**Вопросы**

1. Возникновение аудита. Предмет и задачи аудита
2. Правовые основы и субъекты аудита
3. Факторы и степень убедительности в проверке
4. Программа аудита уставного капитала

**1. Возникновение аудита. Предмет и задачи аудита**

**Аудиторская деятельность (аудит)** представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению вневедомственных проверок финансовой отчетности, документов бухучета, налоговых деклараций и др. финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг.

**Аудитор** – лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период. Аудитор отличается от ревизора по своей сущности, по подходу к проверке документации, по взаимоотношениям с клиентом, по выводам, сделанным по результатам проверки, и т.д.

Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и, а это не менее важно, разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли. Аудит можно определить как **своеобразную экспертизу бизнеса.**

Аудиторская деятельность включает, помимо проверок, оказание различного рода услуг: ведение и восстановление учета, консультации по вопросам ведения учета, налогообложения, обучения и др.

Проф. Дж. Робертсон подчеркивает, что аудит – это деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска. И далее заключает, что аудит способствует уменьшению до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов. Можно примерно спрогнозировать этот риск и определить вероятность благоприятных событий. В то же время предпринимательский риск компании прямого влияния на аудиторов не оказывает.

Отличие аудита от судебно-бухгалтерской экспертизы состоит в том, что аудит – независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов.

Аудит существует независимо от отсутствия или наличия уголовного или гражданского дела.

Профессия независимого бухгалтера-аудитора возникла в прошлом веке в АО Европы. Это было вызвано потребностью в объективной оценке отчетности АО, получении достоверных данных о финансовом положении предприятия. Эти объективные данные мог дать только независимый от фирмы специалист.

В настоящее время во всех странах мира с рыночной экономикой существует общественный институт аудита со своей организационной и правовой инфраструктурой.

Бухгалтер-аудитор является представителем свободной профессии, как, например, врачи, частнопрактикующие адвокаты, музыканты. Однако аудиторы, работающие в одиночку, в развитых странах с рыночной экономикой в настоящее время встречаются все реже. Большинство из них работает в специализированных фирмах, возможности которых для успешной деятельности больше, чем отдельных частнопрактикующих аудиторов.

Развитие аудиторского дела привело к созданию крупнейших транснациональных компаний и фирм, имеющих свои филиалы и представительства во многих странах мира.

**2 Правовые основы и субъекты аудита**

Аудиторская деятельность регулируется в соответствии с действующими государственными законодательными актами, аудиторскими стандартами и другими регулятивами (нормативными правовыми документами).

Поскольку результаты аудиторской проверки являются основой множества экономических решений, аудиторская деятельность в той или иной мере регулируется государством во всех странах. Однако вмешательство государства в жизнь профессиональных аудиторских организаций в каждой из них осуществляется по-разному. Если в США и Великобритании (включая страны Британского содружества наций) эти организации самостоятельны и сами готовят аудиторов, присваивая им соответствующую квалификацию и далее следя за тем, насколько добросовестно и квалифицированно ими выполняются профессиональные обязанности, то в Германии, Франции и Италии аудиторская деятельность жестко контролируется, т.е. она организуется государственными органами.

В нашей стране цивилизованное функционирование аудиторской деятельности обеспечивался до последнего времени действием закона «Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан» от 18 октября 1993 г. Этот закон был уникальным явлением того времени, поскольку аудит в странах СНГ и в том числе у нас делал свои первые шаги. Он явился первой попыткой придать юридический статус аудиторской деятельности. Принятие его помогло привлечь в нашу страну крупные международные аудиторские компании, создало благоприятные условия для развития аудита и его правовой базы. Сейчас у нас имеется свыше 100 аудиторских организаций, 460 аудиторов. С апреля 1994 г. действует общественное профессиональное объединение – Палата аудиторов.

Однако за прошедший период произошли радикальные изменения в бухгалтерском учете, был принят ряд нормативных правовых актов, имеющих существенное значение для хозяйственной деятельности и нуждающихся в дополнительном разъяснении. Нужен был новый закон, учитывающий изменения в экономической жизни государства, в постановке и ведении бухгалтерского учета, в составлении финансовой отчетности, а также опыт аудиторской деятельности за истекшие пять лет. Хотя проект закона обсуждался очень долго, претерпел существенные поправки, но все же 20 ноября 1998 г. новый закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» был принят и введен в действие. По сравнению со старым, он значительно шире раскрывает содержание понятия «аудит». Это вполне понятно и естественно, так как определение его в первом законе исходило из практических знаний разработчиков того периода, когда шло лишь становление аудита в нашей стране.

Прежде всего, в новом законе деятельность аудиторов и аудиторских организаций по проведению аудита определена как *предпринимательская,* что является несомненным достоинством.

Аудиторские организации вступают в правовые, экономические, финансовые и иные деловые отношения со многими субъектами. Закон регулирует различные отношения аудита с государственными органами власти, а также субъектами, подлежащими аудиту по заказам клиентов, с клиентами – по поводу ответственности сторон, взаимных прав и защиты прав, представления достоверных сведений, сохранения коммерческой тайны.

Основное содержание аудиторской деятельности определено точным и однозначным в толковании термином «проверка», что означает изучение записей, документов или материальных активов. Он не нуждается в дополнительных разъяснениях и теоретических спорах о его сути в отличие от таких, например, понятий как «ревизия», «контроль», «экспертиза». Использование определения «проверка» ставит лишь логически закономерные вопросы: «что проверять?», «как проверять?», «каков будет результат проверки?».

В определении аудита выделен его объект – **финансовая отчетность** и **иные** документы юридических и физических лиц, а также дан ответ на вопрос: «как проверять?». В нем подчеркивается, что проверка должна быть **независимой.** Это – основополагающий принцип аудита, так как благодаря его соблюдению обеспечивается разумная уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не – содержит в себе существенных неточностей. Получение разумной уверенности повышает доверие к финансовой отчетности и является необходимой предпосылкой для принятия ее пользователями правильных управленческих, производственных и финансовых решений.

