

1.3. Товарищество учреждается на неограниченный срок.

1.4. Законодательство: Товарищество создается в соответствии с Гражданский кодексом Республики Казахстан (общая часть). Закон Республики Казахстан « О Товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» от 22.04.98 г. Указом Президента РК «О лицензировании» от 17 05.95 г., с внесенными изменениями и дополнениями, а также законодательных актов Республики Казахстан и, принимаемых в соответствии с ними, нормативных актов Президента и Правительства Республики Казахстан.

Статья 2. Юридический статус Товарищества.

2.1. Товарищество является коммерческой организацией, имеет гражданские права и несет связанные с его деятельностью обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных законодательством Республики Казахстан.

2.2. Товарищество создано и действует на добровольной основе путем вложения средств Учредителей.

2.3. Товарищество приобретает права юридического лица с момента его государственной регистрации и осуществляет свою деятельность на основе действующей законодательства Республики Казахстан и Настоящего Устава.

2.4. Товарищество имеет самостоятельный баланс, расчетные, лицевые и другие счета в банках Республики Казахстан и за ее пределами, а также печать, штампы с указанием своего наименования; деньги - национальная валюта Республики Казахстан, национальные валюты других стран.

2.5. Товарищество имеет свой товарный знак и символику, образцы, которых регистрируются в установленном порядке.

2.6. Товарищество вправе от своего имени заключать соглашения, контракты, договоры приобретать имущественные и иные права и нести обязанности; владеть, пользоваться и распоряжаться принадлежащим ему имуществом, в соответствии с его назначением и предметов Деятельности, приобретать, арендовать и отчуждать движимое и недвижимое имущество.

2.7. Финансовая и производственная деятельность Товарищества осуществляется на основе полной хозяйственной самостоятельности.

2.8. Товарищество отвечает по своим обязательствам всем своим имуществом, которое, согласно законодательству, может быть обращено взыскание. Взыскание может быть обращено только по решению суда.

2.9. Товарищество гарантирует секретность взносов и операций. Все работники Товарищества должны сохранять конфиденциальность совершаемой деятельности.

Статья 3. Цели и предмет деятельности Товарищества.

3.1. Целью деятельности «Товарищества» является получение дохода и реализация социальных и экономических интересов участников и Товарищества.

3.2. Видами деятельности Товарищества является:

переработка, хранение, производство и реализация сельскохозяйственной продукции и других товаров народного потребления на территории Республики Казахстан и за её пределами;

проведение сельскохозяйственных работ, создание машинно-транспортных станций;

организация оптовой и комиссионной торговли;

создание сети фирменных магазинов для реализации, как продукции, так и коммерческой торговли;

торгово-закупочная и коммерческо-посредническая деятельность;

открытие торговых точек и пунктов общественного питания;

закуп, хранение и переработка зерна;

оказание платных, в том числе и бытовых услуг населению;

снабженческо-сбытовая деятельность;

иная деятельность, не запрещенная действующим законодательством Республики Казахстан.

Все виды деятельности, для осуществления которых необходимо специальное разрешение (лицензия), осуществляется после получения таковой.

Статья 4. Участники Товарищества.

4.1 Учредителем (Участником) Товарищества является:

Корсаков И.Н. (1 января 1973 года рождения; удостоверение личности № 011467329, выдано 28 сентября 2000 года МВД РК, проживающий: с. Раздольное, улица А. Алиханова, дом 35, квартира 1.

4.2. Прием в Товарищество нового Участника, произведенный с соблюдением требований действующего законодательства. Устава Товарищества оформляется заключением Учредительного Договора между первым участником и присоединившимся участником.

4.2.1. Учредительный Договор Товарищества подписывается всеми участниками

товарищества.

4.2.2. Учредительный Договор подлежит нотариальному удостоверению.

4.3. Лицо, ставшее Участником Товарищества вследствие покупки доли выбывшего пика, или по иным основаниям перехода доли, считается присоединившимся к учредительному договору и Уставу Товарищества с момента перехода права на долю.

4.4. В состав Участников могут быть приняты равно как граждане и юридические лица Республики Казахстан, так и граждане и юридические лица других государств.

