КАРАГАНДИНСКИЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ КАЗПОТРЕБСОЮЗА

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

**ДИПЛОМНАЯ РАБОТА**

На тему: Учет собственного капитала и анализ эффективности его использования

050508 «Бухгалтерский учет и аудит»

Выполила: ст—ка гр. УА-44

Ярещенко О.Н.

Научный руководитель

Торшаева Ш.Н.

Караганда 2008

**Содержание**

ВВЕДЕНИЕ

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

1.1 Понятие, сущность и структура собственного капитала

1.2 Классификация и принцип размещения собственного капитала предприятия

1.3 Организационно-экономическая характеристика исследуемого предприятия

2 СТРУКТУРА И СОСТОЯНИЕ УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА В ТОО «АРШАЛЫ-НАН»

2.1 Порядок формирования и учет уставного капитала

2.2 Особенности учета резервного капитала

2.3 Учет прибыли (убытка) отчетного года и операций по движению капитала

3 АНАЛИЗ И АУДИТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

3.1 Анализ и аудит наличия и эффективности использования собственного капитала

3.2 Пути увеличения и совершенствование учета собственного капитала

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

ПРИЛОЖЕНИЯ

# **ВВЕДЕНИЕ**

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 и, в частности, собственный капитал. 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.

Таким образом, собственный капитал является основным источником финансирования средств предприятия, необходимых для его функционирования.

В настоящее время основная масса предприятий находится в собственности одного и более владельцев. Учет документов, подтверждающих права собственности владельцев, а также различные операции с ними являются предметом бухгалтерского учета, который имеет свои особенности. Этим характеризуется актуальность темы дипломной работы.

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

В Послании Президента Казахстана народу Казахстана «Стратегия “Казахстан-2030” на Новом этапе развития Казахстана» определены важнейшие приоритеты нашей внутренней и внешней политики. В качестве одного из направлений обозначено ускорение процесса перехода всех юридических лиц на международные стандарты финансовой отчетности [1]. В соответствии с данным приоритетом практикующие бухгалтера юридических лиц всех организационно-правовых форм должны правильно осуществить трансформацию учетных данных предприятия, отражающих активы предприятия и источники их формирования. Этим обеспечивается практическая значимость дипломной работы.

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

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

- выявить сущность и состав собственного капитала предприятия, исследовать роль бухгалтерского учета в отражении информации о собственном капитале;

- определить порядок формирования и учет операций с уставным, резервным капиталом предприятия, а также порядок расчета с учредителями предприятия;

- рассмотреть принципы учета нераспределенного дохода (непокрытого убытка);

- изучить аналитические материалы, отражающие структуру, источники финансирования собственного капитала и эффективность его использования;

Объектом изучения являются практические материалы действующего предприятия ТОО «Аршалы-Нан», которое было образовано 01.05.2001 года. Основным видом деятельности предприятия является производство и реализация сельскохозяйственной продукции.

Информационной и правовой базой при написании дипломной работы послужили МСФО и методические рекомендации к ним, стандарты (положения) аудита и другие нормативно-правовые акты.

Теоретической и методологической основой послужили труды и Указы президента Республики Казахстан, Законы Республики Казахстан, постановления правительства Республики Казахстан, монографические труды отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета: Радостовец В.К., Дюсембаев А.Б., Попова Л.А., Нурсеитов Э.О. и др.

# **1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА**

## 

## **1.1 Понятие, сущность и структура собственного 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. 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 течении многих циклов, и оборотный капитала, участвующий и полностью расходуемый в течении одного цикла. Под денежным капиталом понимают денежные средства, с помощью которых приобретается физический капитал. Термин «капитала», понимаемый как капитальные вложения материальный и денежных средств в экономику, в производство, именуют также капиталовложениями, или инвестициями. [2, с.367]

Формируется капитал предприятия как за счет собственных (внутренних), так и за счет заемных (внешних) источников. Основным источником финансирования является собственный капитал. 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 собственного капитала.

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.

Капитал предприятия, или капитал являются главной экономической базой создания и развития предприятия, который в процессе своего функционирования обеспечивает интересы государства, собственников и персонала [2, с.74].

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

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

Собственный капитал предприятия включает различные по своему экономическому содержанию, принципам формирования и использования источники финансовых ресурсов предприятия: уставный капитал, неоплаченный капитал, изъятый капитал, дополнительный оплаченный капитал, дополнительный неоплаченный капитал, резервный капитал, нераспределенный доход (непокрытый убыток). [3, с.27] Такое деление необходимо для пользователей финансовой отчетностью, при анализе хозяйственной деятельности. Более высокий удельный вес собственного капитала в структуре пассива баланса говорит об устойчивом финансовом положении предприятия.

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

Функционирование собственного 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

Далее рассмотрим задачи учета в формировании информации о собственном капитале предприятия.

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. [6, с.282]

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 собственного 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 Классификация и принцип размещения собственного капитала предприятия**

Принцип размещения собственного капитала предприятия зависит от форм его функционирования. Рассмотрим подробнее все формы функционирования собственного капитала предприятия.

Состав собственного капитала коммерческой организации приведен схеме 1.

Собственный капитал

Уставный капитал

Добавочный капитал

Резервный капитал

Нераспределенная прибыль

Прочие резервы

Схема 1 – Состав собственного капитала коммерческой организации

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. [4, с.153]

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. Неоплаченный капитал отражает задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал предприятия.

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.

Как отмечает Радостовец В.К. - 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.

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).

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 собственного капитала, либо провести уменьшение уставного капитала до его внесенной части.

Размер объявленного уставного капитала акционерного общества равен суммарной номинальной стоимости всех объявленных к выпуску акций и выражается в единой валюте. Общество может выпустить и разместить все или только часть объявленных к выпуску акций. Для закрытого акционерного общества предусмотрен порядок полной оплаты объявленного уставного капитала к моменту государственной регистрации общества.

Объявленный уставный капитал открытого акционерного общества должен быть оплачен к моменту регистрации в размере не менее 25% минимального объявленного уставного капитала.

Минимальный размер объявленного уставного капитала составляет для открытых акционерных обществ пять тысяч размеров минимальных расчетных показателей и для закрытых - сто размеров минимальных расчетных показателей.

Количество, сроки и условия выпуска акций в пределах объявленного количества, определенного общим собранием акционеров, устанавливает решение Совета директоров общества.

Размер выпущенного (оплаченного) уставного капитала общества равен суммарной номинальной стоимости выпущенных акций. Выпущенный (оплаченный) уставный капитал может быть изменен путем выпуска новых акций или выкупа и последующего аннулирования выпущенных акций. При этом суммарная номинальная стоимость выпущенных акций не должна быть ниже минимальных размеров, установленных для выпущенного (оплаченного) уставного капитала соответствующего типа общества.

Увеличение объявленного уставного капитала общества допускается только после размещения и оплаты всех объявленных к выпуску акций; уменьшение - возможно на сумму разницы между объявленным и выпущенным (оплаченным) капиталом.

Решение об увеличении или уменьшении объявленного уставного капитала принимает общее собрание акционеров. 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.

Общество может выпускать привилегированные и (или) простые акции.

Акция - это ценная бумага, подтверждающая право ее держателя на долю в уставном капитале акционерного общества и, следовательно, на все права, вытекающие из права собственности на нее.

Привилегированные акции - это акции, владельцы которых имеют ряд привилегий по сравнению с держателями обыкновенных акций, например, преимущественное право на получение дивидендов в заранее определенном гарантированном размере или преимущественное право на часть имущества, оставшегося после ликвидации общества и т.д. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% от уставного капитала общества.

Условия эмиссии (выпуска) акций, в том числе их количество, форма выпуска, а также права, которые будут иметь владельцы этих акций, фиксируются в уставе общества и проспекте эмиссии акций. Проспект эмиссии акций в обязательном порядке регистрируется в Национальном Банке РК, где при регистрации акциям данного выпуска присваивается определенный регистрационный номер.

В соответствии с законодательством акция удостоверяет следующие права акционеров:

— на получение дивидендов;

— на участие в управлении обществом;

— на часть имущества общества, оставшегося после его ликвидации.

Общество имеет право выпускать только именные акции. Движение именной акции, т.е. смена ее держателя, отмечается в строгом порядке в специальном документе - реестре акционеров акционерного общества. Использовать права, вытекающие из факта владения именной акцией, может только лицо, занесенное в реестр, или его полномочный представитель.[3, с.28]

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".

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

Добавочный капитал включает:

* суммы прироста стоимости внеоборотных активов в результате дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других активов организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев;
* эмиссионный доход - как сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций;
* другие аналогичные суммы.

Порядок использования добавочного капитала определяют собственники - учредители (участники) предприятия. По рассмотрении результатов прошедшего года участниками может быть принято решение о распределении средств добавочного капитала на прирост уставного капитала либо направлении их на другие нужды.

Суммы, учтенные как добавочный капитал, как правило, не списываются, однако в некоторых случаях снижение величины добавочного капитала возможно, например:

* в связи с уменьшением первоначальной стоимости объектов основных средств на дату переоценки до восстановительной стоимости;
* на сумму разницы, образовавшуюся от превышения суммы амортизации основных средств, которая получена путем пересчета в установленном порядке, над суммой амортизации, учтенной на дату переоценки основных средств;
* при продаже, безвозмездной передаче, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях, чрезвычайных ситуациях и при списании основных средств вследствие морального или физического износа;

- в результате направления сумм добавочного капитала на увеличение уставного капитала.

В соответствии с действующим законодательством и учредительными документами предприятия могут образовывать резервный капитал. Резервный капитал - часть собственного 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.

Учет резервного капитала ведут на пассивных счетах подраздела 5400 «Резервы», в который входят следующие счета: 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами»", 5420 «Резерв на переоценку основных средств», 5430 «Резерв на переоценку нематериальных активов» 5450 «Резерв на пересчет иностранной валюты по зарубежной деятельности»и 5460 "Прочие резервы".

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, 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.

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.

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).

Учет нераспределенного дохода (непокрытого убытка) ведут на счетах подраздела 5500 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», в который входят следующие счета: 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года», 5520 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) предыдущих лет».

Рассмотрим операции по указанным выше счетам.

Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года ведут на счете 5510, который предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка, возникшего в отчетном году.

На счет 5510 списывают в конце отчетного года суммы учтенного за год дохода или убытка. При этом составляют следующую корреспонденцию счетов:

- на сумму полученного за год дохода: дебет счета 5610 «Итоговая доход (итоговый убыток)»;

- кредит счета 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»;

- на сумму полученного за год убытка:

- дебет счета 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»;

- кредит счета 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

Помимо этого, по кредиту счета 5510 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» отражается:

В корреспонденции со счетами подраздела 5400 «Резервы» - сумма средств резервного капитала, направляемого на погашение убытка отчетного года;

В корреспонденции с соответствующими счетами подраздела 5100 «Неоплаченный капитал» - сумма переоценки по выбывшим основным средствам, ранее не перенесенная на нераспределенный доход в течение срока службы, и долгосрочным инвестициям;

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

## **1.3 Организационно-экономическая характеристика исследуемого предприятия**

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 [12, с.331].

Согласно Гражданскому кодексу Республики Казахстан от 27.12.94 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 ГК РК 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 РК от 24.12.01 г. № 276- II; от 16.05.03 г. № 416-II) [6, с.222].

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.