Следует отметить, что практическое применение принципа независимости вызывает все еще множество вопросов у участников рынка даже в развитых странах, не говоря уже о странах СНГ. Отсутствие четкого понятия независимости привело к тому, что правительство Республики Казахстан поставило перед законодательной властью страны вопрос о передаче независимого аудиторского дела в ведение государственного органа. Парламент это мнение не поддержал, так как принятие такого предложения привело бы к подрыву независимости аудиторских организаций, доверия отечественных и иностранных предпринимателей к стабильности законодательной базы и было бы воспринято ими как неоспоримый признак свертывания рыночных реформ. Не секрет, что возмужавший аудит повысил привлекательность Казахстана в глазах иностранных инвесторов, для которых наличие независимого аудита и его защищенность законами очень важны.

Мировой, да и собственный опыт свидетельствуют, что аудиторская деятельность может быть эффективной только при условии ее полной независимости не только от клиента-заказчика, но и от любых государственных контрольно-ревизионных и других подобных органов. По мнению наиболее крупных иностранных аудиторских фирм, действующих на территории Республики Казахстан, наличие закона «Об аудиторской деятельности» является гарантом независимости, объективности и конфиденциальности этого вида деятельности, соответствует мировой практике и служит дальнейшему развитию в стране рыночных отношений.

Следует отметить, а это особенно важно, что в независимом аудите заинтересовано и само государство, так как это позволяет более строго определять инвестиционную политику, индикативное планирование, достоверность финансовой отчетности и на этой основе строить реальное налогообложение. Вот почему в статье 9 закона четко подчеркнуто, что «не допускается незаконное вмешательство государственных органов, аудируемых субъектов и любых третьих лиц в деятельность аудиторов и аудиторских организаций».

Отмечая это главное достоинство закона Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности», нельзя не сказать и о том, что в нем не все вопросы на сегодня решены обстоятельно и на должном уровне, что имеются некоторые упущения и недоработки, которые, надеемся, будут учтены в ходе дальнейшего совершенствования законодательной базы аудита.

* Закон, на наш взгляд, должен содержать исчерпывающий перечень услуг, поскольку аудиторские организации не могут заниматься никакой другой предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской. В этот перечень могут войти, например: постановка, ведение и восстановление бухгалтерского учета; составление бухгалтерской отчетности;
* анализ финансово-хозяйственной деятельности;
* оценка активов, собственного капитала и обязательств;
* консультирование по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства Республики Казахстан;
* составление бизнес-планов и иных технико-экономических обоснований;

обучение;

* оказание других услуг по профилю деятельности аудиторской фирмы (редакционно-издательских, по распространению нормативной, справочной и методической литературы и т.п.);

помощь в проведении приватизации;

* юридические услуги.

Недостаточное внимание уделено в законе классификации видов аудита. В нем отмечаются лишь два вида аудита: обязательный и инициативный. Можно было бы ее расширить, выделив хотя бы еще два таких, как внутренний и внешний.

Важным вопросом, хорошо изложенным в законе, является вопрос аттестации кандидатов в аудиторы. Теперь эта процедура будет проводиться только аудиторами-профессионалами, вошедшими в состав Квалификационной комиссии по аттестации аудиторов, а не вместе с представителями государственных органов, как это делалось до сих пор. Это будет способствовать более строгому отбору тех, кто решил заниматься аудитом, и в конечном счете положительно скажется на качестве аудирования.

Предоставляя аудиторам независимость, необходимо, на наш взгляд, ужесточить критерии отбора кандидатов в аудиторы. Вопрос о том, кто может принимать участие в сдаче экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью, стоит сегодня достаточно остро. Престиж профессии аудитора сегодня вызвал большой приток претендентов на право заниматься аудиторской деятельностью.

Одним из основных критериев при определении достойных выступает уровень образования. Несомненно, общеобразовательный ценз не может быть снижен. В законе отмечается, что «к аттестации допускаются лица, имеющие высшее образование и опыт работы в экономической, финансовой, учетно-аналитической, контрольно-ревизионной или правовой сфере не мет е пяти лет». Практика показывает, что отсутствие у кандидатов в аудиторы высшего экономического, финансового, учетно-аналитического и правового образования отрицательно сказывается на качестве аудиторских проверок, а пятилетний практический стаж работы для кандидатов в аудиторы, не имеющих такого образования, далеко недостаточен.

На наш взгляд, при допуске к экзаменам необходимо установить следующие критерии:

кандидаты в аудиторы должны иметь высшее экономическое, финансовое, учетно-аналитическое и правовое образование;

при отсутствии такого образования они должны иметь стаж работы в качестве экономиста, финансового менеджера, бухгалтера, ревизора и юриста не менее 10 лет.

Аудит не должен быть доступной профессией, которой можно заниматься в свободное от другой работы время. Каждый, кто решил посвятить себя аудиту, должен сделать выбор в своих профессиональных интересах.

Конкретно и подробно изложены в законе права, обязанности и ответственность аудиторов, аудиторских организаций, а также аудируемого субъекта Единственным упущением в этом вопросе является отсутствие механизма их реализации.

Определение прав и обязанностей должно не только декларироваться. Их реализацию на практике следует поддерживать системой соответствующих мер. Например: если аудируемый субъект нарушает право аудитора на выяснение любых обстоятельств, имеющих отношение к проверке, или ограничивает доступ к информации, должны законодательно предусматриваться экономические санкции вплоть до расторжения договора с выплатой неустойки.

В свою очередь, необходимо законодательно определить материальную ответственность аудиторов за реально причиненный некачественным аудиторским заключением ущерб, хотя бы в размере суммы гонорара, полученной в качестве оплаты за оказанные аудиторские услуги. В законе отсутствует механизм страхования ответственности аудиторов, нет и нормы, устанавливающей конституционно обоснованные ограничения в деятельности иностранных аудиторских фирм. На наш взгляд, в законе необходимо четко закрепить положение, по которому эти фирмы могут функционировать на территории нашей страны только в организационно-правовой форме совместных предприятий. Если такой порядок не будет установлен, то Казахстан и впредь будет терять миллионы долларов, которые в настоящее время выкачиваются из бюджета страны иностранными аудиторскими фирмами.

