Содержание

Введение

1. Добавочный капитал как объект бухгалтерского учета

1.1 Сущность и механизм формирования добавочного капитала

1.2 Законодательное регулирование формирования и использования добавочного капитала

1.3 Бухгалтерский учет добавочного капитала

2. Аудит добавочного капитала

2.1 Цель и источники информации в аудите добавочного капитала

2.2 Проверка операций с добавочным капиталом

2.3 Практические аспекты аудита добавочного капитала

Заключение

Список литературы

# Введение

Под добавочным капиталом понимают часть собственного капитала организации, которая показывает общую собственность всех участников организации.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Целью написания данной работы является рассмотрение вопросов аудита учета добавочного капитала.

Для достижения поставленной цели необходимо решение следующих задач:

1) рассмотреть общее понятие добавочного капитала как объекта бухгалтерского учета;

2) Проанализировать сущность и механизм формирования добавочного капитала;

3) Рассмотреть законодательное регулирование формирования и использования добавочного капитала;

4) Изучить теоретические аспекты проведения аудита учета добавочного капитала, а именно, изложить задачи, последовательность и методику.

В работе использованы следующие методы исследований: сравнительный анализ, экономико-статистический, монографический.

Актуальность изучения аудита добавочного капитала состоит в том, что добавочный капитал - составная часть собственного капитала организации.

Он аккумулирует изменения в собственном капитале за счет событий, не оказывающих влияния на финансовый результат организации. Добавочный капитал является самостоятельным объектом бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности отражается обособленно.

Предметом исследования является аудиторская деятельность по проверке добавочного капитала, объектом – добавочный капитал организации.

Теоретической основой для написания данной работы являются труды Гиляровской Л.Т., Мельниковой Л.А., Палия В.Ф., Парушиной Н.В и других.

1.Добавочный капитал как объект бухгалтерского учета

# 1.1 Сущность и механизм формирования добавочного капитала

Рассмотрим экономическую сущность добавочного капитала.

Известно, что уравнение собственного капитала, ориентированное на методологию российского учета, можно представить следующим образом:

КС = КСУ + КСД + КСР, (1)

где КС - капитал собственников;

КСУ - первоначальные взносы собственников;

КСД - добавочный капитал собственников;

КСР - реинвестированный капитал собственников.

Под добавочным капиталом организации обычно понимают часть ее собственного капитала, которая выделена в качестве объекта бухгалтерского учета и самостоятельного показателя отчетности. Назначение добавочного капитала проявляется в том, что он аккумулирует изменения в собственном капитале за счет событий, которые не оказывают влияния на финансовый результат организации[[1]](#footnote-1).

Источниками формирования добавочного капитала могут быть:

- суммы дооценки объектов основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком использования свыше 12 мес. при проведении их переоценки в установленном порядке;

- суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества либо при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную их стоимость[[2]](#footnote-2).

Помимо этого добавочный капитал может формироваться за счет:

- сумм курсовых разниц[[3]](#footnote-3);

- сумм целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных средств, при их использовании[[4]](#footnote-4).

Причем для организаций, не относящихся к акционерным обществам, добавочный капитал можно представить суммой прироста стоимости по переоценке имущества и положительных курсовых разниц.

В акционерных обществах состав добавочного капитала принимает иной вид: он равен приросту стоимости по переоценке имущества и эмиссионному доходу [3, стр.55].

Рассмотрим более подробно структуру добавочного капитала.

Возникновение сумм, образующихся в результате изменений стоимости имущества, ранее было связано с эпизодическими его переоценками до уровня текущей рыночной стоимости на установленную Правительством РФ дату. В настоящее время порядок проведения и оформления переоценки объектов основных средств определен Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01[[5]](#footnote-5) и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств.

При этом переоценке подлежат находящиеся на балансе предприятий и организаций здания, сооружения, передаточные устройства, машины, оборудование, транспортные средства и другие виды основных средств независимо от технического состояния (степени износа), как действующие, так и находящиеся на консервации, в резерве, запасе или незавершенном строительстве.

Переоценка имущества проводится по решению руководства организации по состоянию на 1 января отчетного года для отражения рыночной стоимости имеющихся в организации основных средств.

Объекты основных средств переоцениваются путем пересчета их первоначальной или текущей стоимости. Для этого используются данные об их рыночной оценке. Источниками получения необходимой для переоценки информации являются:

- данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей;

- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;

- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;

- оценка бюро технической инвентаризации;

- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств (п. 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н).

Результаты произведенной переоценки приводятся в данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Результаты проведенной переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно, не включаются в данные отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Указанные выше нормативные документы предписывают осуществлять переоценку групп однородных объектов основных средств в дальнейшем регулярно. Результаты таких дальнейших переоценок предсказать заранее невозможно.

Если же в результате последующей переоценки стоимость основных средств будет снижаться, то на покрытие потерь от уценки в первую очередь будет направлена сумма созданного в результате дооценки добавочного капитала.