Статья 5. Уставный капитал Товарищества. Изменение (увеличение или уменьшение) Уставного капитала.

5.1. Для обеспечения деятельности Товарищества за счет вклада Участника образуется Уставный капитал в размере 180 000 (сто восемьдесят тысяч) тенге, с последующим его увеличением, либо уменьшением в процессе хозяйственной деятельности.

5.2. Взнос вносится в национальной валюте Республики Казахстан, либо в установленном законодательстве Республики Казахстан порядке, в виде зданий, сооружений, оборудования и других материальных ценностей, права пользования землей и другими природными ресурсами, а также иных имущественных прав, включая права на результаты интеллектуальной деятельности и иное имущество.

Доля и оценка имущественного вклада в Уставном капитале Товарищества осуществляется решением Учредителя как в национальной валюте Республики Казахстан, так и иностранной валюте с применением цен мирового рынка и курса, установленного Национальным банком Республики Казахстан на дату регистрации, либо дату совершения.

Учредитель Товарищества в течение пяти лет с момента такой оценки несет ответственность перед кредиторами Товарищества в пределах суммы, на которую завышена оценка вклада.

Доля Участника в имуществе Товарищества пропорциональна вкладу в Уставный капитал и исчисляется в процентном выражении.

5.3. Порядок формирования Уставного капитала Товарищества.

5.3.1 Формирование уставного капитала

Неоплаченная часть уставного капитала, заверенная учредительными документами, должна быть оплачена не позднее одного года с момента регистрации.

5.4. Изменение (увеличение или уменьшение) Уставного капитала товарищества.

5.4.1. Увеличение Уставного капитала Товарищества может быть осуществлено только после внесения Участником своего вклада в Уставный капитал и полном объеме и следующем порядке:

внесения пропорционального дополнительного вклада, производимой Участником Товарищества;

увеличение размера Уставного капитала за счет капитала, в том числе за счет резервного капитала;

переоценка чистых активов (капитала) Товарищества, реальная стоимость которых превышает их балансовую стоимость. Переоценка может быть произведена лишь независимыми экспертами;

внесением одним или несколькими Участниками дополнительных вкладов при согласии на это всех остальных Участников;

принятия в состав Товарищества новых Участников.

5.5. Уставный капитал Товарищества может уменьшаться:

путем уменьшая стоимость каждой доли:

• если само Товарищество приобретает долю ниже стоимости и на эту разницу; уменьшая Уставный капитал;

• путем уменьшения стоимости каждой доли.

Уменьшение Уставного капитала Товарищества допускается после уведомления всех его кредиторов и не ниже минимального размера, установленного законодательство Республики Казахстан.

Уменьшение Уставного капитала Товарищества влечет перерегистрации Товарищества.

5.6. Условия и порядок уменьшения и увеличения Уставного капитала производится в соответствии с Законом «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью».

Приложение В

Отчет о движении денег за период с 01 января 2008 г. по 31 декабря 2008 г. (Прямой метод)

Наименование организации – «Темирши»