Диссертант совместно с д.э.н., профессором В.К. Радостовцем 19 мая 1997 г. внесли в Комитет по экономике, финансам и бюджету Мажилиса Парламента Республики Казахстан свои предложения по совершенствованию законопроекта «Об аудиторской деятельности» (Приложение К). Отдельные рекомендации, в частности, о составе Квалификационной комиссии по аттестации аудиторов и о независимости аудиторов от государственных органов учтены в новом законе, а некоторые, к числу которых относится предложение о функционировании иностранных аудиторских фирм в Республике Казахстан, не нашли в нем своего отражения.

Но несмотря на указанные выше и другие пробелы, новый закон «Об аудиторской деятельности» имеет исключительно важное значение. Действие его способствует созданию благоприятных условий для развития цивилизованных рыночных» отношений в Казахстане и повышения инвестиционного имиджа республики, дальнейшему развитию аудита в нашей стране.

**3. Факторы и степень убедительности в проверке**

Оценка убедительности происходит во время аудиторской проверки, на этапе планирования и при оценке результатов аудиторских процедур. Стандарт аудита 7 «Планирование» требует, чтобы аудитор, намечая операцию, принял во внимание предварительное суждение об уровне существенности для целей аудита. Предварительное суждение может включать оценки того, что является важным для разделов баланса, отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности и для финансовой отчетности в целом. Одна из целей предварительного суждения о существенности – сфокусировать внимание аудитора на более значительных пунктах финансовой отчетности при определении стратегии аудиторской проверки.

Определение уровня существенности на стадии планирования основывается на предварительных знаниях о клиенте. Этот уровень существенности часто называют «существенностью при тестировании» или «плановым уровнем существенности». Он используется в качестве исходной информации для принятия решения о размерах необходимого тестирования. При последующем тестировании, когда становится доступным гораздо более широкий круг информации, может стать очевидным, что плановый уровень существенности был установлен слишком низким и что ошибки часто превышают доверительный первоначальный уровень. В таких ситуациях аудитор может переоценить свое исходное решение об уровне существенности, внести соответствующие коррективы. Поэтому, чтобы эффективно провести проверку, аудитор должен непрерывно оценивать результаты проведенных процедур и многократно проверять на основе этих результатов, является ли объем процедур, запланированных для различных статей финансовой отчетности, достаточным или чрезмерным. Например, взятые по отдельности несущественные искажения фактов определенных расходов могут накопиться до значительного количества. По ходу работы аудитор может обнаружить, что отдельные несущественные искажения фактов не компенсируют друг друга, но приводят к завышению дохода. В таком случае аудитору, возможно, потребуется отрегулировать масштаб процедур для оставшихся исследуемых расходов, чтобы обрести уверенность, что существенная совокупная ошибка, если она существует, будет обнаружена. Возможно, потребуется применить дополнительные процедуры к уже проверенным разделам.

Новые факты и обстоятельства в ходе аудиторской проверки могут изменить уровень существенности отдельных статей и финансовой отчетности в целом, что к концу аудиторской проверки его величина станет иной, чем на стадии планирования. Аудитор, который по ходу работы не переоценивает уровень существенности и масштабы проверки, сталкивается с более высокой степенью риска эффективно выполнить проверку. Оценки уровня существенности и планирования аудиторской проверки должны рассматриваться скорее как динамические, а не статические аудиторские концепции.

Итак, что же означает понятие «существенность»?

В профессиональной литературе встречается ряд трактовок этого понятия, которые в систематизированном виде приведены ниже:

**Понятие существенности** в **профессиональной литературе**

Существенность – это «величина пропуска, неточного или неправильного трактования факта бухгалтерской информации, которая в свете сопутствующих обстоятельств делает вероятным, что суждение, сделанное на основе этой информации, могло бы измениться или на него мог бы повлиять неточный или неправильный факт». Дж. Робертсон

А. Существенность или материальность (слова-синонимы) – это «максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в публикуемых финансовых отчетах и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей в заблуждение».

Б. «согласно концепции материальности в финансовом учете и отчетности информация является материальной и должна раскрываться, если она может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности». Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек

Неточность в финансовой отчетности может считаться существенной, если наличие информации об этой неточности повлияет на принятие решения пользователей данной отчетности. Совет по бухгалтерским стандартам Великобритании

Принцип материальности имеет два аспекта:

1) пренебрежение незначительными и маловажными событиями и

2) отражение всех важных событий. Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл

Если проведенная операция в определенном смысле не стоит усилий по ее регистрации, то ведение учета в таком случае совершенно нецелесообразно.

Если отсутствие или неправильное понимание некоторой цифры в пакете отчетов слишком тривиально, чтобы повлиять на понимание результатов бизнеса или трактовку финансового положения, данная ошибка считается несущественной. При подготовке отчетов важно оценить, что существенно, что нет, чтобы не терять понапрасну время на поиск ненужных подробностей. СААР

Международные стандарты учета и аудита.

Материальность – это величина или сущность неправильного положения (включая пропуск) в финансовой информации. Это делает вероятным, что вывод лица, полагающегося на информацию, будет находиться под влиянием или его решение может быть затронуто в результате недостоверной информации.

Аудитор проводит аудиторскую проверку для того, чтобы иметь обоснованное представление о выявлении недостоверной информации, которая является существенной в проверяемой им финансовой информации. Международные стандарты по аудиту.

Информация существенна, если ее опущение или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности.