В случае выбытия объекта основных средств, стоимость которого ранее переоценивалась, сумма дооценки переносится на нераспределенную накопленную прибыль (п. 15 ПБУ 6/01).

Дооценка первоначальной стоимости имущества до восстановительной повышает стоимость активов организации и (в соответствии с принципом двойственности) на ту же величину увеличивает источники собственных средств.

Вместе с тем при формировании уставного капитала акционерного общества путем размещения акций (как при первичной эмиссии, так и при последующих эмиссиях акций при увеличении уставного капитала) нередко возникает разница между фактической ценой размещения акций и их номинальной стоимостью. Данная разница рассматривается как эмиссионный доход. Его возникновение обусловлено обязательствами акционеров, подписавшихся на акции, произвести инвестиции. Условное деление авансированного акционерами капитала на номинальную стоимость акций и фактический прирост их стоимости позволяет отделить эмиссионный доход от уставного капитала[[6]](#footnote-6).

Сумма эмиссионного дохода также учитывается в составе добавочного капитала.

Как правило, эмиссионный доход появляется в результате совокупности операций, которые как увеличивают, так и уменьшают его. К операциям, увеличивающим эмиссионный доход, относятся:

- премии на выпущенные в обращение акции;

- превышение стоимости продажи собственных акций в портфеле выше учетной стоимости;

- дополнительный капитал, появляющийся в результате утвержденных акционерами изменений структуры акционерного капитала акционерного общества;

- обмен конвертируемых ценных бумаг акционерного общества на ценные бумаги другого типа (вида);

- выплата дивидендов в форме акций и другие операции.

На текущий период определено, что эмиссионный доход не подлежит какому-либо использованию или распределению, кроме случаев реализации акций по цене ниже номинальной стоимости. В соответствии с этим к операциям, уменьшающим эмиссионный доход, относятся:

- скидки на акции, выпущенные в обращение;

- скидки на собственные акции в портфеле, продаваемые ниже учетной стоимости;

- поглощение дефицита (убытка) при утверждении акционерами изменения структуры акционерного капитала общества;

- распределение ликвидационных дивидендов;

- предоставление дополнительных выплат в форме акций и другие операции.

С другой стороны, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета предусматривает возможность использования средств эмиссионного дохода на выплату доходов акционерам при отсутствии или недостаточности прибыли для целей выплаты дивидендов.

Очевидно, эмиссионный доход является частью оплаченного акционерного капитала. Оплаченный акционерный капитал, в свою очередь, является конечной гарантией перед кредиторами открытого акционерного общества. В условиях инфляции покупательная способность номинальной стоимости оплаченного акционерного капитала акционерного общества резко уменьшается.

Эмиссионный доход учитывается как добавочный капитал и рассматривается как резерв, создаваемый на покрытие возможных убытков при реализации обыкновенных акций по стоимости ниже номинальной.

Следует отметить, что в обществах с ограниченной ответственностью также может возникнуть доход за счет продажи доли в уставном капитале по цене выше номинала. Этот доход несколько некорректно характеризовать как "эмиссионный", поскольку формирование уставного капитала обществ с ограниченной ответственностью не является эмиссией [4, стр.210].

Но экономическая сущность этого дохода - превышение оплаты доли в уставном капитале учредителем над ее номинальной стоимостью - все же близка к эмиссионному доходу. Исходя из этого, Минфин России рекомендовал величину такого превышения принимать к бухгалтерскому учету, используя порядок учета суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества.

Кроме того, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета предписывает некоммерческим организациям при использовании средств целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных средств на финансирование капитальных вложений, использовать и счет 83 "Добавочный капитал".

Акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров увеличить уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций (п. 1 ст. 100 Гражданского кодекса РФ). Согласно Инструкции по применению Плана счетов такие операции отражаются в том числе с использованием счета добавочного капитала. Данная Инструкция также позволяет уменьшать величину добавочного капитала на суммы, распределяемые между учредителями организации.

Федеральными законами от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" и от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" предусматривается только один вид выплат действующим участникам либо акционерам общества - распределение чистой прибыли (ст. 28 Федерального закона N 14-ФЗ и п. 2 ст. 42 Федерального закона N 208-ФЗ).

# 1.2 Законодательное регулирование формирования и использования добавочного капитала

Порядок бухгалтерского учета добавочного капитала, а также отдельные положения по отражению в учете хозяйственных операций, связанных с его формированием и использованием, регулируются следующими нормативными документами:

Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" (с изм. и доп. от 18.09.2006);

Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" (с изм. и доп. от 26.03.2007);

Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2006, утвержденным Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н (с изм. и доп. от 25.12.2007);

Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (с изм. и доп. от 27.11.2006);

Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007, утвержденным Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н.