Вид деятельности организации – купля-продажа железа

Юридический адрес организации –

тыс.тенге

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателей | Код | За отчетный период | За предыдущий период |
| 1. ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕГ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ |
| Поступление всего,  | 010 | 1338523553 | 708784007 |
| В том числе: |  |  |  |
| Реализация готовой продукции (товаров, работ, услуг) | 011 | 1333261133 | 556326929 |
| Авансы полученные | 012 |  | 110018322 |
| Вознаграждение | 013 |  |  |
| Дивиденды | 014 |  |  |
| Роялти | 015 |  |  |
| Прочие | 016 | 5262420 | 42438756 |
| Выбытие всего, | 020 | 1250939283 | 695278967 |
| В том числе: |  |  |  |
| Платежи поставщикам и подрядчикам | 021 | 744090284 | 390031157 |
| Авансы выданные | 022 | 153477 |  |
| Выплаты по заработной плате | 023 | 179372215 | 84169111 |
| Выплата вознаграждения по займам | 024 | 2535147 | 2787783 |
| Расчеты с бюджетом | 025 | 50908000 | 18389000 |
| Прочие выплаты | 026 | 273880160 | 46010499 |
| Результат операционной деятельности (стр.010 –стр.030) | 030 | 87584270 | 153891417 |
| 2. ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕГ ОТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ |
| Поступление денег всего, | 040 |  |  |
| В том числе: |  | 12104000 |  |
| Реализация нематериальных активов | 041 |  |  |
| Реализация основных средств | 042 |  |  |
| Реализация других долгосрочных активов | 043 |  |  |
| Реализация финансовых активов | 044 |  |  |
| Погашение предоставленных займов | 045 |  |  |
| Прочие | 046 |  |  |
| Выбытие денег всего, | 050 | 49963322 | 33453689 |
| В том числе: |  |  |  |
| Приобретение нематериальных активов | 051 | 1292000 | 162689 |
| Приобретение основных средств | 052 | 48671322 | 33291000 |
| Приобретение других долгосрочных активов | 053 |  |  |
| Приобретение финансовых активов | 054 |  |  |
| Предоставление займов | 055 |  |  |
| Прочие выплаты | 056 |  |  |
| Результат инвестиционной деятельности (стр.040-стр.050) | 060 | (37859322) | (33453689) |
| 3.ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕГ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ |
| Поступление всего, | 070 | 4264000 | 36778000 |
| В том числе: |  |  |  |
| Эмиссия акций и других ценных бумаг | 071 |  |  |
| Получение займов | 072 | 4264000 |  |
| Получение вознаграждения по финансируемой аренде | 073 |  |  |
| Прочие | 074 |  |  |
| Выбытие всего, | 080 | 28095335 |  |
| В том числе: |  |  |  |
| Погашение займов | 081 |  |  |
| Приобретение собственных акций | 082 |  |  |
| Выплата дивидендов | 083 |  |  |
| Прочие | 084 |  |  |
| Результат финансовой деятельности (стр.070-стр.080) |  | (23831335) | 36778000 |
| ИТОГО: Увеличение (+) уменьшение (-) денег (стр.030-стр.060-стр.090) |  | 25893613 | 16829351 |
| Деньги на начало отчетного периода |  | 9879434 | 9673255 |
| Деньги на конец отчетного периода |  | 35773047 | 9879434 |

Приложение Г

ОТЧЕТ

о прибылях и убытках

за период с 01 января 2008г. по 31 декабря 2008г.

(Форма 2)

Наименование организации «Темирши»

Местонахождение

на 1 февраля 2008г. дата (год, число, месяц)

Вид деятельности: купля-продажа железного лома

Организационно-правовая фора собственности ТОО

Единица измерения тыс. тенге

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателей | Код строки | За отчетный период | За предыдущий период |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Доход от реализации продукции (работ, услуг): | 010 | 1371679800 | 592634502 |
| Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) | 020 | 1009188928 | 468236785 |
| Валовой доход | 030 | 362490872 | 124397717 |
| Расходы периода | 040 |  |  |
| в том числе: общие и административные расходы | 041 | 222743399 | 62697498 |
| расходы по реализации | 042 | 218771 | 21652 |
| расходы на выплату процентов | 043 | 2535147 | 2787783 |
| Прочие расходы | 044 | 54582608 | 28319325 |
| Доход (убыток) от основной деятельности | 050 | 45135577 | 34780025 |
| Доход (убыток) от неосновной деятельности | 060 |  |  |
| Доход (убыток) от обычной деятельности до налогообложения | 070 | 127546524 | 65351484 |
| Подоходный налог | 080 | 40723711 | 18388579 |
| Итоговая прибыль (убыток) до вычета доли меньшинства | 090 | 86822813 | 46962905 |
| Доля меньшинства | 100 |  |  |
| ЧИСТЫЙ ДОХОД (УБЫТОК) | 110 | 86822813 | 46962905 |

Приложение Д

Бухгалтерский Баланс

за период с 01. января 2008г. по 31 декабря 2008г.