Обзор приведенных определений говорит о том, что понятие «существенность» в целом трактуется двояко, что является следствием деления информации на существенную и несущественную. Такое деление ее вытекает из фундаментального принципа бухгалтерского учета и финансовой отчетности – принципа существенности, согласно которому существенной считается информация, если ее отсутствие (пропуск) или искажение могут повлиять на экономическое решение пользователя финансовой отчетности, а несущественной – которая не оказывает такого влияния.

Не следует терять понапрасну время на тщательный учет незначительных предметов.

Приобретение дешевой металлической пепельницы также будет отнесено на расходы за тот период, когда она была куплена, поскольку она относится к несущественным предметам, хотя вполне может прослужить и двадцать лет. В то же время грузовик может быть рассмотрен как существенный предмет, так как в каждом периоде необходимо производить начисления амортизации в размере израсходованной за данный период части стоимости грузовика».

Когда информация считается существенной, то это можно понимать так как трактуется в казахстанских стандартах бухгалтерского учета и аудита, которые определены на основе изучения зарубежной литературы. Однако нам представляется, что в этих определениях упущен один важный момент, а именно: влияние уровня существенности на выражение мнения аудитора относительно достоверности и объективности финансовой отчетности «по всем существенным параметрам», как этого требует стандарт аудита 5 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности».

Концептуально уровень существенности оказывает непосредственное воздействие на выражение мнения аудитором относительно **достоверности и объективности** финансовой отчетности по всем существенным параметрам, а следовательно, на тип представляемого аудиторского заключения.

Отдельные показатели финансовой отчетности и некоторая информация, содержащаяся в расшифровках к ним в пояснительной записке, не являются достаточно точными. Однако на основании этого нельзя делать вывод, что финансовая отчетность в целом неточна, что она не отражает реального положения дел. Неточности могут быть вызваны: ошибками в расчетах (например, допущены арифметические ошибки при подсчете суммы амортизации, сумма задолженности покупателя показана неверно);

Если эти ошибки выявлены аудитором, то клиенту необходимо внести исправления в финансовую отчетность, иначе она будет неточна. Но не всегда клиентом вносятся исправления сразу, бывает, что они не вносятся совсем.

Аудитор допускает неточности в финансовой отчетности, когда:

1. неточности мелкие и не влияют на решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности;
2. затраты на выявление и исправления мелких ошибок слишком велики;
3. время, затраченное на выявление и исправление мелких ошибок, может отсрочить публикацию финансовой отчетности.

Таким образом, аудитор допускает ошибочность учетных показателей, но при этом аудитор имеет в виду максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в финансовой отчетности и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей в заблуждение.

На практике нет простых и четко определенных правил, которые помогли бы аудитору решить, является данная информация существенной или несущественной. Поскольку на этот счет не существует никаких правовых положений, оценка существенности определяется самим аудитором. Суждение аудитора о степени существенности достаточно субъективно и требует от него значительного профессионализма, опыта работы, знания специфики деятельности клиента, а также особенностей экономической и социальной среды.

Отдельные аудиторы используют абсолютную величину в качестве единственного критерия уровня существенности. Но абсолютная величина может считаться приемлемой в одном случае и быть слишком большой или слишком маленькой – в другом. Тем не менее, некоторые аудиторы считают, что сумма в 100тыс. тенге (или другая столь же крупная сумма) является существенной вне зависимости от других обстоятельств.

**Предварительный уровень существенности зависит от ряда** **факторов:**

* от характера события и его количественной оценки;
* размера хозяйствующего субъекта;
* стоимости капитала;
* величины чистого дохода и др.

Например, у субъекта, имеющего миллионные обороты, ошибка в 10 тыс. тенге может не иметь значения, но выявленные взятки или кражи в 10 тыс. тенге могут быть очень существенным событием. Бухгалтер должен принимать во внимание важность фактов, а пользователи должны полагаться на их оценку. Другой пример. Ошибка в 100 тыс. тенге может быть существенной для небольшого хозяйствующего субъекта и несущественной для крупного. Однако не все ошибки и обстоятельства можно оценить количественно, например, нежелание клиента скрывать определенного рода информацию, ограничение возможности проверки тех или иных статей, незаконный характер операций, нарушение условий контракта. Кроме того, на уровень существенности влияют и некоторые другие причины. Например, для случайных ошибок уровень существенности может быть установлен выше, чем для преднамеренного искажения финансовой отчетности: для пользователя очень важен факт честности и надежности руководства. Ошибки, связанные с нарушением обязательств по контрактам, могут оказать значительное влияние на финансовую отчетность.

При оценке существенности аудиторы используют два подхода – индуктивный и де-цуктивный.

Одни аудиторы предпочитают, количественно определяя существенность, использовать индуктивный **подход,** суть которого заключается в определении сначала существенности отдельных статей финансовой отчетности, а затем существенности в целом. Но такой подход следует применять с большой осторожностью, так как ошибка, равная 2 млн. тенге, может быть несущественной для дебиторской задолженности, но существенной доя налогооблагаемого дохода. Другие аудиторы привержены к **дедуктивному подходу:** сначала определяют существенность для финансовой отчетности в целом, а затем распределяют ее между статьями финансовой отчетности. Это распределение носит условный характер, но может помочь аудитору принять решение, какие данные и в каком объеме следует собрать в отношении разных счетов с тем, чтобы минимизировать издержки. Общая допустимая ошибка не должна превышать суммы ошибок по отдельным счетам – в противном случае аудитор должен или изменить предварительное суждение о ее величине, или собрать дополнительные доказательства с целью изменения составляющих ее частных ошибок. Возможно представление условно положительного или отрицательного заключения.

Согласно дедуктивному методу, аудиторы прежде всего рассматривают финансовые отчеты в целом, а затем на основании этого планируют проверку каждого счета. Используя дедуктивный подход, можно избежать ситуации, когда сумма оценок материальности по отдельным счетам превышает допустимую величину ошибок для отчета о доходах, баланса или отчета о движении денежных средств».

При определении уровня существенности аудитор должен всегда иметь в виду существующую взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском. Между ним существует обратная взаимосвязь, т.е. чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск (и наоборот).