Выплату учредителям части добавочного капитала (как части чистой прибыли по данным бухгалтерского учета) можно приравнять к выплатам дивидендов. Возможность же выплат участникам дохода в виде распределенной части добавочного капитала должна иметь те же ограничения, что и условия выплаты дивидендов. Дивиденды же начисляются и выплачиваются только при соблюдении обществом целого ряда условий, которые указаны в ст. ст. 28 и 29 Федерального закона N 14-ФЗ и ст. ст. 42 и 43 Федерального закона N 208-ФЗ.

Остается уточнить, какую сумму добавочного капитала участники имеют право распределить между собой. Как было показано выше, добавочный капитал организации может состоять из нескольких разных составляющих: суммы дооценки основных средств, эмиссионной премии; курсовых разниц в случае, когда задолженность по взносам в уставный капитал выражена в иностранной валюте, и др.

На выплаты учредителям могут быть направлены только те средства, которые соответствуют фактически полученному имуществу, в частности превышение номинальной стоимости долей.

Предназначение же сумм добавочного капитала, которые были образованы в результате переоценки основных средств, несколько иное. Они используются при последующей уценке такого имущества. Но при выбытии объектов, как было сказано выше, данные суммы переносятся на нераспределенную прибыль. И в этом случае возможность их распределения не вызывает никаких сомнений.

В действующей сегодня Инструкции по применению Плана счетов нет положений о возможности направления части добавочного капитала организации на покрытие убытков. Хотя в Инструкции по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной Приказом Минфина СССР от 01.11.1991 N 56 [8], такая возможность предусматривалась.

Прямого запрета на использование суммы добавочного капитала организации на покрытие убытков в нормативных документах бухгалтерского учета не существует. Единственное ограничение, как было сказано выше, установлено ПБУ 6/01 на часть добавочного капитала, образованного за счет переоценки. Исходя из этого, специалисты Минфина России не рекомендовали обращаться к этой составляющей при решении упомянутой задачи. Поэтому, возможно, часть добавочного капитала все же можно направлять на покрытие убытков. И корректнее использовать для этого средства, которые соответствуют фактически полученному имуществу, например эмиссионный доход.

В случае снижения курса иностранной валюты с отчетной даты до момента погашения задолженности учредителя образуется отрицательная курсовая разница. Она, в свою очередь, будет уменьшать величину добавочного капитала. Увеличение курса соответственно будет увеличивать показатель добавочного капитала.

Таким образом, анализ структуры добавочного капитала позволил выявить такой недостаток, как отражение неоднородных элементов капитала по своему экономическому содержанию на одном и том же счете. Это касается прироста стоимости имущества, входящего в состав добавочного капитала, учет которого ведется на счете 83 "Добавочный капитал", субсчет 1 "Резерв по переоценке имущества".

На взгляд автора, нецелесообразно на счете 83 "Добавочный капитал" отражать резерв от переоценки имущества. По мнению одного из ведущих специалистов в области бухгалтерского учета в России В.Ф. Палия, данное предложение обусловлено тем, что счет предназначен для отражения экономически однородных объектов учета.[[7]](#footnote-7)

В состав добавочного капитала возможно отнесение эмиссионной премии, поскольку она имеет общий источник образования с основным капиталом, являясь при этом добавочным капиталом. То же самое можно сказать и о положительной курсовой разнице, так как при продаже акций по цене выше номинальной стоимости наряду с ранее авансированным основным капиталом образуется добавочный капитал.

Чего нельзя сказать о резерве по переоценке имущества, так как по своей сути данный резерв - "воздух". В связи с чем считается более целесообразным данный резерв исключить со счета 83 "Добавочный капитал" и отражать его на отдельном счете "Резерв по переоценке основных средств".

Вместе с тем в целях сохранения первоначальной стоимости объекта основных средств сумму переоценки целесообразно отражать на специальном субсчете "Переоценка основных средств" [7, стр.51].

Представляется целесообразным учитывать отдельно на счете 83 "Добавочный капитал" эмиссионную премию, предназначенную исключительно для отражения в учете операций по размещению и аннулированию акций, а также положительные курсовые разницы - специфические объекты бухгалтерского наблюдения, связанные с инвестированием капитала.

В связи с чем бухгалтерский учет добавочного капитала рекомендуется вести на счете 83 "Добавочный капитал" в разрезе двух субсчетов:

- 1 "Эмиссионная премия" - для отражения дохода при реализации акций по цене выше номинальной стоимости;

- 2 "Положительная курсовая разница" - для отражения дохода при взносах учредителей в иностранной валюте.

Кроме того, в составе бухгалтерской отчетности (форма N 1 "Бухгалтерский баланс") добавочный капитал следует подробно раскрывать по составляющим, основываясь на данных аналитического учета добавочного капитала.

# 1.3 Бухгалтерский учет добавочного капитала

Для учета добавочного капитала Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, предназначен счет 83 "Добавочный капитал".