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». [6]

Деятельность товариществ регулируется согласно Гражданскому Кодексу РК (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». [4]

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; [17, с.224]

- 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. [17, с.225]

В качестве объекта исследования было выбрано ТОО «Аршалы-Нан», которое находится по адресу: Республика Казахстан, Павлодарская область, Актогайский район, пос.Краснокутский. ТОО расположено в юго-восточной части Актогайского района. Товарищество организовалось 1 мая 2001 года. ТОО является правопреемником Краснокутского производственного объединения по растениеводству, который был организован в 1971 году на землях колхоза Береке. Общая площадь землепользования 68,9 тыс.га, в том числе пахотных земель 42,4 тыс.га, сенокосов 8,6 тыс.га, пастбищ 13,6 тыс.га и 4,3 тыс.га прочих земель.

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.

Основные виды деятельности ТОО «Аршалы-Нан»:

- производство, закуп, переработка и сбыт сельскохозяйственной продукции;

- производство и сбыт продовольственных товаров;

- коммерческая и посредническая деятельность (торгово - закупочная деятельность, создание фирменных магазинов, киосков, торговых точек, организация оптово-розничной и комиссионной торговли на собственных и арендованных площадях, реализация собственной продукции и продукции, приобретенной в результате коммерческой деятельности);

- снабженческо-сбытовая деятельность;

- иная деятельность, не запрещенная действующим законодательством Республики Казахстан.

В своей деятельности товарищество регулируется Конституцией Республики Казахстан и иным законодательством Республики Казахстан, а также Уставом ТОО «Аршалы-Нан», утвержденным учредителем ТОО «Аршалы-Нан» от 23.08.2001г. Таким образом, учредительными документами Товарищества с ограниченной ответственностью «Аршалы-Нан» являются учредительный договор и Устав. (Приложение А)

Учредительный договор Товарищества подписан участником товарищества и нотариально удостоверен. Лицо, ставшее участником Товарищества вследствие покупки доли выбывшего пика, или по иным основаниям перехода доли, считается присоединившимся к тщательному договору и уставу Товарищества с момента перехода права на долю.

Учредителем ТОО «Аршалы-Нан» является физическое лицо.

Директор – Малодушкин Максим Васильевич, действующий на основании устава ТОО является исполнительным органом. Он осуществляет оперативное управление деятельностью ТОО «Аршалы-Нан», имеет право первой подписи, руководит работой заместителей и отделов ТОО.

В структуре собственного капитала ТОО «Аршалы-Нан» присутствуют следующие формы организации собственного капитала: уставный капитал, резервный капитал, нераспределенный доход.

# **2 СТРУКТУРА И СОСТОЯНИЕ УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА В ТОО «АРШАЛЫ-НАН»**

## **2.1 Порядок формирования и учет уставного капитала**

В результате проведенного исследования теоретической базы установлено, что уставный капитал является основным показателем, характеризующим размер и состояние предприятия. Он отражается в сумме, указанной в учредительных документах как совокупность вкладов учредителей.

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.

Для обеспечения деятельности ТОО «Аршалы Нан» за счет вклада участника образуется уставный капитал в размере 240 000 (двести сорок тысяч) 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.

Вкладом в уставный капитал или оплатой размещаемых акций, 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.

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.

Вклад учредителю в уставный капитал ТОО «Аршалы-Нан» внесен в виде объектов основных средств (производственного здания и склада), который был оценен в денежной форме в размере 240 000 тенге.

Доля и оценка имущественного вклада в уставном капитале ТОО «Аршалы-Нан» 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.

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. [7, с.212]

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 «Аршалы-Нан» 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 РК 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. [8, с.70]

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 активном 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. [9, с.794]

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 свой уставный капитал, соответствующий размеру, зафиксированному в учредительных документах, счет 5110 полностью закрывается и не будет иметь дебетового сальдо. [10, с.311]

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 «Аршалы-Нан», как вклад учредителя в размере 240 000 тенге в натуральной форме в виде основных средств (производственное здание и здание склада). 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. 240 000 > 66 000 (МРП на 1 июля 2001 года – 660 тенге).

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

На основании этого акта и учредительного договора бухгалтерией производятся записи (таблица 1).

Таблица 1 - Корреспонденция счетов по учету уставного капитала

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | Корреспонденция счетов (Типовой план счетов по МСФО) | | Сумма |
| Д-т | К-т |  |
| 1 | Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал | 5110 | 5030 | 240000 |
| 2 | Поступление основных средств и нематериальных активов от учредителей в качестве уставного капитала | 2412 | 5110 | 240000 |

В практике учета могут быть случаи, что уставный капитал вносится учредителями частично в качестве нематериальных активов, частично денежными средствами, частично. Например уставный капитал предприятия объявлен в размере 100000,0 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:

Дебет 1030 – Kредит 5110 - 50000,0 тыс. тенге – денежные средства;

Дебет 2710 - Kредит 5110 - 10000,0 тыс. тенге – нематериальные активы;

Дебет 2410 – Кредит 5110 - 40000,0 тыс. тенге – основные средства.

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

Без согласия общего собрания досрочное изъятие имущества, права пользования, внесенные учредителями в качестве вклада в уставной капитал товарищества, не допускается [9, с.792]

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

## **2.2 Особенности учета резервного капитала**

Резервный капитал предприятие создает 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.

В ТОО «Аршалы-Нан» резервный капитал создан на условиях, предусмотренных учредительными документами.

В Типовом плане счетов (Утвержденным приказом министерства финансов РК от 23.05.2007 № 185) предусмотрен подраздел 5400 «Резервы», который предназначен для учета резервов, который, в свою очередь, отражаются на счетах капитала согласно требованиям МСФО, а также в соответствии с учредительными документами и учетной политикой предприятия. [8, с.72]

Счета подраздела 5400 «Резервы» по Рабочему 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 основных средств» - на счетах этой группы отражаются операции по переоценке финансовых активов, основных средств, нематериальных активов.

- группа счетов 5430 «Резерв на переоценку нематериальных активов» - на счетах этой группы отражаются операции по переоценке нематериальных активов.

- группа счетов 5440 «Резерв на переоценку финансовых активов предназначенных для продажи» - на счетах этой группы отражаются операции по переоценке финансовых активов.

- группа счетов 5450 «Резерв на пересчет иностранной валюты по зарубежной деятельности», где отражаются курсовые разницы, возникшие по монетарной статье, которая состовляет часть чистых инвестиций организации в зарубежную организацию, и классифицируется в финансовой отчетности как собственный капитал вплоть до выбытия чистой инвестиции, после чего признаются как доход и расход.

- группа счетов 5460 «Прочие резервы», где отражаются прочие резервы, не указанные в предыдущих группах.

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.

Рассмотрим пример, ТОО «Аршалы-Нан» по окончании 2005 года имеет доход (после уплаты налогов) в сумме 8000,0 тыс. тенге, которые, согласно уставу ТОО, могут быть распределены среди участников полностью. Учредитель ТОО решает распределить чистый доход на сумму 5000,0 тыс. тенге, оставшиеся 3000,0 тыс. тенге зачислить в резервный капитал. Данная операция была отражена на счетах бухгалтерского учета следующей корреспонденцией (таблица 2).

В соответствии с законодательством, резервный капитал может быть направлен на увеличение уставного капитала. Прогнозируемый доход ТОО «Аршалы-Нан» по окончании 2006 года - в сумме 10000,0 тыс. тенге. Учредителем ТОО было принято решение 6000,0 тыс. тенге направить на выплату дохода, а 4000,0 тыс. тенге направить на увеличение уставного капитала ТОО «Аршалы-Нан». При этом доля учредителя останется прежней (100%).

Таблица 2 - Корреспонденция счетов по учету резервного капитала ТОО «Аршалы-Нан»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование хозяйственных операций | Корреспонденция счетов (Типовой план счетов по МСФО) | | Сумма | |
| Дебет | Кредит | |  | |
| 1 | Зачисление части прибыли в резервный капитал | 5610 | 5410 | | 3000000 | |
| 2 | Начисление дохода участнику товарищества | 5610 | 3030 | | 5000000 | |

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. [11]

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.

## **2.3 Учет прибыли (убытка) отчетного года и операций по движению капитала**

Для определения итогового финансового результата дохода или убытка и нераспределенного дохода (убытка) предназначен счет 5610 «Итоговая прибыль (итоговый 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 «Итоговая прибыль (итоговый убыток) отчетного года» собирают чрезвычайные доходы и расходы. Здесь же отражают задолженность перед бюджетом по корпоративному подоходному налогу, а также штрафы за налоговые правонарушения.

В бухгалтерии ТОО «Аршалы-Нан» за январь 2007 год при закрытии разделов 6 "Доходы" и 7 "Расходы" были составлены следующие корреспонденции счетов (таблица 3).

Таблица 3 - Корреспонденция счетов по определению финансового результата ТОО «Аршалы-Нан»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | | | Содержание операций | Сумма, тенге | Корреспонден-ция счетов | | |
| Дт | Кт | |
| 1 | | | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| 1 | | | Закрываются счета доходов:  - от реализации продукции | 535696 | 6010 | 5610 | |
| 2 | | | - от выбытия активов | 136406 | 6210 | 5610 | |
| 3 | | | Закрываются счета расходов:  - себестоимость реализованной продукции | 356 060,60 | 5610 | 7010 | |
| 4 | - административные расходы | | 108078 | 5610 | 7210 |
| 5 | - расходы по реализации продукции | | 30815 | 5610 | 7110 |
| 6 | - расходы на выплату процентов | | 32000 | 5610 | 7320 |
| 7 | - расходы по выбытию активов | | 9000 | 5610 | 7410 |
| 8 | - расходы по корпоративному подоходному налогу | | 4005 | 5610 | 7710 |

В результате произведенных операций в бухгалтерии предприятия выведена чистая прибыль на сумму 131 943, 40 тенге. Полученный в результате деятельности доход характеризует эффективную хозяйственную деятельность предприятия ТОО «Аршалы-Нан». Данный результат дает предпосылки для самофинансирования и формирования финансовой базы.

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

Для хозяйственных товариществ, в отличие от акционерных обществ, установлены более упрощенные правила распределения дохода между участниками. Так, согласно Закону РК «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 «Аршалы-Нан» 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 «Аршалы-Нан» осуществляются с учетом вклада каждого из них в уставный капитал ТОО.

Перечисленные обстоятельства и порядок расчетов с участниками товарищества излагаются в Гражданском кодексе РК и Законе РК «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. [11, 340]

Участники товарищества, согласно ст. 61 ГК РК, имеют право принимать участие в распределении чистого дохода. [12]

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 ГК РК, условия учредительных документов, предусматривающие устранение одного или нескольких участников от участия в распределении дохода, недействительны [12].

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 «Итоговая прибыль (итоговый убыток) отчетного года»:

Дебет групп счетов раздела 6 «Доходы» - Kредит группы счетов 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток) отчетного года» - на сумму полученных доходов.

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

Сальдо счета 5610 в последующем переносится в дебет или кредит счетов группы 5520 «Нераспределенная прибыль, (непокрытый 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. [11, с.333]

С завершением финансового года предприятие ТОО «Аршалы-Нан», определив доход за отчетный год, рассматривает возможность распределения дохода между участниками товарищества. Статьей 43 Закона о товариществах за общим собранием участников ТОО закреплена исключительная компетенция в утверждении годовой финансовой отчетности и распределении чистого дохода. Согласно ст. 40 Закона товарищество не вправе распределять доход между участниками до полной оплаты всего уставного капитала товарищества.

Определение стоимости чистого дохода и его распределения между участниками товарищества осуществляются в порядке, предусмотренном положениями учредительных документов ТОО «Аршалы-Нан».