Аудитор берет в расчет обратную взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском при определении характера, срока выполнения и объема аудиторских процедур. Например, если по завершении планирования особых аудиторских проверок аудитор определяет приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается.

**4. Программа аудита уставного капитала**

Собственный капитал принадлежит к числу сравнительно новых объектов отечественного бухгалтерского учета, а следовательно, и аудита.

В СБУ-2 «Бухгалтерский баланс и основные раскрытия в финансовых отчетах» указывается, что к собственному капиталу относятся уставный, резервный, дополнительный оплаченный и неоплаченный капитал, нераспределенный доход (непокрытый убыток). Поскольку каждый из этих элементов собственного капитала имеет важное значение, остановимся на их аудите в отдельности.

Основным элементом собственного капитала является **уставный капитал,** представляющий собой совокупность вкладов участников (собственников) в имущество при создании субъекта для обеспечения его деятельности.

Прежде чем приступить к аудиту уставного капитала, аудитору следует **разработать программу** его **проверки.**

***Программа аудиторской проверки уставного капитала***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Процедура аудита** | **Источник информации** | **Сроки провед.**  **аудита** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| **1.**  **2.**  **3.**  **4.**  **5.**  **6.**  **7.** | Проверка соответствия показателей баланса данным Главной книги  Проверка правильности ведения синтетического и аналитического учета  Проверка правильности формирования уставного капитала.  Проверка полноты и своевременности оприходования взносов (вкладов) учредителей.  Проверка обоснованности изменения уставного капитала и своевременности внесения его в учредительные документы.  Инвентаризация имущества и иных имущественных прав, внесенных в качестве взносов в уставный капитал субъекта.  Разработка и обоснование предложений по устранению выявленных отклонений в учете уставного капитала по сравнению с действующим законодательством. | Баланс, Главная книга по счетам «Простые акции», Привилегированные акции», «Вклады и паи», «Неоплаченный капитал», «Изъятый капитал»  Главная книга, журнал-ордер №13, реестр акционеров, карточки (ведомости учета акционеров), учредительные документы, акты приемки-передачи основных средств и нематериальных активов, платежные поручения, приходные кассовые ордера и др.  Действующее законодательство, учредительные документы, бухгалтерские справки  Акты приемки-передачи основных средств и нематериальных активов, акты приемки товарно-материальных запасов, накладные,» платежные поручения, приходные кассовые ордера, записи на счетах бухгалтерского учета и др.  Протоколы решения общего собрания учредителей (собственников) и акционеров, проспект эмиссии.  Акт инвентаризации, инвентаризационная опись, сличительные ведомости.  Выводы аудитора |  |

Из приведенной программы следует, что на первом этапе аудита уставного капитала, необходимо проверить соответствие его величины, показанной в балансе, данным учредительных документов и счетов «Простые акции», «Привилегированные акции», «Вклады и паи» Главной книги, а также журнала-ордера №13. В котором отражены обороты по кредиту этих счетов, показывающих сумму задолженности учредителей, участников по вкладам в уставный капитал. Затем необходимо записи, произведенные в журнале-ордере №13, сопоставить с данными аналитического учета, т.е. проверить правильность корреспонденции счетов при формировании уставного капитала.

Следующим этапом аудита уставного капитала является **проверка правильности** его формирования.

При проведении этой процедуры аудита проверяющему следует прежде всего установить: когда и в каком районе зарегистрирован субъект, кто его учредители и какова их доля в уставном капитале, каков порядок его формирования?

Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством и учреди тельными документами. В зависимости от формы собственности и организационно-правовой формы хозяйствования он формируется по-разному. Уставный капитал государственных субъектов отражает сумму средств, выделенных государством из бюджета в момент вступления субъекта в эксплуатацию для осуществления его деятельности (стоимость всех затрат на строительные, монтажные, наладочные работы, стоимость оборудования, оборотных и денежных средств).

Уставный капитал негосударственных коммерческих структур формируется за счет средств (денежных, материальных и др.), внесенных участниками, и поэтому представляет собой коллективную собственность нескольких юридических или физических лиц – учредителей акционерного общества, товарищества и субъектов других организационно-правовых форм.

В Указе Президента Республики Казахстан «О хозяйственных товариществах», имеющем силу Закона, от 2 мая 1995 г. №2255 /143/ и в Законе Республики Казахстан «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» от 22 апреля 1998 года №220–1 ЗРК /144/ отмечается, что первоначальный размер уставного капитала ТОО равен сумме вкладов учредителей и не может, быть менее суммы, эквивалентной ста раз мерам месячного расчетного показателя на дату представления документов для государственной регистрации товарищества.

Вкладом в уставный капитал товариществ с ограниченной ответственностью могут быть деньги, ценные бумаги, вещи, имущественные права, в том числе право землепользования и право 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 участников товарищества. Если стоимость такого вклада превышает сумму, эквивалентную двадцати тысячам размеров месячного расчетного показателя, ее оценка должна быть подтверждена независимым экспертом.

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

Отношение вклада каждого участника к общей сумме уставного капитала является долей участника в уставном капитале, если иное не предусмотрено учредительным договором. Такая доля может выражаться в части целого или в процентах.

Участники товарищества с ограниченной ответственностью обязаны внести до момента регистрации товарищества не менее 25% общей суммы уставного капитала, однако не менее минимального размера уставного капитала, установленного законодательством на день регистрации ТОО.

Моментом фактического поступления взноса в уставный капитал субъекта являются: для денежных средств – дата зачисления денег на расчетный счет или внесения в кассу субъекта; для основных средств, материальных и нематериальных активов – дата составления акта приемки-передачи основных средств, материальных и нематериальных активов или других документов, подтверждающих поступление указанных объектов.

