# Оглавление

[Введение](#_Toc240876629)

[Глава 1. Образование и назначение уставного капитала](#_Toc240876630)

[1.1 Понятие и принципы формирования уставного капитала](#_Toc240876631)

[1.2 Учет операций по формированию уставного капитала](#_Toc240876632)

[Глава 2. Методика аудита уставного капитала](#_Toc240876633)

[2.1 Проверка операций с уставным капиталом](#_Toc240876634)

[2.2 Порядок проведения аудита операций с уставным капиталом](#_Toc240876635)

[2.3 Проверка порядка формирования уставного капитала](#_Toc240876636)

[2.4 Проверка операций по увеличению уставного капитала](#_Toc240876637)

[2.5 Проверка операций по уменьшению уставного капитала](#_Toc240876638)

[Глава 3. Проверка формирования уставного капитала (на примере сельхозпредприятия)](#_Toc240876639)

[Заключение](#_Toc240876640)

[Список использованной литературы](#_Toc240876641)

# Введение

Актуальность. Основная цель аудита уставного капитала - это формирование мнения о достоверности данных бухгалтерской отчетности, отражающих состояние уставного капитала, и соответствии методологии его учета официальным нормативным актам. А проверка учредительных документов, в свою очередь, придает уверенности в правильном формировании уставного капитала.

Ознакомление с учредительными документами проводится с целью проверки фактического права организации на существование, а также соответствия деятельности организации положениям уставных документов. В ходе ознакомления с уставными документами аудитор проверяет:

* наличие документов, отражающих состояние уставного капитала, и их формы;
* соответствие уставных документов требованиям законодательства и нормативных актов;
* полноту и соблюдение сроков внесения уставного капитала;
* денежную оценку стоимости имущества, вносимого учредителями в оплату акций при учреждении акционерного общества;
* законность видов деятельности.

Уставный капитал - это визитная карточка организации, его размер сказывается на ее имидже и инвестиционной привлекательности. Целью аудита уставного капитала является формирование мнения о достоверности отражающих его состояние данных бухгалтерской отчетности и соответствии методологии его учета нормативным актам. А без проверки учредительных документов нельзя быть уверенным в правильном формировании уставного капитала.

Цель исследования – провести анализ стадий, этапов и методик проведения аудита уставного капитала.

Задачи исследования:

1. Рассмотреть основные понятия и принципы формирования уставного капитала.
2. Дать характеристику проверки операций с уставным капиталом.
3. Раскрыть характеристику этапов проведения аудита операций с уставным капиталом.
4. Проанализировать проверку формирования уставного капитала (на примере сельхозпредприятия).

Объект исследования – аудит уставного капитала. Предмет исследования - определение стадий, этапов и методик проведения аудита уставного капитала.

Структура работы: работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы.

Теоретической основой данной работы послужили работы таких авторов, как: Виноградов Е.В., Юдина Г.А., Середа К.Н., Рогуленко Т.М., Горожанкина Е.А. и других.

# Глава 1. Образование и назначение уставного капитала

## 1.1 Понятие и принципы формирования уставного капитала

Любой хозяйствующий субъект для осуществления предпринимательской деятельности создается по инициативе определенных лиц - учредителей (участников) Учредители организации, в качестве которых Могут выступать как физические, так и юридические лица, заключают между собой учредительный договор, утверждают устав и формируют первоначальный (стартовый) капитал организации[[1]](#footnote-1). Стартовым капиталом, основным и первоначальным источником активов при создании организации, необходимым для обеспечения ее основной деятельности и получения прибыли в дальнейшем, является уставный (складочный) капитал, уставный (паевой) фонд. Уставный капитал и его разновидности - один из основных показателей, характеризующих размеры и финансовое состояние организации. В коммерческих организациях в соответствии с Гражданским кодексом РФ и федеральными законами, регулирующими деятельность юридических лиц, в зависимости от их организационно-правовой формы различают:

* уставный капитал хозяйственных обществ, к которым относятся акционерные (открытые и закрытые) общества, общества с ограниченной ответственностью и общества с дополнительной ответственностью (редко встречающиеся на практике) Для таких организаций уставный капитал представляет собой совокупность вкладов учредителей (участников) в имущество организации для обеспечения ее деятельности при ее образовании в денежном выражении в размерах, определенных учредительными документами;
* складочный капитал хозяйственных товариществ, к которым относятся полные товарищества и товарищества на вере. Складочный капитал отражает совокупность долей (вкладов) участников товарищества, внесенных для обеспечения его хозяйственной деятельности, в денежном выражении в соответствии с учредительным договором;
* уставный фонд государственных и муниципальных унитарных предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения. Уставный фонд в денежной оценке в соответствии с учредительными документами представляет собой безвозмездно переданное собственником и закрепленное за унитарным предприятием имущество без права собственности на него;
* паевой фонд кооперативов (артелей), формирующийся за счет паевых взносов их членов (участников).