Согласно Типового плана счетов, в бухгалтерском учете определение чистого дохода осуществляется следующими корреспонденциями счетов, представленными в таблице 4.

Таблица 4 - Типовые корреспонденции по учету доходов участников товарищества по Типовому плану счетов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Хозяйственная операция |
|  | 5610 | — сальдо образуется сведением счетов по учету доходов и расходов отчетного периода (дебет счетов по учету доходов — кредит 5610; дебет 5610 — кредит счетов по учету расходов отчетного периода). |
| 5610 | 3030 | Прибыль текущего года, направленная на выплату доходов участникам товарищества |
| 5520 | 3030 | Прибыль прошлых лет, направленная на выплату доходов участникам товарищества |

Следует отметить, что 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 «Итоговая прибыль (итоговый убыток) отчетного года» Кредит 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами».

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

Законодательством предусмотрено, что распределение между участниками товарищества чистого дохода осуществляется в соответствии с решением очередного общего собрания участников, посвященного утверждению результатов деятельности ТОО за соответствующий год. Таким образом, распределение дохода 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 дохода 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 дохода товарищества и выдача участникам части чистого дохода в иной форме (товаром или иным имуществом) не допускается.

Единственным участником ТОО «Аршалы-Нан» является учредитель. и при создании товарищества он внес в уставный капитал 240000 тенге, что составляет 100% уставного капитала.

За 2005 год предприятием получен чистый доход в сумме 8000000 тенге, из них по решению учредителя 3000000 тенге направлено в резервный капитал и на другие цели, оставшиеся 5000000 тенге подлежат распределению. Поскольку участникам начисляют доход в размере, соответствующем его доле в уставном капитале, то учредителю начислен доход в размере 5000000 тенге.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета прибыль отчетного года, направленная на выплату дивидендов и доходов участникам товариществ, отражается по дебету счета 5610 «Итоговая прибыль (итоговый 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» и 3140 «Акцизы».

С учетом приведенного примера бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид (таблица 5).

Таблица 5 - Корреспонденция счетов по учету расчетов с учредителями

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование хозяйственных операций | Корреспонденция счетов (Типового план счетов по МСФО) | | Сумма | |
| Дебет | Кредит | |  |
| 1 | Начисление дохода участнику товарищества | 5610 | 3030 | | 5000000 |
| 2 | Обложение налогом | 3030 | 3140 | | 750000 |
| 3 | Выплата дохода участнику | 3030 | 1030 | | 4250000 |

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.

Таким образом, в данной главе были исследованы действующая практика учета собственного капитала на предприятии.

В структуре собственного капитала ТОО «Аршалы-Нан» присутствуют следующие формы организации собственного капитала: уставный капитал, резервный капитал, нераспределенный доход.

В бухгалтерском учете ТОО отражена величина уставного капитала, зарегистрированная в уставе ТОО «Аршалы-Нан», как вклад учредителя в размере 240 000 тенге в натуральной форме в виде основных средств (здание склада). Доля учредителя 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 собственного капитала возникала за анализируемый период в результате переоценки активов предприятия. Резерв на переоценку учитывается на счетах группы счетов 5400 «Резервы»,

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

# **3 АНАЛИЗ И АУДИТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА**

## **3.1 Анализ и аудит наличия и эффективности использования собственного капитала**

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

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

Проведем анализ структуры и динамики собственного капитала предприятия ТОО «Аршалы-Нан» за период 2006-2007гг. Анализируемые данные представлены в таблицах 6 и 7.

Таблица 6 - Анализ структуры и динамики собственного капитала ТОО «Аршалы-Нан» за 2006 год

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание | На начало года | | | На конец года | | | Отклонения удельного веса, % |
| сумма, тенге | удель-ный вес, % | | сумма, тенге | удель-ный вес, % | |
| 1 | 2 | 3 | | 4 | 5 | | 6 |
| Уставный капитал | 181309 | 17,76 | | 186422 | 18,01 | | +0,25 |
| Резервы на переоценку | 480583 | 47,07 | | 463114 | 44,73 | | -2,34 |
| Резервный капитал | 191665 | 18,78 | | 212583 | 20,53 | | +1,75 |
| Нераспределенный доход (непокрытый убыток)\* | 167349 | 16,39 | 173190 | | | 16,73 | +0,34 | |
| Итого собственный капитал | 1020906 | 100 | 1035309 | | | 100 |  | |

Таблица 7 - Анализ структуры и динамики собственного капитала ТОО «Аршалы-Нан» за 2007 год

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание | На начало года | | На конец года | | Отклонения удельного веса, % |
| сумма, тенге | удельный вес, % | сумма, тенге | удель-ный вес, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Уставный капитал | 186422 | 18,01 | 194271 | 17,98 | -0,03 |
| Резервы на переоценку | 463114 | 44,73 | 412158 | 38,14 | -6,59 |
| Резервный капитал | 212583 | 20,53 | 263193 | 24,35 | +3,82 |
| Нераспределен-ный доход (непокрытый убыток)\* | 173190 | 16,73 | 211130 | 19,53 | +2,8 |
| Итого собственный капитал | 1035309 | 100 | 1080752 | 100 |  |

Данные таблиц 6 и 7 можно изобразить графически на рисунке 1.



Рисунок 1 – Структура собственного капитала ТОО «Аршалы-Нан» за период 2006-2008гг.

В процессе изучения структурной динамики сопоставляются структурные изменения, позволяющие сделать вывод о том, какие статьи собственного капитала повлияли на общее изменение величины собственного капитала предприятия.

Таким образом, на основании данных таблиц 7 и 8 и рисунка 1 можно сделать следующие выводы. Анализируя структуру собственного капитала предприятия ТОО «Аршалы-Нан», можно заметить, что наибольшую долю в структуре занимает статья «Резервы на переоценку». Данная статья баланса образовалась за счет остатков на синтетических счетах 5320 «Резерв на переоценку», на котором отражаются операции, связанные с переоценкой основных средств.

Вторым по значимости показателем является величина резервного капитала, установленного учредительными документами: его доля на конец 2005 года составляет 18,78%, на конец 2006 – 20,53% и на конец 2007 года – 24,53%. Таким образом, удельный вес резервного капитала постоянно растет, что положительно характеризует финансовую политику ТОО «Аршалы-Нан» в области распределения полученных доходов, поскольку резервный капитал используется для покрытия потерь от операционной деятельности, для страхования от стихийных бедствий, для пополнения основного капитала, и, накапливая резервный капитал, руководство ТОО «Аршалы-Нан» может использовать его для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, если полученной прибыли окажется недостаточно.

Уставный капитал предприятия на начало и конец 2006 года занимал третью по величине удельного веса позицию в структуре собственного капитала предприятия, а на конец 2007 года его удельный вес уменьшился до 17,98% в совокупном собственном капитале, а чистый (нераспределенный доход) увеличился до 19,53%.

В целом, за 2006 год собственный капитал предприятия ТОО «Аршалы-Нан» увеличился на 14 403 тенге. Основным источником пополнения собственного капитала является чистый (нераспределенный доход) предприятия, который оставляется в обороте предприятия в качестве внутреннего источника самофинансирования долгосрочного характера. Несмотря на это, увеличение произошло за счет увеличения резервного капитала. За счет полученных доходов в 2006 году собственный капитал увеличился на 0,34%.

В 2007 году ситуация продолжала улучшаться. Собственный капитал предприятия, за счет увеличения резервного капитала и нераспределенного дохода, увеличился на 45 443 тыс.тенге. Таким образом, на основе анализа структуры, динамики и структурной динамики собственного капитала предприятия ТОО «Аршалы-Нан» можно сделать вывод, что структура собственного капитала оптимальна, его величина имеет устойчивую тенденцию к повышению, т.е. динамика также удовлетворительная.

В области структурной динамики можно заметить, что величина дополнительного неоплаченного капитала в структуре собственного капитала предприятия снижается, но это не может значительно повлиять на общее финансовое положение предприятия, поскольку наиболее важными статьями баланса в области собственного капитала являются резервный и уставный капитал.

Анализ эффективности использования собственного капитала предприятия проводится путем определения результатов, полученных от использования собственного капитала предприятия.

При этом изучаются показатели, отражающие соотношение собственных и заемных средств в формировании активов предприятия, а также различные показатели оборачиваемости и рентабельности собственного капитала предприятия.

На первоначальном этапе анализа эффективности использования собственного капитала предприятия рассмотрим источники финансирования активов предприятия.

Как известно, совокупные активы предприятия составляют долгосрочные активы (основные средства и нематериальные активы) и текущие активы (оборотный капитал), стоимость которых отражается в самостоятельном бухгалтерском балансе предприятия.

Оборотный капитал предприятия образуется как за счет собственного капитала, так и за счет краткосрочных заемных средств. Основным источником финансирования является собственный капитал, в состав которого входят уставный капитал и накопленный капитал (резервный и добавочный капиталы, нераспределенный доход).

Сумму собственного оборотного капитала предприятия можно рассчитать таким образом: из общей суммы текущих активов вычесть сумму текущих обязательств (V раздел баланса). С помощью данного метода произведем расчет источников финансирования оборотного капитала на предприятии ТОО «Аршалы-Нан» за 2006-2007 года. Результаты расчета отразим в таблице 9.

Таблица 8 - Расчет источников финансирования оборотного капитала на предприятии ТОО «Аршалы-Нан» за период 2006-2007 года.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | на 01.01.06 | на 01.01.07 | на 01.01.08 |
| Общая сумма текущих активов | 740757 | 770529 | 769410 |
| Общая сумма текущих обязательств предприятия (V раздел баланса) | 415655 | 468586 | 385281 |
| Сумма собственного оборотного капитала | 325102 | 301943 | 384129 |
| Доля в сумме текущих активов, %: | 43,89 | 39,19 | 49,93 |
| Сумма собственного капитала | 1020906 | 1035309 | 1080752 |
| Сумма заемного капитала | 415655 | 468586 | 385281 |

Приведенные в таблице 8 данные показывают, что на начало 2006 года оборотный капитал предприятия ТОО «Аршалы-Нан» был на 43,89% сформирован за счет собственных средств, на конец 2006 года доля заемных средств в формировании текущих активов составила 60,81%, а собственных – 39,19%. Это свидетельствует о повышении финансовой зависимости предприятия ТОО «Аршалы-Нан» от внешних источников финансирования.

Вообще, характеризуя соотношение собственных и заемных средств в формировании оборотного капитала ТОО «Аршалы-Нан» можно сформулировать следующее: на начало и на конец 2006 года положение предприятия в этой области можно было определить как неустойчивое, тем более, что на конец 2006 года доля собственного капитала в формировании оборотного капитала имела тенденцию к снижению. Тем не менее, на конец 2007 года положение несколько выровнялось, хотя желательно, чтобы оборотный капитал предприятия формировался на 50% из собственных средств и на 50% из заемных. Тогда обеспечивается гарантия погашения внешнего долга.

Собственный оборотный капитал предприятия (синонимы: собственные оборотные активы, собственные оборотные средства, чистый оборотный капитал, чистый рабочий капитал) - это те оборотные активы, которые остаются у предприятия в случае единовременного полного (стопроцентного) погашения краткосрочной задолженности предприятия. Другими словами, это тот запас финансовой устойчивости, который позволяет предприятию осуществлять деятельность, не опасаясь за свое финансовое положение даже в самой критической ситуации (когда все кредиторы предприятия одновременно потребуют погасить образовавшуюся текущую задолженность).