(Форма1)

Наименование Организации ТЕМИРШИ

Вид деятельности организации Купля-продажа железного лома

Организационно-правовая форма ТОО

Юридический адрес организации

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| АКТИВЫ | Код строки | На конец отчетного периода | На начало отчетного периода |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Краткосрочные активы |  |  |  |
| Денежные средства и их эквиваленты | 010 | 35773047 | 9879434 |
| Краткосрочные финансовые инвестиции | 011 | - | - |
| Краткосрочная дебиторская задолженность | 012 | 165732529 | 7468684 |
| Запасы | 013 | 286835483 | 146532281 |
| Текущие налоговые активы | 014 | 7537327 | 1361798 |
| Долгосрочные активы предназначенные для продажи | 015 | - | - |
| Прочие краткосрочные активы | 016 | 1635539 | 149309 |
| Итого краткосрочных активов | 100 | 497513925 | 165391506 |
| Долгосрочные активы |  |  |  |
| Долгосрочные финансовые инвестиции | 020 | - | - |
| Долгосрочная дебиторская задолженность | 021 | - | - |
| Инвестиции, учитываемые методом долевого участия | 022 | - | - |
| Инвестиционная недвижимость | 023 | - | - |
| Основные средства | 024 | 88247323 | 65823846 |
| Биологические активы | 025 |  |  |
| Разведочные и оценочные активы | 026 |  |  |
| Нематериальные активы | 027 | 1420810 | 162689 |
| Отложенные налоговые активы | 028 |  |  |
| Прочие долгосрочные активы | 029 | 11634981 | 3273859 |
| Итого долгосрочных активов | 200 | 101303114 | 69260394 |
| Баланс (строка 100+строка 200) |  | 598817039 | 234651900 |
| ПАССИВЫ | Код строки | На конец отчетного периода | На начало отчетного периода |
| Краткосрочные обязательства |  |  |  |
| Краткосрочные финансовые обязательства | 030 | 4924640 | 28755975 |
| Обязательства по налогам | 031 | (7085510) | 5499788 |
| Обязательства по платежам | 032 | 2978452 | 2218949 |
| Краткосрочная кредиторская задолженность | 033 | 485034381 | 172034138 |
| Прочие краткосрочные обязательства | 034 |  |  |
| Итого краткосрочных обязательств | 035 | 485851963 | 208508850 |
| Долгосрочные обязательства |  |  |  |
| Долгосрочные финансовые обязательства | 040 | - | - |
| Долгосрочная кредиторская задолженность | 041 | - | - |
| Долгосрочные оценочные обязательства | 042 | - | - |
| Отложенные налоговые обязательства | 043 | - | - |
| Прочие долгосрочные активы | 044 | - | - |
| Итого долгосрочных обязательств | 400 | - | - |
| КАПИТАЛ |  |  |  |
| Выпущенный капитал | 050 | 191 000 | 291 000 |
| Эмиссионный доход | 051 |  |  |
| Выкупленные собственные долевые инструменты | 052 |  |  |
| Резервы | 054 | 54373630 | 52000050 |
| Доля меньшинства | 053 |  |  |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 055 | 112873176 | 26051150 |
| Итого капитал | 500 | 112965076 | 26143050 |
| БАЛАНС (строка 300+строка 400+строка+строка 500) |  | 598817039 | 234651900 |

Отчет об изменениях в капитале за год, заканчивающийся 31 декабря\_\_2008\_\_\_\_года