Уставный капитал и его разновидности отражают двойственность отношений собственности: с одной стороны, это собственные средства организации как юридического лица, с другой - вклады учредителей (участников). В этом смысле понятие уставного капитала необходимо рассматривать в двух аспектах: юридическом и учетно-бухгалтерском (финансовом) В юридическом аспекте уставный капитал отражается в учредительных документах, а доли учредителей (участников), вложенные в уставный капитал, предопределяют механизм распределения прибыли. В учетно-бухгалтерском аспекте уставный капитал и его разновидности отражаются в бухгалтерском балансе (финансовом документе) в сумме, зарегистрированной в учредительных документах Исключение составляют инвестиционные фонды, у которых уставный капитал в бухгалтерском учете и отчетности отражается по мере оплаты и в фактических размерах на определенную дату[[2]](#footnote-2).

С другой стороны, уставный (складочный) капитал и уставный фонд обусловливают меру ответственности коммерческой организации перед своими кредиторами, поэтому их размеры строго регламентируются ГК РФ и конкретными законами о коммерческих предприятиях. В соответствии с этими нормативными документами уставный капитал (или его разновидность) для разных типов коммерческих организаций должен быть оплачен полностью или частично уже на момент их государственной регистрации.

Перед регистрацией организации ее учредители открывают специальный накопительный счет в банке или иной кредитной организации. С указанного счета до момента государственной регистрации организации перечисления денежных средств запрещены. После регистрации данный накопительный счет трансформируется в расчетный счет. Если в течение года с момента регистрации организации ее частично оплаченный уставный капитал не будет доведен до заявленного в учредительных документах, то организация обязана зарегистрировать уменьшение уставного капитала. Если уменьшенный уставный капитал по сумме окажется меньше нижней установленной законодательством границы, то организация должна быть ликвидирована. Отметим, что с 1 июля 2002 г. действуют новые правила регистрации организаций различных форм собственности в соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 г. №129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц». Увеличение или уменьшение уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда осуществляется после внесения изменений в учредительные документы и перерегистрации в установленном порядке[[3]](#footnote-3).

Вклады участников в уставный капитал могут осуществляться в денежной и натуральной формах. Наиболее простым и ясным с точки зрения бухгалтерского учета способом формирования уставного капитала является внесение вкладов в денежной форме. При этом денежный вклад иностранного учредителя (участника) на момент регистрации организации определяется в иностранной валюте по курсу Центрального банка России на дату регистрации и зачисляется непосредственно на валютный счет создаваемой организации.

Оплата уставного капитала (и его разновидностей) также может производиться имуществом или имущественными правами, вносимыми в качестве вкладов учредителями (участниками) организации.

Однако, согласно Федеральному закону «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации», не допускается внесение права постоянного (бессрочного) пользования земельными участками в уставные (складочные) капиталы коммерческих организаций. При этом возможно переоформление коммерческими (и некоммерческими) организациями своего права постоянного (бессрочного) пользования земельными участками на иное право, в том числе на право аренды земельных участков, в установленном федеральными законами порядке. При передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал необходимо учитывать следующие особенности:

* денежная оценка имущества и имущественных прав производится по соглашению между учредителями (участниками), в законодательно определенных случаях по рыночной стоимости, которая определяется независимым оценщиком;
* денежная оценка имущества, произведенная учредителями (участниками), не может быть выше оценки, установленной независимым оценщиком;
* учредительные документы могут содержать ограничения на виды имущества и имущественных прав, вносимых в качестве вклада в уставный капитал и его разновидности;
* внесение имущества или имущественных прав в качестве оплаты уставного капитала производится по акту приемки-передачи между учредителем (участником) и создаваемой организацией, что возможно лишь после регистрации организации как юридического лица[[4]](#footnote-4).

##

## 1.2 Учет операций по формированию уставного капитала

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета обобщение информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации производится на счете 80 «Уставный капитал». Указанный счет по экономическому содержанию относится к счетам источников собственных хозяйственных средств, по структуре и назначению является основным, пассивным, фондовым. По кредиту счета отражают остаток средств на счете и их поступление, по дебету - выбытие, списание средств. Сальдо на счете может быть только кредитовым.