Недостаток собственного оборотного капитала приводит к увеличению переменной и уменьшению постоянной части текущих активов, что также свидетельствует об усилении финансовой зависимости предприятия и неустойчивости его положения [13, с.452].

Далее рассчитаем коэффициент маневренности ТОО «Аршалы-Нан», который характеризует долю собственного оборотного капитала в общей сумме собственного капитала предприятия.

Коэффициент маневренности капитала, который рассчитывается по следующей формуле:

(1)



Где Кмк – коэффициент маневренности капитала;

Сок – собственный оборотный капитал;

Ск – совокупный собственный капитал.

Коэффициент маневренности капитала показывает, какая часть собственного капитала находится в обороте, т.е. в той форме, которая позволяет свободно маневрировать этими средствами. Коэффициент должен быть достаточно высоким, чтобы обеспечить гибкость в использовании собственных средств предприятия. Нормальное ограничение коэффициента маневренности > 0,5. Этот коэффициент показывает, какая часть собственного капитала используется для финансирования текущей деятельности, т.е. вложена в оборотные средства, а какая часть капитализирована [13, с.453].

Рассчитанные по формуле 1 данные за период 2006-2007 года отобразим в таблице 9.

Таблица 9 - Расчет коэффициента маневренности собственного капитала на предприятии ТОО «Аршалы-Нан»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало 2006 | На конец 2006 | На конец 2007 |
| Сумма собственного оборотного капитала | 325102 | 301943 | 384129 |
| Общая сумма собственного капитала (III раздел баланса) | 1020906 | 1035309 | 1080752 |
| Коэффициент маневренности собственного капитала | 0,318 | 0,292 | 0,355 |

Динамику изменения маневренности собственного капитала предприятия можно изобразить графически на рисунке 2.



Рисунок 2 - Динамика изменения коэффициента маневренности собственного капитала предприятия ТОО «Аршалы-Нан» за период 2006-2007гг.

Анализируя данные таблицы 9 и рисунок 2, можно заметить, что на предприятии ТОО «Аршалы-Нан» по состоянию на конец 2006 года доля собственного капитала, находящаяся в обороте, понизилась на 0,026 по отношению к началу года, но в 2006 году ситуация улучшилась незначительно. Поэтому необходимо рассмотреть источники восстановления независимости от заемного капитала.

В целом, характеризуя величины коэффициента маневренности, можно сделать вывод, что данный коэффициент на предприятии ТОО «Аршалы-Нан» не отвечает ограничениям на него (>0.5).

Поэтому проведем внутренний анализ влияния факторов на изменение наличия собственного оборотного капитала на предприятии ТОО «Аршалы-Нан» за период 2006-2007гг. Анализ проводится с целью углубленного изучения причин изменения запасов, оборачиваемости текущих активов, наличия собственного оборотного капитала, а также резервов сокращения долгосрочных и текущих материальных активов, ускорения оборачиваемости средств, увеличения собственного оборотного капитала. Результаты факторного анализа отобразим в таблице 10.

Таблица 10 - Анализ влияния факторов на изменение наличия собственного оборотного капитала

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Фактор | Расчет влияния | Уровень влияния, тг |
| 1 | 2 | 3 |
| 1.Постоянный (перманентный) капитал  1.1 Уставный капитал  1.2. Резерв на переоценку  1.3. Резервный капитал  1.4. Сумма нераспределенного дохода (непокрытого убытка)  1.5. Долгосрочные кредиты и займы | 194271-181309  412158-480583  263193-191665  211130-167349 | 12962  -68425  71528  43781 |
| 2. Долгосрочные активы  2.1. Основные средства  2.2. Долгосрочные финансовые вложения  2.3. Незавершенные капитальные вложения  2.4. Нематериальные активы | -(696623-695804) | -819 |
| Итого | 59846-819 | +59027 |

В результате проведения анализа влияния факторов на изменение наличия собственного оборотного капитала на предприятии ТОО «Аршалы-Нан» за период 2006-2007гг. было выявлено, что за отчетный период сумма собственного оборотного капитала предприятия увеличилась в целом на 59027 тыс.тенге.

В целом, характеризуя состояние финансовой устойчивости, зависящей от равновесия между активами предприятия и источниками их формирования, можно сделать следующие выводы:

- за анализируемый период отмечено фактическое увеличение суммы собственного оборотного капитала, его доля в общей сумме оборотного капитала также увеличилась на конец 2007 года;

- о повышении финансовой зависимости предприятия ТОО «Аршалы-Нан» от внешних источников финансирования в 2006 году свидетельствуют следующие факторы – если на начало 2006 года оборотный капитал был на 56,11% сформирован за счет заемных средств, то на конец 2006 года доля заемных средств в формировании текущих активов составила 60,81%. На начало 2008 года ситуация несколько стабилизировалась, но все же доля заемного капитала предприятия преобладает в источниках формирования оборотного капитала предприятия ТОО «Аршалы-Нан» (50,7%).

- доля собственного капитала, находящаяся в обороте имеет устойчивую тенденцию к повышению - за отчетный период сумма собственного оборотного капитала увеличилась в целом на 59027 тыс.тенге.

Это произошло, главным образом, за счет увеличения сумм уставного, резервного капиталов, а также суммы нераспределенного дохода на 43781 тыс.тенге.

Изменения в составе долгосрочных активов ТОО «Аршалы-Нан» не могли значительно повлиять на изменения собственного оборотного капитала, поскольку были несущественными.

Таким образом, можно признать, что ТОО «Аршалы-Нан», хотя и обладает неоптимальной величиной собственного оборотного капитала, все же довольно эффективно управляет им. Маневренность капитала повышается, величина его постепенно увеличивается. При таких темпах в дальнейшем стабилизируется финансовое положение предприятия, зависящее от равновесия между активами и источниками их формирования.

Для обобщающей характеристики эффективности использования собственного капитала служат коэффициенты рентабельности. Экономический смысл показателей рентабельности собственного капитала заключается в определении, сколько денежных единиц чистого дохода приходится на денежную единицу собственного капитала. Рентабельность капитала исчисляется отношением чистого дохода к среднегодовой стоимости собственного капитала.

Коэффициент рентабельности собственного капитала определяется по формуле:

(2),



где П – прибыль (чистый доход) предприятия находится путем разницы между суммой доходов предприятия и суммой расходов;

Rск – рентабельность собственного капитала предприятия.

СВск – среднегодовая величина собственного капитала.

Этот коэффициент показывает, какую прибыль получает предприятие с каждого тенге, вложенного в собственный капитал.

В таблице 12 рассчитаем показатели рентабельности по предприятию ТОО «Аршалы-Нан» за 2006 и 2007 года и динамику их изменения. Для расчета показателей использовалась величина среднегодовой стоимости собственного капитала, которая рассчитывается по формуле:

(3),



где Он, Ок - величина активов на начало и на конец периода.

Величины доходов и расходов были взяты из отчета о доходах и расходах ТОО «Аршалы-Нан» за 2006-2007гг. Все показатели занесены в таблицу 11. Столбец «Изменения» таблицы показывает изменение показателей.

Таблица 11 - Показатели рентабельности по ТОО «Аршалы-Нан»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание | 2006 год | 2007 год | Изменение |
| Доходы, тенге | 1027817 | 1116194 | 88377 |
| Расходы, тенге | 1021390 | 1102911 | 81521 |
| Прибыль (убыток), тенге | 6427 | 13283 | 6856 |
| Среднегодовая стоимость собственного капитала, тенге | 1028107,5 | 1058030,5 | 29923 |
| Рентабельность собственного капитала, % | 0,63 | 1,26 | +0,63 |

Анализируя данные таблицы 11, можно заметить, что рентабельность собственного капитала ТОО «Аршалы-Нан» повысилась в 2007 году, что положительно характеризует эффективность использования собственного капитала.

Одним из важных разделов анализа эффективности использования собственного капитала является расчет показателей оборачиваемости.

Коэффициенты оборачиваемости имеют большое значение для оценки эффективности деятельности предприятия, поскольку скорость оборота капитала, то есть скорость превращения его в денежную форму, оказывает непосредственное влияние на платежеспособность предприятия. Кроме того, увеличение скорости оборота капитала отражает при прочих равных условиях повышение производственно-технического потенциала предприятия.

Коэффициенты оборачиваемости рассчитываются как отношение дохода (выручки) от реализации продукции (работ, услуг) к среднегодовой сумме отдельных элементов капитала предприятия, скорость оборота которых изучается.

Наиболее обобщенное представление о деловой активности предприятия дает коэффициент оборачиваемости собственного капитала, который отражает количество оборотов собственного капитала предприятия и характеризует интенсивность использования предприятием всех имеющихся ресурсов, сформированных из собственных средств предприятия.

Со скоростью оборота средств связаны:

- минимально необходимая величина собственного капитала;

- потребность в дополнительных источниках финансирования (и плата за них);

- сумма затрат, связанных с владением товарно-материальными ценностями и их хранением;

- величина уплачиваемых налогов и др.

Длительность нахождения средств в обороте определяется совокупным влиянием ряда разнонаправленных внешних и внутренних факторов. К числу первых следует отнести сферу деятельности предприятия (производственная, снабженческо-сбытовая, посредническая и др.), отраслевую принадлежность (не вызывает сомнения, что оборачиваемость собственного оборотного капитала на станкостроительном заводе и кондитерской фабрике будет объективно различной), масштабы предприятия и ряд других. Не меньшее воздействие на оборачиваемость активов оказывают экономическая ситуация в стране и связанные с ней условия хозяйствования предприятий. Так, инфляционные процессы, отсутствие у большинства предприятий налаженных хозяйственных связей с поставщиками и покупателями приводят к вынужденному накапливанию запасов, значительно замедляющему процесс оборота средств.

В общем случае оборачиваемость собственного оборотного капитала, вложенных в имущество, может оцениваться следующими основными показателями: скорость оборота (количество оборотов, которое делают за анализируемый период собственный оборотный капитал предприятия) и период оборота - средний срок, за который возвращаются в пределы хозяйства вложенные в производственно-коммерческие операции собственные денежные средства.

Скорость оборота собственного оборотного капитала предприятия принято рассчитывать с помощью формулы:

(4),



где Косок – коэффициент оборачиваемости собственного оборотного капитала предприятия;

ВРП – доход от реализации продукции (работ, услуг);

СВсок – средняя величина собственного оборотного капитала предприятия, рассчитанная по формуле 3.

Продолжительность одного оборота в днях определяется по формуле:

(5),



где До – продолжительность одного оборота в днях;

КоСОК – коэффициент оборачиваемости собственного оборотного капитала предприятия.

Экономический эффект в результате ускорения оборачиваемости выражается в относительном высвобождении средств из оборота, а также в увеличении суммы прибыли. Сумма высвобожденных средств из оборота в связи с ускорением ( -Э) или дополнительно привлеченных средств в оборот (+Э) при замедлении оборачиваемости определяется умножением однодневного оборота по реализации на изменение продолжительности оборота.

Коэффициент привлечения (высвобождения) оборотного капитала в связи с замедлением (ускорением) оборачиваемости собственного оборотного капитала рассчитывается по формуле:

(6),



где КОп(в) – коэффициент привлечения высвобождения оборотных средств;

ВРП – доход от реализации продукции (работ, услуг).

Чем меньше длительность одного оборота, тем больше оборотов совершат оборотные средства. При ускорении оборачиваемости оборотных средств снижается потребность в них, создаётся резерв для увеличения выпуска продукции.

Рассчитаем показатели оборачиваемости собственного оборотного капитала для предприятия ТОО «Аршалы-Нан». Данные для расчета поместим в таблицу 12.