Аудитору по данным актов приемки-передачи основных средств и нематериальных активов, актов о приемке товарно-материальных запасов, накладных платежных поручений, приходных кассовых ордеров и других первичных документов необходимо проверить полноту и своевременность оприходования взносов (вкладов) учредителей. При проверке необходимо выяснить следующие – вопросы:

1) все ли учредители внесли установленный законодательством размер вкладов в уставный капитал до регистрации субъекта;

2) сформирован ли уставный капитал полностью в соответствии с учредительными документами и требованиями законодательства;

3) что конкретно внесли учредители в качестве вкладов в уставный капитал;

4) как определяется размер вклада участника, передающего имущество лишь в пользование;

5) как оценивается вклад участника в стоимостном выражении и в каких случаях не требуется его оценка независимым аудитором?

Особое внимание аудитору следует уделять правильности оформления первичных документов и оценки нематериальных активов и ценных бумаг, вносимых учредителями. В учете нематериальные активы, внесенные в счет вклада в уставный капитал, как было сказано выше, оцениваются по договоренности сторон (договорной цене, согласованной стоимости), подтвержденной независимой аудиторской проверкой. Аудитору необходимо установить, каким образом или по какой методике проводилась оценка, в частности, оценка интеллектуальной собственности.

В некоторых случаях, не согласуя со всеми учредителями, эту часть собственности, принадлежащую отдельным физическим лицам, оценивают не по ее реальной стоимости, а во много раз больше, хотя она этого, возможно, и не стоит. При этом необходимо исходить из законодательных требований, предъявляемых к нематериальным активам: возможность отчуждения от собственника; быть предметом купли-продажи, иметь товарную форму (проект, опытный образец, научные разработки, авторское право, авторское свидетельство, патент и т.д.); иметь реальную цену и стоимость; приносить доход.

Ценные бумаги должны быть оценены по цене не выше, чем их стоимость по рыночной котировке или аналогичных ценных бумаг.

Аудитору следует проверить полноту и правильность взноса в уставный капитал каждого учредителя. Особенно это важно на СП. В практике нередки случаи, когда иностранный учредитель уклоняется от внесения своей части в уставный капитал, поэтому учредителям следует напомнить, что Правительство РК в таком случае может признать это СП несостоявшимся.

Вклад казахстанского участника в уставный, капитал СП оценивается по договоренности с иностранными участниками как в отечественной, так и в иностранной валюте по договорным ценам с учетом цен мирового рынка. Вклад иностранного участника оценивается в том же порядке с пересчетом стоимости вклада в тенге по валютному курсу Национального банка РК на день подписания договора о создании СП или иную дату, согласованную его участниками. При отсутствии цен мирового рынка стоимость вносимого имущества определяется по согласованию участников.

Аудитор должен знать, что при регистрации или перерегистрации товарищества с ограниченной ответственностью уставный капитал не проверяется. Проверка его может производиться:

1) по требованию любого из участников, коими являются учредители, подписавшие учредительный договор, после государственной регистрации товарищества. Экспертиза, осуществляемая независимым экспертом, оплачивается заинтересованным участником;

2) по решению суда;

3) по итогам каждого финансового года – по финансовой отчетности.

Важной процедурой аудита уставного капитала является **проверка обоснованности изменения уставного капитала** и своевременности внесения его в учредительные документы.

Уставный капитал, в отличие от других источников имущества субъекта, является относительно стабильной величиной. Решение по его изменению может быть принято только после его полной оплаты на общем собрании участников.

Увеличение уставного капитала товарищества с ограниченной ответственностью может осуществляться путем:

1) дополнительных пропорциональных вкладов, производимых всеми участниками товарищества;

2) увеличения уставного капитала за счет собственного капитала товарищества, в том числе за счет его резервного капитала;

3) переоценки чистых активов (собственного капитала) товарищества, реальная стоимость которых превышает их балансовую стоимость. Переоценка может быть произведена лишь независимыми экспертами;

4) внесения одним или несколькими участниками дополнительных вкладов при согласии на это всех остальных участников;

5) принятия в состав товарищества новых участников.

При увеличении размера уставного капитала в порядке, предусмотренном пунктами 1–3, размеры долей участников не изменяются.

При увеличении уставного капитала путем внесения дополнительного взноса кем-либо из участников товарищества с ограниченной ответственностью либо вновь принимаемым участником (пункты 4 и 5) размер такого вклада определяется с учетом размера их предыдущего взноса собственного капитала товарищества и необходимостью перерасчета долей всех участников в уставном капитале. В статье 23 (пункт 6) Закона Республики Казахстан «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» говорится, что «всякое изменение размера уставного капитала, связанное с принятием в товарищество с ограниченной ответственностью новых участников или выбытием из товарищества кого-либо из прежних участников, влечет соответствующий пересчет долей участников в уставном капитале на момент принятия или выбытия».

Товарищество с ограниченной ответственностью обязано известить орган, осуществивший его государственную регистрацию, об увеличении уставного капитала в течение трех месяцев со дня принятия общим собранием решения об увеличении уставного капитала. К моменту извещения должны быть внесены вклады на сумму не менее половины суммы, на которую увеличивается уставный капитал.

Уменьшение уставного капитала товарищества с ограниченной ответственностью может осуществляться путем пропорционального уменьшения размеров вкладов всех участников товарищества либо путем полного и частичного погашения долей отдельных участников. Товарищество обязано в двухмесячный срок со дня принятия общим собранием решения об уменьшении уставного капитала направить всем своим кредиторам письменные уведомления об этом либо поместить соответствующее объявление в официальном издании, в котором публикуются сведения о товариществах. Кредиторы товарищества вправе в месячный срок со дня получения уведомления или публикации объявления потребовать от товарищества дополнительных гарантий либо досрочного прекращения, либо исполнения товариществом соответствующих обязательств и возмещения убытков. Требования направляются товариществу в письменной форме, а их копии могут быть представлены в орган, осуществивший государственную регистрацию товарищества.