На данном счете учитывается как первоначальное формирование уставного капитала и его разновидностей, так и его дальнейшие изменения. После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями» Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» должен быть организован таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций Счет 80 также применяется для обобщения информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества. В этом случае счет 80 именуется «Вклады товарищей». Имущество, внесенное товарищами в простое товарищество в счет их вкладов, приходуется по дебету счетов учета имущества (51 «Расчетные счета», 01 «Основные средства», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 80 «Вклады товарищей» При возврате имущества товарищам при прекращении договора простого товарищества в бухгалтерском учете производятся обратные записи. Аналитический учет по счету 80 «Вклады товарищей» ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора[[5]](#footnote-5).

Расчеты с учредителями (участниками) отражаются на счете 75 «Расчеты с учредителями» на субсчете «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Синтетический счет 75 «Расчеты с учредителями» по структуре и назначению является основным, активно-пассивным. Однако субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» может иметь либо дебетовое, либо нулевое сальдо.

Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту субсчета «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей.

Внесение в уставный капитал денежных средств (в кассу организации, на расчетный, валютный, специальный счет) отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Д-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» К-т 75 «Расчеты с учредителями»[[6]](#footnote-6).

Поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал в бухгалтерском учете отражается:

* Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
* К-т 75 «Расчеты с учредителями» - на стоимость поступивших основных средств в оценке по согласованной учредителями (подтвержденной рыночной) стоимости.

Как объект основных средств данный актив принимается к учету после формирования его первоначальной стоимости в соответствии с ПБУ 6/01:

* Д-т 01 «Основные средства» (по соответствующим субсчетам);
* К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал в бухгалтерском учете отражается аналогично поступлению основных средств:

* Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
* К-т 75 «Расчеты с учредителями» в денежной оценке по согласованной учредителями (подтвержденной рыночной) стоимости;
* Д-т 04 «Нематериальные активы»;
* К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» - принятие к учету нематериальных активов, поступивших в качестве вклада в уставный капитал по первоначальной стоимости, сформированной на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы в соответствии с ПБУ 14/2000.

Организационные расходы, признаваемые вкладом учредителя (участника) в уставный (складочный) капитал при его формировании, отражаются:

* Д-т 04 «Нематериальные активы»;
* К-т 75 «Расчеты с учредителями» - в денежной оценке, согласованной учредителями.

Поступление в качестве вклада в уставный капитал оборотных активов в бухгалтерском учете отражается:

* Д-т 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары»;
* К-т 75 «Расчеты с учредителями» - на согласованную (договорную, подтвержденную рыночную) стоимость оборотных активов.

В качестве учредительного взноса могут быть переданы также дебиторская задолженность, ценные бумаги, которые следует отразить в учете как финансовые вложения в денежной оценке, определяемой в соответствии с ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений», следующей бухгалтерской записью:

* Д-т 58 «Финансовые вложения»;
* К-т 75 «Расчеты с учредителями».

Основанием для вышеприведенных бухгалтерских записей являются учредительные документы, ведомости подписки на акции или доли, товарно-транспортные накладные, платежные поручения, выписки банков, приходные кассовые ордера, акты приема-передачи и др.

Формирование и бухгалтерский учет уставного капитала и его разновидностей на счете 80 «Уставный капитал» зависят от организационно-правовой формы юридического лица. В современных российских условиях хозяйствования наиболее характерными организационно-правовыми формами коммерческих организаций являются акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, государственные унитарные предприятия[[7]](#footnote-7).

Глава 2. Методика аудита уставного капитала

## 2.1 Проверка операций с уставным капиталом

Целью аудиторской проверки уставного капитала является формирование мнения о достоверности данных показателей бухгалтерской отчетности, отражающих состояние уставного капитала, и соответствии методологии его учета нормативным актам.

Работу целесообразно начинать с проверки юридического статуса и права осуществления уставных видов деятельности, состава учредителей (участников), структуры и управления организации, а также финансовых возможностей для достижения поставленных целей деятельности[[8]](#footnote-8).