Таблица 12 - Данные для расчета показателей оборачиваемости собственного оборотного капитала по предприятию ТОО «Аршалы-Нан»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | 2005 год | 2006 год |
| Средняя величина собственного оборотного капитала | 313522,5 | 343036 |
| Доход (выручка) от реализации продукции | 1027817 | 1116194 |

Рассчитанные показатели оборачиваемости собственного оборотного капитала приведены в таблице 13.

Таблица 13 - Показатели оборачиваемости собственного капитала по ТОО «Аршалы-Нан»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Номер расчетной формулы | Значение | | Отк-лонение,  % |
| 2006 | 2007 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Коэффициент  оборачиваемости собственного оборотного капитала | 4 | 327,8 | 325,4 | -2,4 |
| Продолжительность одного оборота в днях собственного оборотного капитала | 5 | 1,09 | 1,11 | +0,02 |
| Привлечение (высвобождение) в связи с замедлением ускорением) оборачиваемости собственного оборотного капитала | 6 |  | +3441,6 | - |

Собственный оборотный капитал ТОО «Аршалы-Нан» находится в постоянном движении. На протяжении одного производственного цикла он совершают кругооборот, и чем быстрее этот кругооборот, тем выше финансовые показатели.

Скорость оборота зависит от таких факторов как нормирование, технического уровня производственной деятельности. Увеличение числа оборотов достигается за счет сокращения времени производства и времени обращения.

По данным таблицы 13 можно сделать следующие выводы: исследуемое предприятие ТОО «Аршалы-Нан» довольно эффективно управляет своим собственным оборотным капиталом. так, собственный оборотный капитал совершил полный цикл производства и обращения, принеся соответствующий доход в 2006 году – 327,8 раза, в 2007 году – 325,4 раза. Однако произошло значительное уменьшение оборачиваемости собственного оборотного капитала на 2.4%.

За счет увеличения сроков продолжительности одного оборота в днях собственный оборотного капитала в 0,02 раза, на предприятии ТОО «Аршалы-Нан» дополнительно необходимо привлечь собственный капитал в связи с замедлением оборачиваемости как минимум на сумму 3441,6 тыс.тенге.

В целом, характеризуя эффективность использования собственного капитала на предприятия можно сделать следующие краткие выводы:

- доля собственного капитала, находящаяся в обороте имеет устойчивую тенденцию к повышению - за отчетный период сумма собственного оборотного капитала увеличилась в целом на 59027 тыс.тенге.

- характеризуя соотношение собственных и заемных средств в формировании оборотного капитала ТОО «Аршалы-Нан» можно сформулировать следующее: за анализируемый период оборотный капитал ТОО «Аршалы-Нан» больше, чем на 50% сформирован за счет заемных средств, На начало 2006 года ситуация несколько стабилизировалась, но все же доля заемного капитала предприятия преобладает в источниках формирования оборотного капитала предприятия ТОО «Аршалы-Нан» (50,7%), гарантия погашения внешнего долга не обеспечивается.

- коэффициент маневренности на предприятии ТОО «Аршалы-Нан» также не отвечает ограничениям на него. (>0.5)

- увеличение собственного оборотного капитала произошло, главным образом, за счет увеличения сумм уставного, резервного капиталов, а также суммы нераспределенного дохода на 43781 тыс.тенге.

Таким образом, можно признать, что ТОО «Аршалы-Нан», хотя и обладает неоптимальной величиной собственного оборотного капитала, все же довольно эффективно управляет им. Маневренность капитала повышается, величина его постепенно увеличивается. При таких темпах в дальнейшем стабилизируется финансовое положение предприятия, зависящее от равновесия между активами и источниками их формирования.

Показатель рентабельности собственного капитала в 2006 году составлял 0,63, а в 2007 году – 1,26, т.е. рентабельность собственного капитала ТОО «Аршалы-Нан» повысилась в 2006 году, что положительно характеризует эффективность использования собственного капитала на предприятии.

В области анализа оборачиваемости собственного оборотного капитала можно сделать вывод, что ТОО «Аршалы-Нан» довольно эффективно управляет своим собственным оборотным капиталом. Однако произошло значительное уменьшение оборачиваемости собственного оборотного капитала на 2.4% и увеличение срока продолжительности одного оборота в днях собственного оборотного капитала в 0,02 раза.

Для оценки финансовой устойчивости предприятия необходим анализ его финансового состояния. Финансовое состояние предприятия - это экономическая категория, отражающая состояние капитала в процессе его кругооборота и способность предприятия к саморазвитию на фиксированный момент времени.

Для целей оценки управления деятельностью предприятия наука и практика выработали специальные инструменты, называемые финансовыми показателями. Финансовые показатели — это микромодели финансовых и экономических явлений. Отражая динамику и противоречия происходящих процессов, они подвержены изменениям и колебаниям и могут приближаться или отдаляться от своего главного предназначения — измерения и оценки сущности финансового.

Рассмотрим показатели, рассчитываемые в процессе оценки степени финансовой устойчивости и финансового риска предприятия.

В условиях рыночных отношений деятельность предприятия и его развитие осуществляются преимущественно за счет самофинансирования, т.е., собственного капитала. Лишь при недостаточности собственных финансовых ресурсов привлекаются заемные средства. В этих условиях особое значение приобретает финансовая независимость от внешних заемных источников, хотя обойтись без них практически невозможно. Поэтому необходимо разграничить источники формирования текущих активов финансовой отчетности. Минимальная часть их формируется за счет собственной нормы оборотного капитала для обеспечения производственной программы (норматив). Возникающая в отдельные периоды дополнительная потребность в текущих активах сверх минимальной потребности покрывается краткосрочными кредитами банка и коммерческим кредитом, т.е. за счет заемных, средств.

В процессе анализа источников формирования активов устанавливается фактический размер собственного и привлеченного (заемного) капитала, выявляются причины, вызвавшие их изменения за отчетный период, дается им соответствующая оценка. Главное внимание при этом уделяется собственному капиталу, поскольку запас источников собственных средств - это запас финансовой устойчивости.

Важно установить не только фактический размер собственного капитала, но и определить удельный вес его в общей сумме капитала. Этот показатель в специальной литературе носит различные названия (коэффициент собственности, коэффициент независимости, коэффициент автономии), но суть его одна: по нему судят, насколько предприятие независимо от заемных средств и способно маневрировать собственными средствами.

Коэффициент независимости определяется отношением собственного капитала ко всему авансированному капиталу по следующей формуле:

(7)



где Кн - коэффициент независимости;

Ск — собственный капитал;

Вб — авансированный капитал (итог, валюта баланса, т.е. общая сумма финансирования).

Рост его свидетельствует об увеличении финансовой независимости предприятия, снижении риска финансовых затруднений в будущих периодах.

Западные экономисты считают, что коэффициент независимости желательно поддерживать на достаточно высоком уровне. Это дает возможность поддерживать стабильную структуру источников средств. Именно такой структуре отдают предпочтение инвесторы и кредиторы. Чем больше у предприятия собственных средств, тем легче ему обеспечить бесперебойную работу и справиться с условиями рынка. Поэтому наиболее дальновидные предприниматели стремятся наращивать сумму собственного капитала путем создания различного рода резервных фондов и прямого зачисления в уставный капитал нераспределенного дохода.

Ряд авторов книг по финансовому анализу считает, что для предприятий, функционирующих в условиях развитых рыночных отношений, минимальным значением, обеспечивающим достаточно стабильное финансовое положение в глазах инвесторов и кредиторов, является отношение собственного капитала к общей его сумме на уровне 0,6. А.Д. Шеремет, О.В. Ефимова и др. оценивают минимальное значение этого показателя на уровне 0,5, который обеспечивает покрытие всех обязательств предприятия собственными средствами.

Достаточно высоким уровнем коэффициента независимости считается отношение собственного капитала к валюте баланса, равное 0,5 — 0,6. В этом случае риск кредиторов сведен к минимуму: продав половину имущества, сформированную за счет собственных средств, предприятие сможет погасить свои долговые обязательства, даже если вторая половина, в которую вложены заемные средства, будет по каким-то причинам обесценена [14, с.112].

Выполнение приведенного выше ограничения коэффициента собственности на уровне 0,5—0,6 важно не только для заимодавцев, но и для самого предприятия. Поэтому аналитику необходимо изучить структуру источников средств и оценить ее, что позволяет установить рациональность размещения их. В рыночных условиях хозяйствования она осуществляется как внутренними, так и внешними пользователями информации. Внешние пользователи информации, например банки и кредиторы, оценивают изменение доли собственного капитала в общей сумме авансированного капитала с точки зрения финансового риска при заключении сделок, договоров.

Риск нарастает в том случае, если уменьшается доля собственного капитала. Изучение структуры капитала предприятия позволяет им судить о расширении или сужении деятельности предприятия. Уменьшение краткосрочных кредитов и увеличение собственного капитала может быть свидетельством сокращения деятельности предприятия. Но однозначно такого вывода сделать нельзя, так как доля этих средств может находиться и под влиянием других факторов — процентных ставок за кредит и на дивиденды. Если процентные ставки за кредит ниже ставок на дивиденды, то рационально увеличивать привлеченные средства. Если ситуация обратная, то целесообразно использовать собственный капитал.

Коэффициент зависимости характеризует долю обязательств предприятия в общей сумме капитала предприятия. Данный коэффициент рассчитывается по формуле:

(8)



где Кз - коэффициент зависимости;

Зк — привлеченный капитал;

Вб — авансированный капитал (итог, валюта баланса).

Чем выше эта доля, тем больше зависимость предприятия от внешних источников финансирования.

Следующим показателем, характеризующим финансовую устойчивость предприятия, является коэффициент финансирования, представляющий собой отношение собственного капитала к привлеченному капиталу, который рассчитывается по формуле:

, (9)



где Кф — коэффициент финансирования;

Ск — собственный капитал;

Зк — заемный (привлеченный) капитал.

Чем выше уровень этого коэффициента, тем для банков и инвесторов надежнее финансирование [14, с.113].

Коэффициент показывает, какая часть деятельности предприятия финансируется за счет собственных средств, а какая — за счет заемных. Ситуация, при которой величина коэффициента финансирования < 1 (большая часть имущества предприятия сформирована за счет заемных средств), может свидетельствовать об опасности неплатежеспособности и нередко затрудняет получение кредита.

На западных предприятиях шире, чем коэффициент финансирования, применяется его обратный показатель — коэффициент соотношения заемных и собственных средств, который определяется отношением привлеченного капитала к собственному капиталу. Данный коэффициент, находится по формуле 4, обратной к формуле 3.

Этот коэффициент указывает, сколько заемных средств привлекло предприятие на один тенге вложенных в активы собственных средств.

Одним из важных показателей, характеризующих степень независимости (автономности) предприятия, является коэффициент финансовой устойчивости, или, как его еще называют, коэффициент покрытия инвестиций. Он характеризует долю собственных и долгосрочных заемных средств в общем (авансированном) капитале, т.е. определяется по формуле:

, (10)



где К - коэффициент финансовой устойчивости;

До — долгосрочные обязательства (долгосрочные кредиты и займы);

Вб – валюта баланса.

Это более мягкий показатель по сравнению с коэффициентом автономии. В западной практике принято считать, что нормальное значение коэффициента равно около 0,9, критическим считается его снижение до 0,75.

Рассчитаем данные коэффициенты, характеризующие финансовую устойчивость для анализируемого предприятия ТОО «Аршалы-Нан». Исходными данными для расчета являются данные бухгалтерских балансов предприятия за 2006 и 2007 года соответственно. Рассчитанные показатели отображены в таблице 14.