Уменьшение уставного капитала товарищества с ограниченной ответственностью регистрируется органом, осуществившим государственную регистрацию товарищества, по истечении срока, предоставленного кредиторам для заявления требований товариществу. Если в орган, осуществившим государственную регистрацию товарищества, поступили копии требовании его кредиторов, уменьшение уставного капитала регистрируется при условии представления товариществом доказательств исполнения этих требований либо отсутствия у заявивших их кредиторов возражений против регистрации уменьшения уставного капитала товарищества.

Уменьшение уставного капитала при нарушении установленного порядка является основанием ликвидации товарищества по решению суда по заявлению заинтересованных лиц.

Несколько иной, установленный действующим законодательством порядок формирования и изменения уставного капитала в акционерных обществах.

Акционерным обществом (далее обществом) признается юридическое лицо, выпускающее акции с целью привлечения средств для осуществления своей деятельности.

Акция – это ценная бумага, выпускаемая обществом и удостоверяющая в зависимости от ее вида и категории следующие права акционеров: на получение дивидендов; на участие в управлении обществом; на часть имущества общества после его ликвидации. Общество имеет право выпускать только ценные акции. Акция неделима. Если акция приобретена несколькими лицами, все они по отношению к обществу признаются одним акционером, осуществляют свои права через общего представителя.

Общество выпускает простые и привилегированные акции.

Привилегированные акции выпускаются в объеме, не превышающем 25% от объявленного уставного капитала общества.

Размер объявленного уставного капитала общества равен суммарной номинальной стоимости всех объявленных к выпуску акций и выражается в единой валюте. Общество может выпустить и разместить все объявленные к выпуску акций или только их часть.

«Минимальный размер объявленного уставного капитала общества составляет: для закрытого общества – 100‑кратный размер месячного расчетного показателя; для открытого общества – 5000‑кратный размер месячного расчетного показателя». К моменту государственной регистрации закрытого общества должен быть оплачен весь ми минимальный объявленный капитал, а открытого общества – 25% минимально объявленного его уставного капитала.

«Минимальный размер выпущенного (оплаченного) уставного капитала открытого общества составляет:

1) в течение одного года с момента государственной регистрации открытого общества – 25% минимального размера объявленного уставного капитала;

2) по истечении одного года с момента государственной регистрации открытого общества – минимальный размер объявленного уставного капитала».

Размер выпущенного (оплаченного) уставного капитала общества равен суммарной номинальной стоимости выпущенных акций. Он 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) капитала соответствующего типа общества в соответствии с Законом Республики Казахстан «Об акционерных обществах» от 10 июля 1998 г. №281–1.

Особенности сформирования уставного капитала акционерного общества требуют уделения пристального внимания аудитора проверке своевременности оплаты акций и законность операций по их движению. Как известно, акционеры общества регистрируются в специальном реестре АО. Аналитический учет расчетов по вкладов с акционерами ведется с каждым из них в карточках или ведомостях, в которых отражаются сумма задолженности по вкладам в уставный капитал, дата ее погашения, суммы внесенных активов в погашение задолженности. Основанием для ведения аналитического учета служат учредительные документы, акты приемки-передачи основных средств и нематериальных активов, платежные поручения, приходные кассовые ордера и др.

Сопоставляя данные реестра акционеров и учетные данные по счету «Неоплаченный капитал», следует проконтролировать своевременность оплаты акций и законность операций по их движению. В акционерном обществе открытого типа акции могут переходить из рук в руки без согласия других акционеров, но с обязательным внесением соответствующих изменений в реестр акционеров. Акции общества закрытого типа могут переходить из рук в руки только с согласия большинства других акционеров, если иное не оговорено в уставе. При проверке уставного капитала аудитору прежде всего нужно сверить сумму по счетам «Простые акции» и «Привилегированные акции» с суммой по счету «Неоплаченный капитал», показывающую сумму задолженности по вкладам в уставный капитал, числящуюся за учредителями и акционерами по оплате подписки на акции. Если имеются значительные рас хождения, проверяется полнота взноса в уставный капитал каждым учредителем.

Аудитор должен составить таблицу с указанием учредителей, акционеров, объявленного взноса в уставный капитал и фактически внесенного со ссылкой на документ. Максимальная доля взноса одного учредителя в уставный капитал не должна превышать 35%, так как нельзя допустить, чтобы один учредитель при решении общих вопросов имел более 35% голосов. Но это требование не относится к дочерним и приватизируемым субъектам. У них контрольный пакет акций (50% плюс одна акция) принадлежит головной фирме или Государственному комитету по имуществу.

Акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров увеличить уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций.

Следует иметь в виду, что увеличение уставного капитала акционерного общества допускается лишь после размещения акции и полной их оплаты. Выпуск акций и повышение номинальной их стоимости для их покрытия понесенных субъектом убытков запрещается.

Решение об увеличении уставного капитала принимается на общем собрании акционеров не менее чем 2/3 от общего числа голосов акционеров. В учредительных документах закрытого общества может быть предусмотрен другой порядок принятия решения об увеличении уставного капитала.

В соответствии с действующим законодательством акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров уменьшить уставный капитал путем уменьшения номинальной стоимости акций либо путем покупки части акций в целях их аннулирования. Уменьшение уставного капитала общества путем покупки и погашения части акций допускается, если такая возможность предусмотрена в уставе общества. Решение об уменьшении уставного капитала акционерного общества принимается в том же по рядке, что и об увеличении его.

Объявленные акции общества, размещаемые среди учредителей по их номинальной стоимости, должны быть полностью оплачены в течение одного года со дня государственной регистрации общества, если более ранний срок полной оплаты акций не предусмотрен учредительным договором. В оплату акций общества могут быть внесены деньги, имущественные права, право землепользования, право на результаты интеллектуальной деятельности и иное имущество. Оплата акций ценными бумагами допускается только по стоимости последних, определяемой на организованном рынке ценных бумаг.

По решению Совета директоров общества иное, кроме денег, имущество, вносимое в оплату акций, оценивается в деньгах с учетом его текущей рыночной цены. Общество обязано в решении об оценке данного имущества указать основания, по которым установлена его стоимость. Вклад, вносимый в оплату за акции, и его оценка должны быть подтверждены аудитором.