Проверка учредительных документов, учетных и отчетных данных о формировании уставного капитала осуществляется по следующей программе:

* проверка наличия и формы учредительных документов;
* соответствие содержания учредительных документов требованиям законодательных и нормативных актов;
* полнота и соблюдение сроков внесения уставного капитала;
* проверка денежной оценки стоимости имущества, вносимого учредителями в оплату акций при учреждении акционерного общества;
* проверка налогообложения средств, переданных в уставный капитал организации ее учредителями;
* проверка законности видов деятельности;
* соответствие размера уставного капитала данным учредительных документов и законодательству РФ;
* полнота и правильность формирования уставного капитала;
* соблюдение законодательно установленных сроков для окончательных расчетов по оплате уставного капитала;
* оценка правильности отражения в учете формирования уставного капитала;
* установление реальности внесения сумм в уставный капитал;
* обоснованность изменений величины уставного капитала[[9]](#footnote-9).

Проверкой полноты и соблюдения сроков внесения уставного капитала предполагается установить:

* сформирован ли полностью уставный капитал;
* соответствуют ли фактические взносы участников условиям учредительных документов;
* соблюдены ли сроки внесения взносов в уставный капитал, установленные законодательством и учредительными документами.

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

Учет и налогообложение операций по формированию и увеличению уставного капитала соответствует положениям нормативных актов?

Учет и налогообложение операций по уменьшению уставного капитала соответствует положениям нормативных актов?

Порядок учета и налогообложения курсовых разниц, связанных с формированием уставного (складочного) капитала организации, соответствует положениям нормативных актов?

Сальдо по счету 80 "Уставный капитал" соответствует размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах?

Данные аналитического и синтетического учета по счету 80 "Уставный капитал" соответствуют данным главной книги и баланса?

Корреспонденция счетов по счету 80 "Уставный капитал" соответствует требованиям нормативных актов[[10]](#footnote-10).

## 2.2 Порядок проведения аудита операций с уставным капиталом

Порядок проведения аудита операций с уставным капиталом, как нам представляется, включает ряд последовательных этапов:

Сверка данных аналитического учета уставного капитала с оборотами и остатками синтетического учета

Аналитический учет по счету 80 "Уставный капитал" организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 80 синтетического учета уставного 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 80 учета уставного капитала.

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

Сверка данных бухгалтерского учета уставного капитала с данными бухгалтерской отчетности

Аудиторская организация при проведении аудита должна получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться, что:

* конечные сальдо по счету синтетического учета уставного капитала (80) 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 уставного капитала;
* сальдо по счету 80 "Уставный капитал" соответствует размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации;
* проверка учредительных документов.

Аудиторская проверка учредительных документов осуществляется по двум направлениям:

Во-первых, необходимо установить наличие учредительных и прочих правоустанавливающих документов: устава, изменений в устав; учредительного договора; протоколов заседаний учредителей; свидетельств о регистрации, лицензий, договоров.

Во-вторых, следует осуществить экспертизу учредительных документов, при этом учредительные документы проверяются на соответствие действующему законодательству, а также на наличие и полноту сведений, отражающих особенности деятельности экономического субъекта.

В процессе экспертизы учредительных документов необходимо обратить внимание на следующие аспекты функционирования организации:

* организационно-правовая форма (в соответствии с ГК РФ юридическое лицо может быть зарегистрировано как открытое акционерное общество, закрытое акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью и т.д.);
* форма собственности (в соответствии с ГК РФ юридическое лицо может иметь государственную, частную форму собственности);
* территориальное функционирование (организация может быть российской, иностранной, с участием иностранного капитала);
* правовой статус организации (экономический субъект может быть основной, дочерней, зависимой организацией, филиалом, структурным подразделением);
* наличие учредителей организации (юридических и физических лиц);
* размер уставного капитала для каждого из учредителей и порядок формирования уставного капитала (в соответствии с законодательством вклады в уставный капитал могут вноситься денежными средствами и другим имуществом);
* распределение долей в уставном капитале, в том числе преобладающее участие конкретного учредителя в уставном капитале организации.

При ознакомлении с учредительными документами аудитор выясняет:

* какие виды деятельности предусмотрены учредительными документами;
* соответствуют ли осуществляемые виды деятельности учредительным документам;
* виды деятельности, подлежащие лицензированию в соответствии с Федеральным законом "О лицензировании отдельных видов деятельности".

По видам деятельности, подлежащим лицензированию, проверяется наличие лицензий и сроки их действия, так как право организации осуществлять такие виды деятельности возникает с момента получения лицензии или в указанный в ней срок и прекращается по истечении срока ее действия. Деятельность, осуществляемая без соответствующих лицензий, считается незаконной. Если организация была создана одним учредителем, то она действует на основе устава, который должен быть утвержден этим учредителем. Ознакомление с учредительными документами позволяет аудитору определить, кто является собственником, и уточнить, в интересах каких пользователей проводится проверка[[11]](#footnote-11).