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Кодстр. | Капитал организации |  | Доля меньшинства | Итого капитал |
|  |  | уставный капитал | резервный капитал | нераспределенная прибыль | всего |  |  |
| Сальдо на 1 января отчетного года | 010 | 191 000 | 212583 | 1902004 | 2 305 587 | - | 2 305 587 |
| Изменения в учетной политике | 020 | - | - | - | - | - | - |
| Пересчитанное сальдо(стр.010+/-стр.030) | 030 | 191 000 | 212583 | 1902004 | - | - | 2 305 587 |
| Прибыль/убыток от переоценки активов | 031 | - | - | - | - | - |  |
| Хеджирование денежных потоков | 032 | - | - | - | - | - | - |
| Курсовые разницы от зарубежной деятельности | 033 | - | - | - | - | - | - |
| Прибыль/убыток признанный непосредственно в самом капитале | 040 | - | - | - | - | - | - |
| Прибыль/убыток за период | 050 | - | - | - | - | - | - |
| Всего прибыль/убыток за период | 060 | 100 000 | 434114 | 5250 | 539 364 |  | 539 364 |
| Дивиденды | 070 | - | - | - | - | - | - |
| Эмиссия акций | 080 | - | - | - | - | - | - |
| Выкупленные собственные долевые инструменты | 090 | - | - | - | - | - | - |
| Сальдо на 31 декабря | 100 | 291 000 | 646 697 | 1 907 254 | 2 844 951 |  | 2 844 951 |
| Сальдо на 1 января предыдущего года | 110 | 191 000 | 191665 | 167 349 | 550 014 |  | 550 014 |
| Изменения в учетной политике | 120 | - | - | - | - | - | - |
| Пересчитанное сальдо | 130 | 191 000 | 191 665 | 167 349 | 550 014 |  | 550 014 |
| Прибыль/убыток признанная непосредственно в самом капитале | 140 | - | - | - | - | - | - |
| Прибыль/убыток за период | 150 | - | 20 918 | 1 734 655 | 1 755 583 | - | 1 755 583 |
| Всего прибыль | 160 | - | - | - | - | - | - |
| Дивиденды | 170 | - | - | - | - | - | - |
| Эмиссия акций | 180 | - | - | - | - | - | - |
| Выкупленные собственные долевые инструменты | 190 | - | - | - | - | - | - |
| Сальдо на 31 декабря предыдущего года  | 200 | 191 000 | 20 918 | 1 734 655 | 1 755 583 | - | 1755 583 |

Приложение Ж

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам проведения

аудита капитала

ТОО «Темирши»

директору ТОО

Независимая аудиторская фирма «Центр-Аудит», регистрационное свидетельство № 354752 от 12.01.1999 года, на основании лицензии на осуществление аудиторской деятельности № 000098 от 07.02.1999 года, в лице аудитора Шуваловой Р.Ф. в соответствии с договором (счетом) № 15 от 15.03.07 провела аудит финансовой отчетности и регистров бухгалтерского учета в области учета капитала предприятия ТОО «Темирши».

Аудиту были представлены следующие финансовые документы:

Свидетельство о присвоении статуса ТОО

Устав ТОО «Темирши», Учредительный договор

Свидетельство о государственной регистрации в органах статистики, Государственной налоговой инспекции, Пенсионном фонде и т.д.

Договор на банковское обслуживание.

Зарегистрированные изменения к учредительным документам.

Документы, подтверждающие внесение долей учредителей в уставный капитал в денежной, натуральной, нематериальной форме или в виде ценных бумаг (выписки банка, приходные кассовые ордера, акты оприходования имущества, представленного в натуральной форме, в качестве взноса в уставный капитал и т.д.).

Отчетность за начальный период деятельности предприятия после государственной регистрации.

Годовая финансовая отчетность.

Регистры бухгалтерского учета;

Другая первичная документация.

Руководство предприятия ответственно за составление бухгалтерского баланса и другой финансовой информации в области учета капитала в соответствии с законодательством Республики Казахстан. Нашей обязанностью является составление заключения по финансовым отчетам и бухгалтерскому учету на основе аудиторской проверки.

Аудит проведен нами в соответствии со следующими нормативно-законодательными актами:

- Законом "Об аудиторской деятельности в РК" от 20 ноября 1998 г.;

- Законом «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 26.12.1995 №2732 (с изменениями и дополнениями от 28.02.07);

- Законом «О Налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый Кодекс)

- Стандартами аудиторской деятельности №7 от 30.12.99 г.;

Данные о предприятии – ТОО «Темирши» находится по адресу: Республика Казахстан, Карагандинская область, ул. Можайского, дом 5. Товарищество организовалось 1 июля 2002 года. ТОО является юридическим лицом в соответствии с законодательством Республики Казахстан, имеет самостоятельный баланс, банковские счета, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Основным видом деятельности ТОО «Темирши» является производство, закуп, переработка и сбыт железометалла, железного лома.