Согласно Плану счетов по кредиту счета 83 отражаются:

прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам их переоценки, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определился прирост стоимости;

сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями";

сумма целевого финансирования, направленная некоммерческой организацией на финансирование капитальных расходов, в корреспонденции со счетом 86 "Целевое финансирование".

По дебету счета 83 добавочный капитал учитывается в случаях:

погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости;

направления средств на увеличение уставного капитала - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями" либо счетом 80 "Уставный капитал";

распределения сумм между учредителями организации - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями" и т.п.

Аналитический учет по счету 83 "Добавочный капитал" организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Разница между продажной и номинальной стоимостью акций (стоимостью доли) отражается по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции с кредитом счета 83 "Добавочный капитал".

При определении налоговой базы по налогу на прибыль эмиссионный доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью не учитывается (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Согласно Плану счетов использование средств целевого финансирования, полученных некоммерческой организацией, на инвестиционные цели отражается записью по дебету счета 86 "Целевое финансирование" в корреспонденции с кредитом счета 83 "Добавочный капитал".

В целях налогообложения прибыли целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров) не учитываются. К ним относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений (п. 2 ст. 251 НК РФ).

ГК РФ, Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" (с изм. и доп. от 29.04.2008) и Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (с изм. и доп. от 29.04.2008), а также нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет, не содержат прямого запрета на покрытие убытка за счет средств добавочного капитала (исключение составляет добавочный капитал, сформированный за счет результатов переоценки имущества). Именно поэтому участники общества вправе направить средства добавочного капитала на покрытие убытков прошлых лет. В бухгалтерском учете данная операция отражается записью по дебету счета 83 "Добавочный капитал" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Увеличение уставного капитала общества может осуществляться за счет имущества общества, в частности, за счет средств добавочного капитала (п. 2 ст. 17 Закона N 14-ФЗ, ст. 28 Закона N 208-ФЗ).

Направление средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 83 "Добавочный капитал" в корреспонденции с кредитом счета 80 "Уставный капитал". Данная операция должна быть отражена в учете только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Итак, под добавочным капиталом понимают часть собственного капитала организации, которая показывает общую собственность всех участников организации. Он аккумулирует изменения в собственном капитале за счет событий, не оказывающих влияния на финансовый результат организации. Добавочный капитал является самостоятельным объектом бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности отражается обособленно.

# 2.Аудит добавочного капитала

#

# 2.1 Цель и источники информации в аудите добавочного капитала

Целью аудита добавочного капитала предприятия является проверка правильности учета формирования и использования добавочного капитала.

Для достижения этой цели аудиторами должны быть решены следующие задачи: правильность использования добавочного капитала; правильность ведения аналитического и синтетического учета по счету 83 «Добавочный капитал», соответствие записей синтетического и аналитического учета по счету 83 записям в главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности.

Уверенность аудитора в том, что проверяемый экономический субъект будет продолжать свою деятельность и исполнять свои обязательства, зависит не только от финансового состояния, результатов предпринимательской деятельности, надежности и эффективности внутреннего контроля, правильности ведения бухгалтерского и налогового учета этого субъекта, но и от содержания качественного состояния его учредительных документов.

Для проведения аудита следует изучить первичные документы: первичные документы по формированию добавочного капитала: материалы переоценки основных средств; расчеты суммы эмиссионного дохода, полученного от превышения номинальной стоимости над рыночной стоимостью размещенных акций; по взносам в уставный (складочный) капитал, выраженным в иностранной валюте, решение учредителей о расходовании средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала, регистры синтетического и аналитического учета по учету добавочного капитала, бухгалтерская отчетность [1, стр.75].

Аудиторская проверка добавочного капитала планируется на основе результатов тестирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. С помощью специального вопросника оценивается состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части добавочного капитала, определяются зоны риска, планируются основные процедуры проверки.

#

# 2.2 Проверка операций с добавочным капиталом

**Выполняя процедуру проверки операций с добавочным капиталом, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:**

1. Учет операций по формированию и использованию добавочного капитала соответствует положениям нормативных актов?
2. Данные аналитического и синтетического учета по счету 83 "Добавочный капитал" соответствуют данным главной книги и баланса?
3. Корреспонденция счетов по счету 83 "Добавочный капитал" составлена в соответствии с положениями нормативных актов?

**Порядок проведения аудита операций с добавочным капиталом включает ряд последовательных этапов:**

* + Сверка данных аналитического учета добавочного капитала с оборотами и остатками синтетического учета

При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 83 синтетического учета добавочного капитала. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по счету 83 учета добавочного капитала.

Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

* + Сверка данных бухгалтерского учета добавочного капитала с данными бухгалтерской отчетности

**Аудиторская организация при проведении аудита должна получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться, что**[[8]](#footnote-8)**:**

* конечные сальдо по счету синтетического учета добавочного капитала (83) предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;
* соответствующие показатели бухгалтерской отчетности на начало и конец отчетного периода соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета добавочного капитала;
* проверка правильности формирования добавочного капитала.