Для повышения качества проверки уставного капитала далее целесообразно аудитору организовать проведение инвентаризации имущества и иных имущественных прав, вне сенных в качестве взносов в уставный капитал субъекта. Известны факты, когда в составе имущества, внесенного в качестве взносов в уставный капитал, числились основные средства и производственные запасы, пришедшие в негодность, или в числе иных имущественных прав – интеллектуальная собственность, срок полезного использования которой давно истек.

Завершающей процедурой аудита является обобщение выявленных отклонении в учете уставного капитала по сравнению с действующим законодательством, разработка и обоснование предложений по их устранению. Так, если аудитор считает, что выявленные нарушения несущественны, не влияют на законность дальнейшего функционирования субъекта, не наносят ущерба государству, собственникам и кредиторам, то он вправе выдать положительное заключение (в зависимости от результатов проверки других объектов учета согласно аудиторской программе). В том случае, когда аудитор обнаружит существенные нарушения в учредительных документах, а также в учете уставного капитала, которые ставят под сомнение законность функционирования субъекта или на носят ущерб государству, собственникам (акционерам) и кредиторам, то он должен пре доставить время руководству хозяйствующего субъекта для устранения выявленных на рушений.

Важным элементом собственного капитала является **дополнительный оплаченный капитал,** который представляет собой сумму превышения стоимости реализации собственных акций над номинальной стоимостью.

Аудитору необходимо проверить правильность определения размера дополнительного оплаченного капитала, сверить остатки в балансе по этой статье с данными счета 531 «Дополнительный оплаченный капитал» и журнала-ордера №13 по кредиту этого счета.

Другим элементом собственного капитала, требующего внимания аудитора, является дополнительный неоплаченный капитал, представляющий собой сумму увеличения первоначальной стоимости основных средств и долгосрочных инвестиции в результате про изведенной переоценки их. Аудитору следует проверить правильность отражения операций по переоценке этих долгосрочных активов.

Значительную долю собственного капитала составляет **резервный капитал,** создаваемый субъектом в соответствии с действующим законодательством. Он образуется для покрытия непредвиденных потерь (убытков), а также для выплаты доходов инвесторам, когда не хватает средств основного дохода. Иными словами, резервный капитал – это страховой капитал субъекта. Средства резервного капитала выступают гарантией бесперебойной его работы и соблюдения интересов третьих лиц. Наличие такого финансового источника придает последним уверенность в погашении субъектом своих обязательств.

Образование резервного капитала может носить обязательный и добровольный характер. В первом случае он создается в соответствии с законодательством Республики Казахстан, а во втором – в соответствии с порядком, установленным в учредительных документах субъекта, или с его учредительной политикой. В Концептуальной основе для подготовки и представления финансовых отчетов, утвержденной постановлением Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 12 ноября 1996 г. №2, отмечается, что «создание резервов предусматривается уставом или законом для обеспечения субъекта и его кредиторов дополнительной защитой от последствий убытков»/123/. Если в учредительных документах субъекта не предусмотрено создание резервного капитала, он не имеет права его создавать.

Акционерные общества и другие субъекты, для которых в соответствии с законодательством Республики Казахстан предусмотрено обязательное создание резервного капитала, показывают по статье «Резервный капитал» накопленную сумму отчислений в резервный капитал, установленные учредительными документами в размере не менее 10%.

величины уставного капитала. Порядок формирования и использования резервного капитала определяется уставом. Размер отчислений в резервный капитал устанавливается собранием акционеров.

При проверке резервного капитала аудитору необходимо установить правильность его создания и использования, соответствие остатков на начало и конец года по статье «Резервный капитал», показанных в балансе, остаткам счетов «Резервный капитал», приведенных в Главной книге по данным журнала-ордера №13. Одним из основных

слагаемых собственного капитала является **нераспределенный до ход (непокрытый убыток).**

Аудитору следует уделить пристальное внимание проверке этой статьи бухгалтерского баланса. Прежде всего необходимо сопоставить остатки на начало и конец года по ней с данными Главной книги по счетам «Нераспределенный доход (непокрытый убыток) отчетного года» и «Нераспределенный доход (непокрытый убыток) предыдущих лет» и журнала-ордера №13, где отражаются обороты по кредиту этих счетов. Затем следует проверить правильность отражения на этих счетах хозяйственных операций. В соответствии с Генеральным планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов итоговая сумма дохода (убытка) за отчетный период определяется на счете «Итоговый доход (убыток)». По кредиту этого счета в корреспонденции со счетами раздела «Доходы» отражается итоговая сумма полученного дохода, а по дебету в корреспонденции со счетами раздела «Расходы» – итоговая сумма полученных расходов. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов по счету «Итоговый доход (убыток)» определяет сумму чистого дохода (убытка), которая переносится на счет «Нераспределенный доход (непокрытый убыток) отчетного года». Если в отчетном периоде получен доход, то дебетуется счет «Итоговый доход (убыток)» и кредитуется счет «Нераспределенный доход (непокрытый убыток) отчетного года», а если убыток, то делается обратная бухгалтерская запись, т.е. дебетуется счет «Нераспределенный доход (непокрытый убыток) отчетного года» и кредитуется счет «Итоговый доход (убыток)».

В заключение аудитору необходимо оценить величину нераспределенного дохода. Это проводится путем сопоставления ее с предыдущими отчетными периодами, чтобы увидеть динамику данного показателя и установить тенденцию его изменения.

**Литература**

1. «Аудит и анализ в системе управления финансами» Дюсембаев К.Ш.
2. «Теория аудита» Дюсембаев К.Ш.
3. «Аудит» Подольский В.И.
4. «Знакомьтесь аудит» Камышанов П.И.
5. «Аудит» Терехов А.А.
6. «Лучшие рефераты по аудиту и бухгалтерскому учету» Банк рефератов.