Если организация создавалась несколькими учредителями, то должен быть заключен учредительный договор, а устав должен быть утвержден учредителями.

## 2.3 Проверка порядка формирования уставного капитала

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов о порядке формирования уставного капитала и отражения этих операций в бухгалтерском и налоговом учете.

Величина уставного капитала должна быть указана в учредительных документах общества - уставе и учредительном договоре (п. 2 ст. 52 ГК РФ).

В настоящее время к моменту регистрации оплаты акций не требуется. Установлено только, что не менее 50% акций, распределенных при учреждении АО, должны быть оплачены в течение трех месяцев с момента регистрации.

Для определения рыночной стоимости имущества, вносимого в оплату акций, независимо от их стоимости, обязательно привлечение независимого оценщика.

Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации используется счет 80 "Уставный капитал".

Аудитор устанавливает, все ли учредители в соответствии с законодательством своевременно и правильно вносили свои вклады в уставный капитал.

Аудитору целесообразно проверить соблюдение требования о недопустимости освобождения участников (акционеров) общества от обязанности внесения вклада в уставный капитал (оплаты акций) общества, в том числе путем зачета требований к обществу (п. 2 ст. 90, п. 2 ст. 99 ГК РФ).

Выявление фактов невнесения или неполного внесения взносов в уставный капитал организации может быть основанием для соответствующих органов управления для признания организации неучрежденной (несостоявшейся) и подлежащей ликвидации[[12]](#footnote-12).

Следует иметь в виду, что средства учредителей, вносимые в уставные фонды в порядке, установленном законодательством РФ, не облагаются НДС. Не облагаются НДС также средства, полученные в виде пая (доли) в натуральной или денежной форме при ликвидации или реорганизации организации, в размере, не превышающем их уставный фонд, а также пай (долю) юридических лиц[[13]](#footnote-13).

Взносы в уставный капитал (складочный и паевой капитал, уставный фонд) могут быть произведены деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку. Аудитору важно проверить правильность денежной оценки вкладов участников. Денежная оценка вклада участника хозяйственного общества производится по соглашению между учредителями (участниками) общества, а в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной оценке. Например, если номинальная стоимость вносимого в оплату акций имущества составляет более двухсот установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда, то необходимо установить, проводилась ли независимая экспертная оценка.

##

## 2.4 Проверка операций по увеличению уставного капитала

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов о порядке увеличения уставного капитала и отражения этих операций в бухгалтерском учете.

Учредители (участники) организации могут принять решение об увеличении уставного капитала.

Согласно ст. 17 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" увеличение размера уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (ООО) может быть осуществлено только после полной оплаты его суммы, заявленной в учредительных документах при создании общества[[14]](#footnote-14).

Уставный капитал может быть увеличен за счет:

* средств акционеров (участников), в частности, в результате дополнительной эмиссии акций в акционерном обществе;
* средств добавочного капитала;
* нераспределенной прибыли общества;
* дополнительных вкладов отдельных участников общества или за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в участники общества.

При проверке выясняются источники увеличения уставного капитала, которые возможны только за счет:

* средств, полученных акционерным обществом-эмитентом от продажи своих акций сверх их номинальной стоимости (эмиссионный доход);
* остатков фондов накопления, потребления и социальной сферы;
* нераспределенной прибыли по итогам предыдущего года;
* средств от переоценки основных фондов;
* дивидендов.

Аудитор устанавливает также наличие решения собрания акционеров об увеличении уставного капитала за счет капитализации собственных источников организации. Форма оплаты дополнительных акций определяется решением об их размещении.

В соответствии со ст. 28 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" увеличение уставного капитала акционерного общества может быть осуществлено путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций.

Решение об увеличении уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций принимается общим собранием акционеров (п. 2 ст. 28 Закона). Общество вправе принять решение об увеличении уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости всех размещенных акций либо акций определенной категории и типов. При этом номинальная стоимость всех обыкновенных и привилегированных акций одних типов должна возрасти одинаково[[15]](#footnote-15).

В процессе изменения номинальной стоимости акций эти ценные бумаги не могут переходить в акции другого типа, т.е., приобретая новую номинальную стоимость, они сохраняют свою прежнюю категорию.

Решение об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций принимается общим собранием акционеров или советом директоров (наблюдательным советом) общества, если в соответствии с уставом общества ему предоставлено право принимать такое решение.