Аудит капитала включал в себя проведение проверки следующих областей учета:

- учредительных документов и устава;

- порядка формирования уставного капитала, соответствие его законодательству Республики Казахстан, отражение операций с уставным капиталом в регистрах бухгалтерского учета;

- порядка формирования и использования резервного капитала и прочих фондов предприятия в соответствии с учетной политикой и действующим законодательством РК, а также отражение операций с резервным капиталом, резервами на переоценку и прочими фондами в регистрах бухгалтерского учета;

В результате аудиторской проверки порядка формирования и учета уставного капитала было установлено следующее:

- величина уставного капитала, зарегистрированная в уставе ТОО «Темирши», как вклад учредителя Доронина С.И. в размере 191 000 тенге в натуральной форме в виде основных средств (здание склада) отражается в регистрах синтетического и аналитического учета верно.

- первоначальный размер уставного капитала товариществ с ограниченной и дополнительной ответственностью равен сумме вкладов учредителей и не менее суммы, эквивалентной ста размерам месячного расчетного показателя на дату представления документов для государственной регистрации товарищества. Вклад участника внесен в срок, установленный учредительным договором.

- сумма уставного капитала увеличивается в соответствии с результатами рассмотрения итогов деятельности предприятия за год.

- в документальном сопровождении взноса учредителем уставного капитала ошибок не обнаружено.

В целом, учредительные документы ТОО «Темирши» соответствуют законодательству Республики Казахстан, уставный капитал также сформирован в соответствии с законодательством. Ошибок в ведении бухгалтерского учета операций с уставным капиталом не обнаружено.

В результате аудита резервного капитала ТОО «Темирши» было выявлено, что:

1) Создание резервного капитала предусмотрено в уставе ТОО «Темирши» в размере 15% от уставного капитала.

2) Источником образования резервного капитала в ТОО «Темирши» является нераспределенный доход.

3) Синтетический учет и аналитический учет операций с резервным капиталом ведется верно.

4) Использование резервного капитала за анализируемый период не производилось.

В результате аудита резервов на переоценку ТОО «Темирши» было выявлено, что:

- данная форма функционирования капитала возникла за анализируемый период в результате переоценки активов предприятия.

- хозяйственная операция по переоценки активов предприятия была отражена в бухгалтерском учете первоначально правильно, но затем имело место одно нарушение в дальнейшем отражении дооценки.

Для определения суммы дооценки, которую ежегодно необходимо переносить на счет нераспределенного дохода, бухгалтерская служба должна была составить расчет. Данного расчета аудитору не было предъявлено. Сумма дооценки, ежегодно переносящаяся на нераспределенный доход за анализируемый период ничем не подтверждена. Аудитором была сделана рекомендация бухгалтерской службе предприятия: составить расчет для определения сумм дооценки, переносимых на счет нераспределенного дохода, и всю сумму переоценки переносить на нераспределенный доход только при выбытии объекта основных средств, независимо от причины выбытия.

Далее был проведен аудит нераспределенного дохода (непокрытого убытка). В результате был сделан вывод, что суммы нераспределенного дохода отражаются в регистрах бухгалтерского учета верно.

Аудиторская проверка достоверности финансовой отчетности проведена сплошным методом.

Приложение Е

Общий план аудиторской проверки

Проверяемая организация ТОО «Темирши»

Период аудита с 16.01.2009 по 03.02.2009

Количество человеко-часов 60

Планируемый аудиторский риск 5 %

Риск необнаружения – 0,33%

Аудитор Шувалова Р.Ф.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Сегмент аудита | Сроки проведения | Исполнители |
|  | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Анализ и оценка организации системы учета и внутреннего контроля, знакомство с общим порядком ведения учета капитала | 16.01.09 - 03.02.09 | Шувалова Р.Ф. |
| 2 | Учредительные и другие общие документы предприятия | 20.01.09 – 22.01.09 |  Шувалова Р.Ф. |
| 3 | Учетная политика предприятия | 23.01.09 - 25.01.09 |  Шувалова Р.Ф. |
| 4 | Порядок формирования и отражение уставного капитала в регистрах бухгалтерского учета | 25.01.09 – 28.01.09 |  Шувалова Р.Ф. |
| 4 | Порядок формирования и использование, отражение резервного, дополнительного капиталов и прочих фондов в регистрах бухгалтерского учета устав | 28.01.09 – 02.02.09 |  Шувалова Р.Ф. |
|  5 | Оформление результатов проверки | 03.02.09 | Шувалова Р.Ф. |