Таблица 14 - Показатели финансовой устойчивости ТОО «Аршалы-Нан» за период 2006-2007 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Уровень показателя | | | Изменение |
| на начало 2006 года | на конец  2006 года | на конец  2007 года |
| 1 Коэффициент независимости (финансовой автономии) предприятия | 0,711 | 0,688 | 0,737 | +0,026 |
| 2 Коэффициент финансовой зависимости | 0,289 | 0,312 | 0,263 | -0,036 |
| 3 Коэффициент финансирования | 2,46 | 2,21 | 2,80 | +0,34 |
| 4 Коэффициент финансовой устойчивости | 0,711 | 0,688 | 0,737 | +0,026 |

Рассчитанные показатели изобразим графически на рисунке 3



Рисунок 3 – Показатели финансовой устойчивости ТОО «Аршалы-Нан» за период 2006-2007гг.

Как видно из таблицы 14 и рисунка 3, рассматриваемое предприятие в целом обеспечивает себе финансовую устойчивость по трем показателям. Собственный капитал предприятия имеет тенденцию к повышению, также снижается зависимость от внешних источников финансирования. Это свидетельствует о том, что ТОО «Аршалы-Нан» активизирует свою деятельность и в том числе за счет внешних источников финансирования, и при этом еще находится в зоне финансовой безопасности.

Доля собственного капитала в общем объеме совокупного капитала предприятия повысилась на 0,026. В связи с тем, что на предприятии ТОО «Аршалы-Нан» за 2007 год не привлекались долгосрочные займы, то и значения коэффициента финансовой зависимости и коэффициента финансовой устойчивости равны. Собственный капитал ТОО «Аршалы-Нан» превышал заемный в 2006 году в 2,46 раза. К концу 2007 года собственный капитал был в 2,80 раза больше суммы заемных средств. По данному показателю наблюдается тенденция повышения. Таким образом, за счет собственного капитала предприятие ТОО «Аршалы-Нан» обеспечивает себе финансовую независимость и финансовую устойчивость в полной мере.

Исследуем практический опыт проведения аудиторской проверки расчетов с бюджетом на предприятии ТОО «Аршалы-нан».

Метод аудита – это совокупность приемов, используемых для оценки состояния изучаемых объектов. Аудит собственного 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.

Аудиторская проверка - это строго организованный процесс, которому присущи определенные этапы и порядок ведения и составления документации проведения аудиторских процедур.

На этапе планирования аудиторской проверки собственного капитала предприятия ТОО «Аршалы-нан» аудитором был разработан общий план аудита, и детальный подход к ожидаемому характеру, временным рамкам и объему работ по каждой из областей аудита.

Следующим шагом аудитора на этапе планирования было определение ключевых по значимости областей проверки и составление аудиторской программы по проверке учета собственного капитала. Ключевыми областями аудиторской проверки собственного капитала были признаны следующие:

* аудит учредительных документов и уставного капитала;
* аудит резервного, дополнительного капитала и прочих фондов.

Аудит учредительных документов заключается в тщательной проверке юридических оснований на право предприятия в соответствии с действующим законодательством.

Для проверки используются следующие основные документы:

1. Устав предприятия.
2. Учредительный договор.
3. Свидетельство о государственной регистрации.
4. Свидетельства о регистрации в органах статистики, Государственной налоговой инспекции, Пенсионном фонде и т.д.
5. Договор на банковское обслуживание.
6. Зарегистрированные изменения к учредительным документам.
7. Приказы и распоряжения исполнительной дирекции.
8. Лицензии и разрешения на определенные виды деятельности.
9. Внутренние положения.[32, с.134]
10. 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.).
11. Методики оценки вносимых долей в уставный капитал в натуральной и нематериальной формах.
12. Отчетность за начальный период деятельности предприятия после государственной регистрации.
13. 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.

Рассмотрим подробнее процедуру аудиторской проверки. На предприятии ТОО «Аршалы - Нан» в основном применяется система внутреннего аудита.

Система внутреннего контроля включает в себя политику и процедуры, применяемые руководством субъекта с целью достижения упорядоченного и эффективного ведения бизнеса, включая сохранность активов, предотвращение мошенничества и ошибки, точность и полноту учетной документации, и подготовку своевременной и надежной финансовой отчетности.

Политика контроля означает осведомленность и действия менеджмента в отношении системы внутреннего контроля и ее значимости для предприятия. Стиль руководства, культура производства, система ценностей, философия и стиль работы, организационная структура и подбор кадров - все это в совокупности составляет основу политики контроля.

Общая политика контроля подразумевает создание систему внутреннего контроля на уровне высшего руководства, включая от дел внутреннего аудита.

Изначально бухгалтерия предназначена для ведения внутреннего контроля. Любая процедура, выполняемая бухгалтером означает предварительный, текущий и последующий контроль за операциями. В некоторых странах мира по моральным качествам бухгалтера ставят после священника, что свидетельствует о честности и добропорядочности носителя этой профессий.

Прежде чем приступить к планированию аудита, аудитор оценивает состояние системы внутреннего контроля, так как эффективная работа этой системы существенно сокращает масштаб внешнего аудита, соответственно - меньше процедур и затрат времени.

Аудитор проверяет, соблюдались ли специфические процедуры контроля при создании системы внутреннего контроля посредством бухгалтерии.

Прежде всего, установлена ли система выдачи разрешения на те или иные хозяйственные операции и виды деятельности. В этих целях определена ли соподчиненность должностных лиц с правом подписи финансовых документов исходя из сущности операции, размера денежных сумм. Закреплено ли такое право работника в должностных инструкциях или в приказе о приеме на работу.

Субъект, допускающий применение электронной подписи обеспечил ли надежную защиту на использование и доступ к ним, то есть предусмотрены ли меры предосторожности и контроля.

Разработана ли в бухгалтерии схема документооборота с указанием последовательности выписки документов, санкционирования операции подписями должностных лиц, завершая процедурами сдачи их в архив.

Определены ли бухгалтерией формы бланков документов или выбраны из имеющихся на данный момент образцов. При этом необходимо проверить протестированы ли бухгалтерской службой реквизиты документов, насколько они раскрывают существа описываемой в них операции, учтены ли при этом требования бухгалтерского, статистического и оперативного (налогового) видов учета.

Надежна ли система регистрации и сквозной нумерации документов. Обеспечивает ли эта мера полноту регистрации всех операции субъекта и сохранность информации на бумажном носителе. Какова система обеспечения сохранности электронной версии бухгалтерии, своевременно ли оформляются документы и регистры учета на бумажном носителе и закреплены ли они в переплет.

Производятся ли сверки учетных данных с фактическими, кем " как часто меняются исполнители этих работ, не имеет ли место фактор срастания".

Распределены ли обязанности между работниками бухгалтерии образом, что намеренные и случайные ошибки, допущенные одним, выявляются другим бухгалтером. Предусмотрены ли условия, исключающие возможность и необходимость сговора между должностными лицами. В частности, произведено ли разделе обязанностей между лицами:

- санкционирующими и осуществляющими операции;

- обеспечивающими физическое хранение и контроль за их использованием;

- отражающими операции в учете. [32, с.34]

Соблюдается ли совокупность предоставления трудового отпуска бухгалтерам и другим должностным лицам.

Оформлены ли договоры о материальной ответственности с лицами, имеющими доступ к активам предприятия. Не имеют ли работники какие-либо юридические ограничения для работы с ценностями.

Соблюдается ли последовательность обработки информации в бухгалтерском учете: от первичных документов до финансовой отчетности. Таким образом, внутренний контроль выполняет, по меньшей мере, две функции: превентивную (предупредительную) и охранительную, то есть защитную. Хозяйственные операции всех видов подвергаются тестированию по основным направлениям внутреннего контроля с позиции реальности, полноты, разрешения, точности, классификации, учета, периодизации.

Собственный капитал формируется за счет двух источников:

1) внешних источников - взносов учредителей в уставный капитал. Могут быть внесены денежная наличность, товарно-материальные запасы, имущество и нематериальные активы;

2) внутренних источников - нераспределенный доход (непокрытый убыток), что является результатом хозяйственной деятельности;

Собственный капитал - это активы субъекта после вычета его обязательств.

Если вспомнить балансовое уравнение

Активы = Капитал + Обязательства, то

Капитал = Активы — Обязательства.

Следовательно, величина собственного капитала зависит от изменения активов и обязательств субъекта. Кроме того, второй источник капитала, указанный выше, тоже оказывает существенное влияние внутри группы, а именно на величину уставного капитала. Если деятельность субъекта завершена с результатом доход, то величина уставного капитала остаётся на уровне, если с убытком, то можно сделать вывод о том, что уменьшается уставный капитал как источник.

Для полного изучения хозяйственной деятельности субъекта, аудитору необходимо установить взаимосвязь между основными направлениями внутреннего контроля и утверждениями руководства в финансовой отчетности Таблица 15

Таблица 15 - Взаимосвязь основных направлений контроля и утверждений в финансовой отчетности [32, с.74]

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | О наличии | О правах и обязанностях | О явлениях | о завершенности | Об определении стоимости | Об измерении | О представлении и раскрытии |
| реальность | + | + |  |  |  |  |  |
| полнота |  | + |  | + |  |  |  |
| разрешение |  |  |  |  | + |  |  |
| точность | + |  |  |  | + |  |  |
| классификация |  |  |  |  |  | + | + |
| учет |  |  |  |  |  |  | + |
| периодизация | + |  | + | + |  |  |  |

Рассмотрим подробнее каждый подпункт таблицы 15:

О наличии: уставный капитал существует на дату отчетности.

Для подтверждения его наличия, аудитор по балансу устанавливает наличие раздела «Собственный капитал», изучает статьи.

В первую очередь, сопоставляет сумму уставного капитала в балансе с объявленным размером в Уставе. По учредительному договору устанавливает состав учредителей, долю участия каждого из них. По бухгалтерским записям подтверждает фактический взнос учредителей и сопоставляет их с данными в Учредительном договоре. Выявляет своевременность пополнения уставного капитала, Разница между статьями «Уставный (акционерный) капитал», и «Неоплаченный капитал» дает информацию о фактической величине уставного капитала.

Затем, по Главной книге определяет остатки на счетах капитала по видам (счета подгруппы 5000 «Уставный капитал», 5100 «Неоплаченный капитал»).

По регистрам аналитического учета устанавливает достоверность расчетов с учредителями и подтверждает их надежность бухгалтерскими документами.

Для подтверждения достоверности величины каждого вида капитала, аудитор проверяет правильность алгоритма расчетов и производит перерасчет этих данных. Результаты должны быть учтены при сопоставлении фактических и учетных данных.

О правах и обязанностях: уставный капитал имеет соответствующее отношение к субъекту на дату отчетности. Для этого:

- на уставный капитал, числящийся на балансе субъекта аудитор должен найти у менеджмента предприятия юридические основания, то есть, учредительный договор, на имущество, внесенное в качестве взноса - нотариально заверенные договоры передачи имущества или прав пользования (нематериальный актив), где собственником имущества по ним указан данный субъект.

- на изъятый капитал необходимо найти нотариально заверенное заявление учредителя с просьбой выплатить его долю, также бухгалтерские документы, подтверждающие фактический взнос учредителем своей доли в момент образования предприятия. При подтверждении последнего, он имеет право на выплату своей доли.

О явлении: операция или другое событие, связанные с уставным капиталом субъекта, произошли в течение отчетного периода.