Закон определяет случаи, когда данное решение может принять только общее собрание акционеров:

* при размещении акций посредством закрытой подписки;
* при размещении посредством открытой подписки обыкновенных акций, составляющих более 25% количества ранее размещенных обыкновенных акций;
* при размещении посредством открытой подписки конвертируемых в обыкновенные акции эмиссионных ценных бумаг, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции, составляющие более 25% количества ранее размещенных обыкновенных акций (пп. 3 и 4 ст. 39 Закона).

Дополнительные акции могут быть размещены обществом только в пределах количества объявленных акций, установленного уставом общества. Решение вопроса об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций может быть принято общим собранием акционеров одновременно с решением о внесении в устав общества положений об объявленных акциях, необходимых для принятия такого решения, или об изменении положений об объявленных акциях[[16]](#footnote-16).

Решением об увеличении уставного капитала общества путем выпуска дополнительных акций должны быть определены:

* количество размещаемых дополнительных обыкновенных акций и привилегированных акций каждого типа в пределах количества объявленных акций этой категории (типа);
* способ размещения;
* цена размещения дополнительных акций, размещаемых посредством подписки, или порядок ее определения, в том числе цена размещения или порядок определения цены размещения дополнительных акций акционерам, имеющим преимущественное право приобретения размещаемых акций;
* форма оплаты дополнительных акций, размещаемых посредством подписки;
* иные условия размещения.

Выпуск дополнительных акций может осуществляться по подписке и путем распределения среди акционеров общества[[17]](#footnote-17).

##

## 2.5 Проверка операций по уменьшению уставного капитала

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов о порядке уменьшения уставного капитала и отражения этих операций в бухгалтерском учете[[18]](#footnote-18).

В настоящее время законодательством установлены следующие случаи обязательного уменьшения уставного капитала.

1. Для акционерных обществ согласно Федеральному закону от 26.12.95 г. N 208-ФЗ (в ред. от 7.08.01 г.) "Об акционерных обществах":

* если находящиеся в распоряжении общества собственные акции (поступившие вследствие неполной оплаты размещенных акций в установленные законодательством сроки, в результате выкупа акций у акционеров) не реализованы в течение года после их поступления, общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества путем их погашения (п. 2 ст. 34, п. 3 ст. 72);
* если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов (п. 4 ст. 35). В этом случае уставный капитал общества может быть уменьшен путем снижения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества (п. 1 ст. 29)[[19]](#footnote-19).

2. Для обществ с ограниченной ответственностью в соответствии с Федеральным законом от 8.02.98 г. N 14-ФЗ (в ред. от 21.03.02 г.) "Об обществах с ограниченной ответственностью" (далее - Закон об ООО):

* в случае неполной оплаты уставного капитала общества в течение года с момента его государственной регистрации общество должно или объявить об уменьшении своего уставного капитала до фактически оплаченного его размера и зарегистрировать его уменьшение в установленном порядке, или принять решение о ликвидации общества (п. 2 ст. 20);
* если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, оно обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке (п. 3 ст. 20);
* если для выплаты участнику ООО действительной стоимости доли (части доли) недостаточно разницы между стоимостью чистых активов общества и размером его уставного капитала, общество обязано уменьшить свой уставный капитал на недостающую сумму (п. 8 ст. 23, п. 3 ст. 26);
* если доля (часть доли), принадлежащая обществу, в течение одного года со дня ее перехода к обществу не распределена между всеми участниками либо не продана, она должна быть погашена с соответствующим уменьшением уставного капитала общества (ст. 24)[[20]](#footnote-20).

Уменьшение уставного капитала может осуществляться путем снижения номинальной стоимости долей всех участников общества в его уставном капитале и (или) погашения долей, принадлежащих обществу (п. 1 ст. 20).

В случае невыполнения учредителями общества с ограниченной ответственностью своих обязательств по внесению вкладов в уставный капитал общества в течение одного года с момента его регистрации общество обязано уменьшить уставный капитал до его оплаченной величины.

Уменьшение величины уставного капитала и изменение соотношения долей учредителей подлежат обязательной регистрации.

Согласно п. 3 ст. 20 Закона N 14-ФЗ по окончании второго и каждого последующего финансового года общество обязано рассчитывать величину своих чистых активов. Если их стоимость окажется меньше величины уставного капитала, организация обязана объявить о его уменьшении до размера, не превышающего стоимости чистых активов, и зарегистрировать это изменение в установленном порядке.