3. При проведении аудита, необходимо установить, выполняются ли требования нормативных актов о порядке формирования добавочного капитала и отражения этих операций в учете.

**Согласно Инструкции по применению плана счетов, по кредиту счета 83 "Добавочный капитал" отражаются:**

**1)** Прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам переоценки их, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определился прирост стоимости.

Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств.

Если в результате переоценки стоимость основных средств увеличилась, то сумма увеличения относится в кредит счета 83 "Добавочный капитал".

В учете делаются проводки:

Дебет 01 Кредит 83 - увеличена стоимость основного средства в результате переоценки; Дебет 83 Кредит 02 - доначислена сумма амортизации основного средства в результате переоценки.

В налоговом учете переоценка на 1 января 2002 года учитывается не полностью. Стоимость имущества может увеличить только переоценка, которая меньше 30% от восстановительной стоимости основных средств по состоянию на 1 января 2001 года.

Переоценка, произведенная после 1 января 2002 года, не изменяет восстановительную стоимость имущества (ст. 257 НК РФ).

В ходе переоценки вы можете увеличить стоимость тех объектов основных средств, которые ранее были уценены. Тогда сумма дооценки, равная сумме предыдущей уценки, относится на счет нераспределенной прибыли. Превышение суммы дооценки над суммой уценки включается в состав добавочного капитала.

В учете производятся записи:

Дебет 01 Кредит 84 - отражена дооценка основного средства в пределах предыдущей уценки; Дебет 01 Кредит 83 - отражена дооценка основного средства сверх предыдущей уценки; Дебет 84 Кредит 02 - увеличена амортизация основного средства в пределах предыдущей уценки; Дебет 83 Кредит 02 - увеличена амортизации основного средства сверх предыдущей уценки.

**2)** Сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями".

Эмиссионный доход образуется при продаже акций акционерного общества по цене выше номинала.

В учете производятся записи:

Дебет 75-1 Кредит 80 - учтена задолженность учредителей по оплате акций; Дебет 51 Кредит 75-1 - оплачены акции по цене выше номинала; Дебет 75-1 Кредит 83 - отражен эмиссионный доход.

4. Проверка правильности использования добавочного капитала

Согласно Инструкции по применению плана счетов, суммы, отнесенные в кредит счета 83 "Добавочный капитал", как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

**1)** Погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости.

В ходе переоценки может уменьшиться стоимость тех объектов основных средств, которые ранее были дооценены. Тогда сумма уценки, равная сумме предыдущей дооценки, уменьшает добавочный капитал.

Превышение суммы уценки над суммой дооценки относится в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

В учете производятся записи:

Дебет 83 Кредит 01 - отражена уценка основного средства в пределах предыдущей дооценки; Дебет 84 Кредит 01 - отражена уценка основного средства сверх предыдущей дооценки; Дебет 02 Кредит 83 - уменьшена амортизация основного средства в пределах предыдущей дооценки; Дебет 02 Кредит 84 - уменьшена амортизация основного средства сверх предыдущей дооценки.

Если выбывает объект основных средств, стоимость которого в результате переоценки была увеличена, то сумму его дооценки, числящуюся на счете 83 "Добавочный капитал", включают в состав нераспределенной прибыли: Дебет 83 Кредит 84 - сумма дооценки выбывшего объекта основных средств включена в состав нераспределенной прибыли.

Данная операция оформляется бухгалтерской справкой. В справке рекомендуется привести перечень и стоимость ОС, на приобретение (создание) которых была направлена соответствующая часть нераспределенной прибыли, включенной в добавочный капитал.

**2)** Направления средств на увеличение уставного капитала.

Если средства добавочного капитала были направлены на увеличение уставного капитала организации, необходимо зарегистрировать соответствующие изменения в учредительных документах, а в учете сделать проводку: Дебет 83 Кредит 80 - отражено увеличение уставного капитала.

**3)** Распределения сумм между учредителями организации

Согласно Инструкции по применению плана счетов, в том случае, когда акции организации, созданной в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредит счета 83 "Добавочный капитал".

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам правильности формирования и использования добавочного капитала и отражения в учете этих операций.

Таким образом, анализируя методику аудита, можно уточнить, что в процессе проверки формирования и использования добавочного капитала устанавливается его соответствие уставу и учетной политике, правильность использования средств, ведения синтетического и аналитического учета, где зафиксирована информация о добавочном капитале организации (прирост стоимости внеоборотных активов в результате их переоценки, сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций и т.д.).