Для этого аудитор сопоставляет даты юридического документа на образование предприятия с датами первичных документов о I пополнении или изъятии уставного капитала, с отчетным периодом, I когда даны бухгалтерские проводки.

О завершенности: отсутствуют неучтенный уставный капитал, хозяйственные операций и события, связанные с уставным капиталом, а также нет нераскрытых статей.

Об отсутствии неучтенного имущества, внесенных в уставный капитал дают информацию результаты изучения бухгалтерских документов.

Об отсутствии неучтенных хозяйственных операции и событий, связанных с уставным капиталом дает информацию трассирование (сличение данных по схеме «документы - регистры – документы»), а также результаты сверок с учредителями.

Об отсутствии нераскрытых статей дают информацию пояснительной записки к финансовой отчетности и входящая информация по взаимоотношениям субъекта с государственными или другими деловыми партнерами.

Об определении стоимости: уставный капитал отражаете соответствующей балансовой стоимости.

В балансе уставный капитал отражается в размере объявленного капитала. Следует за ним неоплаченный капитал в размере фактической задолженности учредителей в круглых скобках. Аналогично представляется изъятый капитал в размере доли выбывшего учредителя. Итоговая сумма по трем вышеназванным статьям показывает действительную величину уставного капитала.

Об измерении: операция и прочее событие, связанные с уставным капиталом учитываются по соответствующей сумме, а доходы или расходы отражаются в соответствующем периоде.

Особо обращает внимание на своевременность отражения в учете операции по расчетам с учредителями.

О представлении и раскрытии: статья раскрывается, классифицируется и описывается в соответствии с установленными требованиями. В пояснительной записке отражаются уставные требования, состав и доли учредителей, порядок образования и использования капитала.[33, с.84]

Специфическими задачами аудита уставного капитала являются установление:

- соответствия размера уставного капитала требованиям законодательства по организационно - правовым формам хозяйствования предприятия;

- своевременности пополнения уставного капитала и за счет дозволенных источников. В акционерных обществах для пополнения уставного капитала может быть использован нераспределенный доход по решению акционеров. В остальных случаях должен быть пополнен за счет внешних взносов учредителей,

- при каких обстоятельствах произошло уменьшение уставно капитала и на какую сумму, правильно ли оценена статья изъятый капитал;

- на сколько объективно оценены основные средства, нематеральные активы, внесенные учредителями в уставный капитал - Основанием для отрицательного мнения по финансовой отчетности могут служить нарушения в юридическом оформлении пакета документов (несоблюдение соотношений голосов доли учредителей, особенно на предприятиях с участием государства, в акционерных обществах), несвоевременность пополнения уставного капитала, сомнения возникающие по поводу дальнейшего функционирования субъекта (принцип непрерывности).

Кроме уставного капитала на предприятиях создается прочие Одним из них является резервный капитал. Он создается с целью выплатыдивидендов по привилегированным акциям в отчетном периоде, если финансовый год завершен с убытком, покрытия самих убытков и поддержания уставного капитала на заданном уровне. Минимальный размер резервного капитала установлен в пределах не менее 15% объявленного уставного капитала и должен создаваться в течение двух лет.

В добровольном порядке любое другое предприятие может создавать резервный капитал. Порядок образования и использования оговаривается в учредительном договоре, поэтому на таких предприятиях для аудитора он является нормативным документом по резервному капиталу. Цели создания резервного капитала предприятия определяются учредителями и могут включать следующие мероприятия: развитие производства, финансирование социально-культурных потребностей работников, как-то приобретение жилья, транспортных средств специалистам, выдача ссуд на строительство жилья, оплаты учебы детей работников. Источником резервного капитала на любом предприятии является нераспределенный доход отчетного года.

Другим немаловажным источником собственного капитала является дополнительно оплаченный капитал. Он представляет собой сумму превышения продажной стоимости акций над номинальной. В целях налогообложения такая разница в ценах акции только при первичной эмиссии является необлагаемым доходом акционерного общества, а в остальных случаях облагается налогом.

Дополнительно неоплаченный капитал образуется в результате переоценки основных средств и учитывается на счете 5110 «Неоплаченный капитал». В процессе ликвидации, реализации и прочего выбытия средств, а также по результатам года соответствующая этого капитала признается как доход субъекта.

Следовательно, аудитор должен тщательно проверить состав, источники образования собственного капитала, сопоставить остатки в балансе с данными регистров бухгалтерского учета и Главной книги.

В ходе аудита прочего капитала аудитор проверяет утверждения в финансовой отчетности.

О наличии: собственный капитал существует на дату отчетности.

Для подтверждения его наличия, аудитор по балансу устанавливает наличие раздела "Собственный капитал", изучает статьи.

Затем, по Главной книге определяет остатки на счетах капитала по видам (5410 «Неоплаченный капитал», 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами»).

По регистрам аналитического учета устанавливает достоверность расчетов с учредителями, операции по переоценке имущества и инвестиций, отчислений в резервный капитал и их использование.

Для подтверждения достоверности величины каждого вида капитала, аудитор проверяет правильность алгоритма расчетов и производит перерасчет этих данных. Результаты должны быть учтены при сопоставлении фактических и учетных данных.

О правах и обязанностях: собственный капитал имеет соответствующее отношение к субъекту на дату отчетности.

Для этого:

- по резервному капиталу, числящемуся на балансе необходимо найти нормативный документ, то есть в акционерных обществах, Страховых компаниях, банках, инвестиционных фондах, таковыми являются законы, принятые Парламентом; на других предприятиях - учредительный договор.

- на дополнительно оплаченный капитал в балансе надо найти протоколы собрания акционеров о принятии решения на эмиссию акции, с определением номинальной стоимости и по бухгалтерским документам сопоставить продажную стоимость, как разница - оценить величину этого капитала.

- на дополнительно неоплаченный капитал в балансе необходимо найти решение руководства на переоценку активов, справочные материалы на подтверждение их рыночной стоимости и бухгалтерские документы об проведении переоценки.

О явлении: операция или другое событие, связанные с капиталами субъекта, произошли в течение отчетного периода.

Для этого аудитор сопоставляет даты юридического документа на образование капитала с датами первичных документов, с отчетным периодом, когда даны бухгалтерские проводки.

О завершенности: отсутствуют неучтенный капитал, хозяйственные операций и события, связанные с собственным капиталом, а также нет нераскрытых статей.

Об отсутствии неучтенного имущества дают информацию результаты изучения бухгалтерских документов.

Об отсутствии неучтенных хозяйственных операции и событий, связанных с собственным капиталом дает информацию трассирование (сличение данных по схеме "документы - регистры — документы"), а также результаты сверок с учредителями.

Об отсутствии нераскрытых статей дают информацию анализ пояснительной записки к финансовой отчетности и входящая информация по взаимоотношениям субъекта с государственными или другими деловыми партнерами.

Об определении стоимости: собственный капитал отражается по соответствующей балансовой стоимости.[33, с.94]

Резервный капитал указывается в сумме сальдо на отчетную дату. Дополнительно оплаченный капитал - как сальдо между положительным и отрицательным приростом стоимости акции. Дополнительно неоплаченный капитал - в сумме разницы между приростом стоимости актива и пересчитанного износа и суммой, восстановленной на доходы отчетного периода.

Об измерении: операция и прочее событие, связанные с собственным капиталом учитываются по соответствующей сумме, а доходы или расходы отражаются в соответствующем периоде.

Особо обращает внимание на правильность отчислений в резервный капитал, соблюдение предельного размера использования средств на конкретные цели. Проверяется также своевременность начисления доходов и расходов по капиталу.

О представлении и раскрытии: статья раскрывается, классифицируется и описывается в соответствий с установленными требованиями. В пояснительной записке отражаются уставные требования, состав и доли учредителей, порядок образования и использования капитала по видам.

## **3.2 Пути увеличения и совершенствование учета собственного капитала**

Проведенный анализ и аудит собственного показал, что существенных нарушений в данной области формирования, использования и учета форм собственного 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 собственного капитала, как эмиссионный доход, поскольку согласно действующего законодательства данная форма может быть только у акционерного общества. В числе исследованных форм собственного капитала ТОО «Аршалы-Нан» - уставный капитал, резервный капитал, установленный учредительными документами, резервы на переоценку, нераспределенный доход.

Ведущее место в собственном 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 «Аршалы-Нан».

В ТОО «Аршалы-Нан» 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 РПС: Дебет 5410 «Прибыль (убыток) отчетного года» Кредит 5310 «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 5310 «Резервный капитал, установленный учредительными документами» и кредиту счета 5410 «Прибыль (убыток) отчетного года» отражаются суммы, направленные на покрытие убытка предприятия за отчетный период.

В целом, учредительные документы ТОО «Аршалы-Нан» 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 «Аршалы-Нан» нет обозначенного порядка, что может негативно отразиться в дальнейшей деятельности.

Учредитель ТОО «Аршалы-Нан» 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 5410, с последующим отнесением суммы нераспределенного дохода на счет 5430 «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.

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 собственного 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 собственным капиталом можно предложить политику увеличения собственного капитала. Данное направление финансового менеджмента характеризуется следующим. Увеличение собственного капитала позволяет предприятию легче справиться с неурядицами рыночной экономики. Вот почему необходимо постоянно наращивать абсолютную сумму собственного капитала.

Основным источником увеличения собственного 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.[34, с.115]

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.

Важное направление в повышении финансового состояния предприятия — обеспечение быстрой оборачиваемости капитала. Одна из распространенных причин, почему предприятия получают невысокую прибыль, состоит в том, что значительная сумма средств у них неподвижна. Избыток оборудования, сверхнормативные запасы сырья, материалов и т.п. свидетельствуют о том, часть капитала бездействует. 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. Сущностью бизнеса является обмен. 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.

Изложенные рекомендации представляют собой лишь общие направления совершенствования управления собственным 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 – собственный капитал предприятия. В качестве определяющих знаний было установлено, что:

- собственный капитал предприятия - это совокупность средств, принадлежащих собственнику предприятия на правах собственности, участвующие в процессе производства и приносящие прибыль;

- формы функционирования собственного капитала следующие: выпущенный капитал, эмиссионный доход, выкупленные собственные долевые инструменты, резервный капитал, установленный учредительными документами, резервы на переоценку активов, нераспределенный доход (непокрытый убыток);

- информация о состоянии всех форм функционирования собственного капитала предприятия отражается на счетах раздела 5 «Капитал и резервы» Рабочего плана счетов в соответствии с МСФО.

Также в дипломной работе было проведено исследование действующей практики учета собственного капитала на материалах предприятия ТОО «Аршалы-Нан».

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

Ведущее место в собственном 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 «Аршалы-Нан».

В бухгалтерском учете ТОО отражена величина уставного капитала, зарегистрированная в уставе ТОО «Аршалы-Нан», как вклад учредителя в размере 240 000 тенге в натуральной форме в виде основных средств (здание склада).

Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала в Типовом плане счетов бухгалтерского учета, составленном по МСФО предназначена группа счетов 5000 «Уставный капитал». На счетах группы отражаются операции по внесению вкладов (имущественных взносов) в уставный капитал.

Расчеты с участниками ТОО «Аршалы-Нан» осуществляются при распределения чистого дохода товарищества. Расчеты с участниками ТОО «Аршалы-Нан» осуществляются с учетом вклада каждого из них в уставный капитал ТОО после завершения финансового года.

В ТОО «Аршалы-Нан» 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 РПС: Дебет 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток) отчетного года» Кредит 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами.