Под чистыми активами общества понимается стоимость его имущества, приобретенного за счет собственных (незаемных) источников - уставного капитала, прибыли, оставшейся в распоряжении общества, фондов, образованных за счет прибыли, и других фондов, созданных в соответствии с законодательством[[21]](#footnote-21).

Уставный капитал общества определяет минимальный размер имущества, гарантирующего интересы его кредиторов. Реальный же размер имущества, на который могут рассчитывать кредиторы при возврате задолженности, определяется как раз величиной чистых активов.

Следовательно, если фактическая стоимость имущества, которым общество может погасить все взятые на себя обязательства, оказывается меньше зафиксированной учредительными документами (то есть уставного капитала), то организация обязана уменьшить величину своего зарегистрированного уставного капитала до стоимости имущества, находящегося в его полной собственности.

В регистрах бухгалтерского учета уменьшение уставного капитала до стоимости его чистых активов следует отразить записью: Дебет счета 80 Кредит счета 84

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам правильности формирования и/или изменения уставного капитала.

# Глава 3. Проверка формирования уставного капитала (на примере сельхозпредприятия)

Уставный капитал представляет собой совокупность вкладов участников (собственников) в имущество при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Уставный капитал может пополняться из прибыли от хозяйственной деятельности, а при необходимости - дополнительными вкладами его участников. Формирование уставного капитала осуществляется по-разному в зависимости от формы собственности и организационно-правовой формы экономического субъекта: в акционерных обществах - за счет подписки на акции акционеров, в обществах с ограниченной ответственностью - за счет вкладов каждого участника, на государственных и муниципальных унитарных предприятиях - за счет закрепленного за данным экономическим субъектом имущества государства.

В сельскохозяйственных организациях с коллективно-долевой формой собственности в уставном капитале выделяются доли каждого участника в общей коллективно-долевой собственности. В этих хозяйствах общая стоимость основных и оборотных средств (за вычетом не подлежащего разделу имущества или передаваемого в муниципальную собственность) делится на имущественные паи участников, определяемые в зависимости от их трудового вклада. Общий размер этих имущественных паев (с учетом имущества, не подлежащих разделу) образует уставный капитал организации[[22]](#footnote-22).

В бухгалтерском учете организаций на кредите счета 80 «Уставай капитал» отражают сумму закрепленного согласно учредительным документам капитала данной организации в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями» на сумму задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал и другими счетами.

На первом этапе аудита необходимо проверить правильность формирования в сельскохозяйственной организации структуры уставного капитала, который может состоять из паевого фонда и коллективного, неделимого, фонда.

В счет вклада в уставный капитал организации могут быть внесены здания, сооружения, оборудование и другие материальные ценности, права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, интеллектуальная собственность, ценные бумаги, денежные средства.

Поступление взносов учредителей проверяется на основании данных первичных документов и записей по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с дебетом счетов учета основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, материалов, товаров, денежных средств.

По данным приходных кассовых ордеров, выписок банка по расчетному и валютному счетам и приложенным к ним оправдательным документам проверяют полноту и своевременность оприходования внесенных участниками в счет вкладов денежных средств. Здесь следует помнить, что иностранная валюта принимается на учет в рублях по курсу Центрального банка России, Действовавшему на дату взноса.

По данным актов приемки-передачи основных средств, актов приемки товарно-материальных ценностей, накладных, счетов и др., а также записей на счетах 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения», 41 «Товары», 10 «Материалы» определяют стоимость принятых от учредителей в счет вкладов в уставный капитал основных средств, Нематериальных активов, ценных бумаг, товаров и производственных запасов. В сельскохозяйственных организациях в счет вкладов в уставный капитал могут быть приняты от учредителей Рабочий и продуктивный скот, молодняк животных[[23]](#footnote-23).

Полнота и своевременность оприходования указанных средств проверяются по данным приемно-расчетных ведомостей на животных (форма № СП-40), ведомостей взвешивания животных (форма № СП-43), актов приема, отчетов о движении скота и птицы на ферме (форма № СП-51) и записей на счетах 01 «Основные средства», 11 «Животные на выращивании и откорме». Важную информацию можно получить из данных зоотехнического учета: масти, возраст, живая масса. Это позволит установить реальность оценки стоимости принятых животных в счет вкладов учредителей, а также их сохранность.

Изучая первичные документы по вкладам в уставный капитал, аудитору целесообразно результаты контроля систематизировать в рабочей таблице (табл. 1).