Таблица 1.Программа по разделу аудита "Аудит добавочного капитала"[[9]](#footnote-9)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование процедуры | Рабочий документ | Аудитор | Раздел аудита |
| Проверка источников формирования добавочного капитала |  | Иванов И.Б. | Аудит добавочного капитала |
| Организация аналитического учета добавочного капитала |  | Иванов И.Б. | Аудит добавочного капитала |

Процедуры, необходимые для проведения аудиторской проверки, определяются с учетом федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил аудиторской деятельности, а также федеральных законов, нормативно-правовых актов, требований к аудиторскому заключению и т.д. При этом аудитор несет ответственность за выражение мнения о достоверности финансовой отчетности, а руководство аудируемого лица - за подготовку и предоставление указанной отчетности.

# 2.3 Практические аспекты аудита добавочного капитала

В тех случаях, когда общества с ограниченной ответственностью продают доли в уставном капитале выше их номинала у них возникает доход, который по своей сущности похож на эмиссионный. В этой связи, по мнению Минфина России, его также можно учесть на счете 83 "Добавочный капитал".

При проверке правильности отражения курсовых разниц, связанных с расчетами с учредителями по вкладам в уставный капитал, следует учитывать, что иностранные организации имеют право инвестировать средства на территории РФ в любых формах, не запрещенных законодательством.[[10]](#footnote-10) Вложения капитала в уставный (складочный) капитал коммерческой организации с иностранными инвестициями в соответствии с российским законодательством оцениваются в валюте РФ.

 Размер уставного капитала общества и номинальная стоимость долей его участников определяются в рублях. Внесение иностранной валюты в уставный капитал не запрещено законодательством РФ. В соответствии с п. 14 Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2006, утвержденного приказом Минфина России от 27.11.2006 г. N 154н, курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам в уставный капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации. Аудитору следует учитывать, что на добавочный капитал относится разница между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, указанной в учредительных документах, и рублевой оценкой этого вклада на дату фактического зачисления средств на валютный счет организации.

В том случае, если рублевая оценка вклада на дату внесения валютных средств оказалась меньше стоимости вклада, то на счетах взаиморасчетов с учредителями учитывается задолженность и вклад не может считаться полностью внесенным.

В целях налогообложения прибыли, полученный в виде курсовой разницы, доход не учитывается ( п. 1 ст. 251 НКРФ).

Еще одним возможным источником формирования добавочного капитала является восстановленная учредителями сумма НДС, которая передается организации с имуществом, НМА и имущественными правами в случае внесения их в уставный капитал. [[11]](#footnote-11)

Принимающая сторона может принять к вычету восстановленную акционером (участником, пайщиком) сумму НДС (ст. 171 НК РФ) в том случае, если она использует эти активы для операций, признаваемых объектом обложения НДС. Аудитору следует проверить своевременность и полноту отражения сумм НДС. Вычеты производятся после принятия на учет имущества, НМА и имущественных прав, полученных в качестве оплаты вклада в уставный капитал.

Основанием для вычета служат документы по передаче имущества с выделением в них суммы налога, восстановленной в бюджет учредителем. Эти документы или их нотариально заверенные копии надлежит хранить в журнале учета полученных счетов-фактур. Сумма НДС, восстановленная участником, передающим имущество в качестве вклада в уставный капитал, которая у принимающей стороны подлежит налоговому вычету, для целей налогообложения прибыли в состав доходов не включается (ст. 251 НК РФ).

При проверке правильности и обоснованности отражения в бухгалтерском учете вкладов в имущество обществ с ограниченной ответственностью следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 27 Федерального закона от 08.02.1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" участники общества обязаны, если это предусмотрено уставом общества, по решению общего собрания участников общества вносить вклады в имущество общества. Такая обязанность участников общества может быть предусмотрена уставом общества при учреждении общества или путем внесения в устав общества изменений по решению общего собрания участников общества, принятому всеми участниками общества единогласно.

В бухгалтерском учете получение вклада от участника в имущество общества отражается записью по дебету счетов 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 58 "Финансовые вложения" и других в корреспонденции со счетом 83 "Добавочный капитал" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, письмо Минфина России от 13.04.2005 г. N 07-05-06/107).

Согласно абз. 2, 5 подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ доходы в виде стоимости имущества, полученного организацией безвозмездно от участника, доля которого в уставном капитале составляет более 50%, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, при условии, что в течение 1 года со дня получения указанное имущество не передается третьим лицам.

При аудите использования добавочного капитала и организации бухгалтерского учета по счету 83 "Добавочный капитал" следует учесть, что суммы, отнесенные в кредит счета 83 "Добавочный капитал", как правило, не списываются. Дебетовые записи по этому счету могут иметь место в случаях: погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов в результате их уценки в корреспонденции со счетами 01 "Основные средства", 02 "Амортизация основных средств", 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов", направления средств на увеличение уставного капитала в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями" или 80 "Уставный капитал"; распределения сумм между учредителями организации в корреспонденции со счетами 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и 75 "Расчеты с учредителями".