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

Для определения итогового финансового результата: нераспределенного дохода или убытка, предназначен счет 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)», который определяет сумму чистого дохода (убытка) за отчетный период.

Проведенный анализ собственного капитала позволил сформулировать следующее: ТОО «Аршалы-Нан», хотя и обладает неоптимальной величиной собственного оборотного капитала, все же довольно эффективно управляет им. Маневренность капитала повышается, величина его постепенно увеличивается. При таких темпах в дальнейшем стабилизируется финансовое положение предприятия, зависящее от равновесия между активами и источниками их формирования.

Однако произошло значительное уменьшение оборачиваемости собственного оборотного капитала на 2.4% и увеличение срока продолжительности одного оборота в днях собственного оборотного капитала в 0,02 раза. Показатель рентабельности собственного капитала в 2006 году составлял 0,63, а в 2007 году – 1,26, т.е. рентабельность собственного капитала ТОО «Аршалы-Нан» повысилась в 2007 году, что положительно характеризует эффективность использования собственного капитала на предприятии.

Доля собственного капитала в общем объеме совокупного капитала предприятия за анализируемый период повысилась на 0,026. Собственный капитал ТОО «Аршалы-Нан» превышал заемный в 2006 году в 2,46 раза. К концу 2007 года собственный капитал был в 2,80 раза больше суммы заемных средств. По данному показателю наблюдается тенденция повышения. Таким образом, за счет собственного капитала предприятие ТОО «Аршалы-Нан» обеспечивает себе финансовую независимость и финансовую устойчивость в полной мере.

В работе был рассмотрен аудит собственного капитала на материалах действующего предприятия ТОО «Аршалы-нан». Аудит — это лицензируемая предпринимательская деятельность, направленная на подтверждение достоверности налоговой и финансовой отчетности, для уменьшения, до приемлемого уровня информационного риска для заинтересованных пользователей финансовой отчетности, представляемой предприятием (организацией) собственникам, а также другим юридическим и физическим лицам.

Поскольку форма хозяйствования предприятия – ТОО, уставный капитал предприятия внесен в качестве вклада, а не акций. Неоплаченный и изъятый капитал отсутствуют, поскольку вклад внесен своевременно. Также отсутствует такая форма функционирования собственного капитала, как дополнительный оплаченный капитал, поскольку согласно действующего законодательства данная форма может быть только у АО. В числе исследованных форм собственного капитала ТОО «Аршалы-нан» - уставный капитал, резервный капитал, дополнительный неоплаченный капитал, нераспределенный доход.

Для проведения аудита данных форм функционирования собственного капитала аудитором был составлен общий план аудита, программа аудита, определяющая основные области проверки, и непосредственно была выполнена сама аудиторская проверка, которая показала одно несущественное нарушение.

Общий вывод по аудиту собственного капитала ТОО «Аршалы-нан» - финансовую отчетность, отражающую порядок формирования и использования собственного капитала признать достоверной.

# **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Послание Президента Республики Казахстан Нурсултана Назарбаева народу Казахстана «Новый Казахстан в новом мире» от 28.02.2007 года.
2. Энциклопедический словарь/ Под ред. И. А. Андриевского. - СПб: Издатели Ф. А. Брокгауз, И. Ф. Ефрон, 1990
3. Радостовец В.К. и др. Бухгалтерский учет на предприятии. Издание 3 доп. и перераб. - Алматы: Центраудит, 2002 г-728с.
4. Попова Л.А. Бухгалтерский учет на предприятии, Караганда; «Арко», 2005, 257с.
5. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности Закон Республики Казахстан от 28.02.07 г. № 234-111"
6. Сейдахметова Ф.С. Современный бухгалтерский учет. Учебное пособие. - Алматы: Экономика, 2000 г.
7. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс). Кодекс Республики Казахстан от 12 июня 2001 г., №209-11 (с изменениями и дополнениями от 01.01.2006г.). - Алматы: Каржы-Каражат, 2006 г.
8. Мычкина О.В. МСФО: рекомендации по применению рабочего плана счетов. Практическое пособие. – Алматы: Центральный дом бухгалтера, 2006 – 104с.
9. Толпаков Ж.С. Бухгалтерский учет в организациях торговли. -Караганда, - 2004.
10. Платова О.В. Международные стандарты финансовой отчетности. Краткий перекрестный конспект-комментарий// Вопросы учета и налогообложения. – 2006, №4. –с.7-19
11. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях/Учебное пособие. – Алматы, 2006.-472с.
12. Гражданский Кодекс Республики Казахстан (Общая часть). Комментарий (постатейный). В двух книгах. Книга 2. – 2-е изд., испр. и доп., с использованием судебной практики/ Под ред. М.К.Сулейменова, Ю.Г.Басина. – Алматы: Жеті жарғы, 2003. – 528с.
13. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 4-е изд., перераб. и доп. – Минск: «Новое знание», 2000 – 688с.
14. Ковалев В.В. Финансовый анализ: управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1996 – 432с.
15. Инструкция (основа) по разработке Рабочего плана счетов для организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (приказ МФ РК от 22.12.2005г. №426)
16. Скала Н.В., Скала В.И. Сборник типовых бухгалтерских проводок – изд. 8-е. – Алматы: Издательство LEM, 2005 – 172с.
17. Торшаева Ш.М. Теория бухгалтерского учета – Караганда: 2000г. – 155с. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет" (Налоговый кодекс) от 31 декабря 2006 года, №125-III.-Алматы: ТОО «Издательство Норма-К», 2007. - 320с.
18. Типовой план счетов по МСФО.\\ Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 23.05.2007 № 185.
19. МСФО: Рекомендации по применению рабочего плана счетов. – Алматы: Изд-во ЦДБ, 2006.
20. Стандарты аудиторской деятельности в Республике Казахстан. Департамент методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства Финансов Республики Казахстан, Алматы; Экономика, 1998г - 240.
21. Аудит: Учебник под ред. проф. В.И. Подольского.— М.: Финансы и статистика, 1997.— с. 197-199
22. Дюсембаев К.Ш. Анализ финансового положения предприятия: Учебное пособие.-Алматы: Экономика, 1998.
23. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Финансовый анализ: Учебное пособие - М.:ДИС, 1997 – 128с.
24. Нурсеитов Э.О. Особенности национального учета и МСФО. – Алматы: Изд-во БИКО, 2004.-300 с.
25. Ержанов М.С., Ержанова А.М. Основы бухгалтерского учета и новая корреспонденция счетов. – Алматы, 2003
26. Торшаева Ш.М. Теория аудита: Учебно-практическое пособие для ВУЗов - Караганда: КУБУП, 2000. – 150 с.
27. Дюсембаев К.Ш., Егембердиева С. К., Дюсембаева Е. К. Аудит и анализ финансовой отчетности. – Алматы: Гылым, 1998. – 500 с.
28. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. - М.: Инфра-М, 1995.
29. Аудиторская проверка на предприятии // Бюллетень бухгалтера. - №48, 2006. – С. 6-8
30. Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан. Закон Республики Казахстан от 05.05.2006 г.
31. Международные стандарты аудита в Казахстане. – Алматы, 2001.
32. Торшаева Ш.М. Аудит: Учебное пособие - Караганда: 2002. – 174 с.
33. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК, Москва; Издательство «Дело и сервис», 1998 г. – 464с.
34. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Финансовый анализ: Учебное пособие - М.:ДИС, 1997 – 128с.

# **Приложение 1**

Фрагмент устава ТОО «Аршалы-Нан»

Статья 1. Общие положения.

1.1. Наименование: Товарищество с ограниченной ответственностью «Аршалы-Нан», Жауапкершілігі шектеулі серіктестігі “Ахат”, в дальнейшем именуемое «Товарищество».

Сокращенное наименование на русском языке. ТОО «Аршалы-Нан», Сокращенное наименование на казахском языке: ЖШС «Аршалы-Нан».

1.2 Юридический адрес Товарищества: Республика Казахстан, Карагандинская область

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 собственной 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 физическое лицо.

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 240 000 (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 собственного капитала, в том числе за счет резервного капитала;

• переоценка чистых активов (собственного 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 2**

ТОО «Аршалы-Нан» Утверждаю

##### Руководитель предприятия

Кузнецов С.В.

## Акт

приемки-перемещения основных средств (сокращенный)

|  |  |
| --- | --- |
| Номер  документа | Дата составления |
| 1 | 10.07.03г. |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наиме-нование | Полу-чатель, цех, отдел | Корреспон-денция счетов | | Перво-начальная стоимость | Инвен-тарный номер | Срок службы, лет | норма аморт. отчислений |
| дебет | кредит |
| произв.  здание | 01 | 2412 | 5020 | 100000 | 20 | 01001 | 8% |
| склад | 02 | 2412 | 5020 | 80000 | 20 | 01002 | 8% |

На основании приказа учредителя ТОО «Аршалы-Нан» Кузнецова С.В.. о внесении производственного сооружения и здания склада в уставный капитал ТОО «Аршалы-Нан»

От 9 «07» 2003 №17 произведен осмотр производственного сооружения и здания склада, принимаемого в эксплуатацию от Кузнецова С.В.. в качестве вклада в уставный капитал.

Объект находится по адресу: Актогайский р-он, пос.Краснокутский, ул.Ауэзова, 2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Вид сооружения по классификации ОС | Год постройки | Дата ввода в эксплуатацию | Номер технического паспорта |
| произв.здание | 01 | 1999 | 10.07.2003 | CS-65945 |
| склад | 02 | 1999 | 10.07.2003 | AD-15478 |

Краткая характеристика объекта: здания склада предназначено для хранения сельскохозяйственной продукции, производственное сооружение представляет собой 1-но этажное здание, предназначенное для установки и работы производственно-технологического оборудования.

Объект техническим условиям соответствует.

Заключение комиссии: - Здания принять в эксплуатацию и

поставить на баланс ТОО «Аршалы-Нан»

Председатель комиссии:

Директор ТОО «Аршалы-Нан» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Малодушкин М.В.

Члены комиссии:

Инженер\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Скоков П.А.

Мастер по производству \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Тимошенко А.П.

Гл.бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Сирина А.М.

М.П.

Отметка в бухгалтерии об открытии карточки ОС 10.07.03г.

Гл.бухгалтер Сирина А.М.

# **Приложение 3**

ОТЧЕТ

о доходах и расходах

Наименование организации ТОО «Аршалы-Нан»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Местонахождение\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

на\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ дата (год, число, месяц)\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Вид деятельности: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Орган управления государственным имуществом\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Организационно-правовая фора собственности\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Единица измерения тыс. тенге\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателей | Код строки | Сумма |
| 1 | 2 | 3 |
| Доход от реализации продукции (работ, услуг): | 010 | 535696 |
| Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) | 020 | 356060,6 |
| Валовой доход | 030 |  |
| Расходы периода | 040 |  |
| в том числе:  общие и административные расходы | 041 | 108078 |
| расходы по реализации | 042 | 30815 |
| расходы на выплату процентов | 043 | 32000 |
| расходы по выбытию основных средств | 044 | 9000 |
| Доход (убыток) от основной деятельности | 050 | 535696 |
| Доход (убыток) от неосновной деятельности | 060 | 136406 |
| Доход (убыток) от обычной деятельности до налогообложения | 070 | 672102 |
| Подоходный налог | 080 | 4005 |
| Доход (убыток) от обычной деятельности после налогообложения | 090 | 668097 |
| Доход (убыток) от чрезвычайных ситуаций | 100 |  |
| ЧИСТЫЙ ДОХОД (УБЫТОК) | 110 | 668097 |