При проверке операций по списанию сумм добавочного капитала при выбытии ранее переоцененных основных средств аудитору следует убедиться, что на увеличение нераспределенной прибыли (уменьшение непокрытого убытка) переносятся с добавочного капитала сумма дооценки при выбытии объектов внеоборотных активов.

В соответствии с ПБУ 6/01 и ПБУ 14/07 при выбытии объекта внеоборотных активов сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль.

Очевидно, что для выполнения этого требования в бухгалтерии должны быть в наличии документы, подтверждающие сумму дооценки по списываемому объекту. В частности, информация о произведенных переоценках должна быть отражена в инвентарных карточках учета основных средств (формы N ОС-6, ОС-6а, ОС-6б). Что касается переоценки НМЛ, то следует иметь в виду, что в карточках учета НМА (форма N НМА-1) отсутствуют необходимые реквизиты для отражения информации.

В случае отсутствия пообъектного аналитического учета добавочного капитала аудитор рекомендует восстановить первичные документы по переоценке основных средств и аналитический учет по счету 83 "Добавочный капитал".

Если это невозможно сделать, обществу рекомендуется в учетной политике определить методику списания добавочного капитала при выбытии ранее переоцененных основных средств (например, списывать добавочный капитал пропорционально стоимости основных средств).

Приступая к проверке операций по направлению средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций (п. 1 ст. 100 Гражданского кодекса РФ) в акционерных обществах, аудитору следует ознакомиться с решением общего собрания акционеров, порядком отражения указанных операций на счетах бухгалтерского учета[[12]](#footnote-12). Средства добавочного капитала могут быть направлены на увеличение уставного капитала и в обществах с ограниченной ответственностью. Следует иметь в виду, что в соответствии с ч. 3 ст. 18 Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью" при увеличении уставного капитала общества за счет его имущества пропорционально увеличивается номинальная стоимость долей всех участников общества без изменения их размеров.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций указанная операция отражается в бухгалтерском учете записями: Д-т сч. 83 "Добавочный капитал"

К-т сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал";

Д-т сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал"

К-т сч. 80 "Уставный капитал".

По мнению экспертов, на увеличение уставного капитала не могут направляться суммы прироста стоимости имущества при переоценке (Годовой отчет за 2008 год: сдаем в срок и без ошибок с учетом практики налоговых проверок. М.: Эксмо, 2009. 1040 с.).

В том случае, если организация использовала добавочный капитал в виде выплат учредителям (участникам), то аудитору необходимо проверить наличие решения о распределении добавочного капитала между учредителями (участниками).

На практике возникает вопрос о том, какую часть добавочного капитала можно распределить[[13]](#footnote-13). Поскольку он имеет несколько составляющих, то, по мнению большинства экспертов, на выплаты учредителям (участникам) могут быть направлены только те средства, которые соответствуют фактически полученному имуществу (в частности, превышение номинальной стоимости долей), а не те, которые были образованы по правилам бухгалтерского учета, например, в результате переоценки основных средств. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина России от 21.07.2000 г. N 04-02-05/2. Суммы дооценки имущества, отраженные на счете 83 "Добавочный капитал", имеют свое особое целевое направление использования при последующей уценке такого имущества или его выбытии. Однако наказания за несоблюдение этого условия обществами и их учредителями (участниками) ни налоговое, ни административное законодательство не содержат.

При начислении выплат в бухгалтерском учете должны быть составлены следующие проводки:

Д-т сч. 83 "Добавочный капитал"

К-т сч. 75 "Расчеты с учредителями", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - распределен между учредителями (участниками) организации добавочный капитал;

Д-т сч. 75 "Расчеты с учредителями"

К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДФЛ" - удержан налог на доходы учредителей (участников), не являющихся работниками организации;

Д-т сч. 75 "Расчеты с учредителями"

К-т сч. 50 "Касса" (51 "Расчетные счета") - выплачены учредителям средства из суммы добавочного капитала.

Возникает вопрос, какую ставку налога на доходы физических лиц следует в данном случае применить: 9% - как на дивиденды (п. 4 ст. 224 НК РФ) или же обычную - 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ). По мнению большинства экспертов, доходы физических лиц - участников (акционеров) общества, в пользу которых произведено распределение добавочного капитала, должны облагаться по ставке 13%. Это связано с тем, что для целей налогообложения указанные суммы нельзя считать дивидендами, поскольку распределению подвергается не чистая прибыль общества, а добавочный капитал.

Если же такие средства распределяются в пользу участников (акционеров) общества - юридических лиц, то их можно считать дивидендами, так как в целях гл. 25 НК РФ под дивидендами понимаются доходы от долевого участия в деятельности организаций, т.е. любые доходы, а не только в виде распределенной прибыли (ст. 275 НК РФ).

# Заключение

Целью аудиторской проверки добавочного капитала является формирование мнения о достоверности данных показателей бухгалтерской отчетности, отражающих состояние добавочного капитала.

Под добавочным капиталом понимают часть собственного капитала организации, которая показывает общую собственность всех участников организации. Он аккумулирует изменения в собственном капитале за счет событий, не оказывающих влияния на финансовый результат организации. Добавочный капитал является самостоятельным объектом бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности отражается обособленно.

Добавочный капитал является важной составляющей собственного капитала организации, поэтому, несмотря на то, что на практике операции с использованием счета 83 встречаются не так часто, но проверка правильности их отражения в учете и отчетности является немаловажным этапом в формировании аудиторского мнения о достоверности отчетности в целом.

Для учета добавочного капитала Планом счетов предусмотрен пассивный счет 83. Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств. С этой целью к счету могут быть открыты субсчета «Прирост стоимости основных средств по переоценке», «Прирост стоимости нематериальных активов по переоценке», «Эмиссионный доход», «НДС, восстановленный учредителем при передаче неимущественных вкладов в уставный капитал" и др.

Выделение добавочного капитала в самостоятельный объект учета связано с тем, что изменять размер уставного капитала в процессе хозяйственной деятельности можно, только перерегистрировав сумму самого уставного капитала. Поэтому все записи, меняющие величину функционирующего капитала, отражаются не на счете 80 «Уставный капитал», а на добавочном счете к нему.

На практике аудиту формирования собственного капитала, а, следовательно, и формирования и использования добавочного капитала, уделяется особое внимание, и обычно, данный участок проверки отводится под ответственность наиболее компетентных аудиторов. Информация, содержащаяся в третьем разделе баланса, имеет принципиальную важность, как для собственников организации, так и для потенциальных инвесторов, дебиторов, кредиторов и других контрагентов. Следовательно, аудит добавочного капитала занимает, хотя и небольшое, но важное место в проверке.

# Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая и вторая). // Законы, 2010
2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Минфина России от 13.10.2003 N 91н.
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Приказ Минфина России от 31.10.2000 N 94н.
4. Гиляровская Л.Т., Мельникова Л.А. Бухгалтерский учет финансовых резервов предприятия. – СПб.: Питер, 2009.
5. Гиляровская Л.Т., Ситникова В.А. Аудит собственного капитала коммерческих организации.- М.:Юнити, 2009.
6. Иоффе Л. Добавочный капитал // Практический бухгалтерский учет. 2009. N 3.
7. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. - М.: Институт профессиональных бухгалтеров России, 2009
8. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. - М.: Бухгалтерский учет, 2010.
9. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: Учебник. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2009. – 288с.
10. Парушина Н.В., Суворова С.П., Галкина Е.В. Аудит: Практикум: Учебное пособие. – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2010
11. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2009
12. Справочник корреспонденции счетов бухгалтерского учета / под ред. Бакаева А.С. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России, 2010
13. Тяжкова М.С. Организация учета капитала акционерных обществ // Бухгалтерский учет. 2010. N 2.
14. Цыганков К.Ю.Капитал как суть и цель бухгалтерского учета. // Аудитор. 2009, №12.
15. Чайковская Л.А. Бухгалтерский учет и налогообложение: учеб. пособие. – М.: Издательство «Экзамен», 2009
16. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА – М, 2009.
17. Щадилова С.Н. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. М.: ИКЦ "ДИС", 2009
18. Щербинина А.Г. Бухгалтерский учет собственного капитала: дис....к. э. н. Казань, 2009.
1. Иоффе Л. Добавочный капитал // Практический бухгалтерский учет. 2008. N 3. – с. 12 [↑](#footnote-ref-1)
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34. [↑](#footnote-ref-2)
3. Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006): Приказ Минфина России от 27.11.2006 N 154н. [↑](#footnote-ref-3)
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Приказ Минфина России от 31.10.2000 N 94н. [↑](#footnote-ref-4)
5. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01: Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н. [↑](#footnote-ref-5)
6. Щербинина А.Г. Бухгалтерский учет собственного капитала: дис....к. э. н. Казань, 2009 [↑](#footnote-ref-6)
7. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2009. [↑](#footnote-ref-7)
8. Гиляровская Л.Т., Ситникова В.А. Аудит собственного капитала коммерческих организации.- М.:Юнити, 2009. [↑](#footnote-ref-8)
9. Гиляровская Л.Т., Ситникова В.А. Аудит собственного капитала коммерческих организации.- М.:Юнити, 2009. [↑](#footnote-ref-9)
10. Гиляровская Л.Т., Ситникова В.А. Аудит собственного капитала коммерческих организации.- М.:Юнити, 2009. [↑](#footnote-ref-10)
11. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: Учебник. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2009. – 288с. [↑](#footnote-ref-11)
12. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: Учебник. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2009. – 288с. [↑](#footnote-ref-12)
13. Гиляровская Л.Т., Ситникова В.А. Аудит собственного капитала коммерческих организации.- М.:Юнити, 2009. [↑](#footnote-ref-13)