Таблица 1

Ведомость контроля расчетов с учредителями (участниками по взносам в уставный капитал

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п учредителей | Подлежит внесению | Фактически внесено | Отклонения: перевнос (+); недовнос (-) |
| Дата  | Сумма  | Дата  | Номер и наименование документа | Сумма  | Вид взноса |
| 1 | 10.02 | 5000 | 12,02 | Выписка банка № 6 от 12.02 | 4000 | Денежные средства | -1000 |
| 2 | 15.02 | 3000 | 15,02 | Приходный кассовый ордер № 10 от 15.02 | 3000 | Денежные средства | - |
| 3 | 25.02 | 20000 | 27,02 | Акт приема-передачи № 8 от 27.02 | 25000 | Основные средства | + 5000 |
| И т.д. | - | - | - | - | - | - | - |

Данные ведомости (см. таблицу 1) позволяют впоследствии проследить время внесения взносов и сумм по сравнению с установленными в учредительных документах и протокольных решениях учредителей (участников) параметрами. При этом следует учитывать, что моментом фактического поступления взносов в уставный капитал экономического субъекта является: для товарно-материальных ценностей, основных средств, нематериальных активов и ценных бумаг - дата составления документов, подтверждающих поступление указанных видов имущества; для денежных средств дата их зачисления на соответствующие счета организации.

Особое внимание следует уделить правильности оценки нематериальных активов и ценных бумаг, вносимых учредителями.

В учете нематериальные активы в данном случае оцениваются 00 договорным ценам, а поэтому необходимо установить, каким образом или по какой методике проводилась оценка интеллектуальной собственности. 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.

В проверяемой организации должны быть документы, фиксирующие факт поступления нематериальных активов и срок их полезного использования. По ценным бумагам также должны быть в наличии эти ценные бумаги и документы, фиксирующие факт их поступления. Они должны быть оценены по цене не выше, чем их стоимость по рыночной котировке или стоимость аналогичных ценных бумаг[[24]](#footnote-24).

Уставный капитал, в отличие от других источников средств, является относительно стабильной величиной. Это значит, что в бухгалтерском учете записи по кредиту счета 80 «Уставный капитал» на увеличение суммы уставного капитала и по дебету счета на сумму его уменьшения делают только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации. В частности, такие изменения могут иметь место при приеме новых участников организации, внесении ими дополнительных взносов или направлении части полученной прибыли на увеличение уставного капитала. Уставный капитал может увеличиваться также за счет выпуска новых акций или повышения их номинальной стоимости, а уменьшаться - за счет выкупа части акций у держателей и их аннулирования, снижения номинальной стоимости акций, при изъятии вкладов учредителей (например, при выходе крестьянских хозяйств из организации, зарегистрированной как общество с ограниченной ответственностью), при перечислении части средств уставного капитала в резервный капитал (в соответствии с учредительными документами или требованиями законодательства), при списании за счет средств уставного капитала убытка организации (при отсутствии резервного капитала и других источников покрытия убытка).

Поэтому следует тщательно проверить обоснованность внесения изменений в уставном капитале и в учредительных документах организации.

Целесообразным для повышения качества проверки является проведение с участием аудитора инвентаризации имущества и иных имущественных прав, внесенных в качестве взносов в уставный капитал организации.

Известны факты, когда в состав имущества, внесенного в качестве взносов в уставный капитал, числятся основные средства и производственные запасы, пришедшие в негодность, или, в числе иных имущественных прав, интеллектуальная собственность срок полезного использования которой давно истек.

Следующим этапом аудита формирования уставного капитала является проверка правильности корреспонденции счетов по расчетам с учредителями и соответствия данных аналитического и синтетического учета уставного капитала. Источниками информации для такой проверки являются журнал-ордер № 12-АПК, ведомость № 69-АПК, журнал-ордер № 8-АПК, ведомость № 42-АПК, Главная книга, ведомости (машинограммы) при автоматизации учета[[25]](#footnote-25).

Завершающим этапом проверки является обобщение выявленных отклонений в учете уставного капитала по сравнению с действующим законодательством и обоснование предложений по их устранению.

Так, если аудитор считает, что выявленные нарушения несущественны, не влияют на законность дальнейшего функционирования организации, не наносят ущерба государству, собственникам и кредиторам, то он вправе выдать заключение в виде безоговорочного положительного мнения (в зависимости от результатов проверки других объектов контроля 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 организации или наносят ущерб государству, собственникам (акционерам) и кредиторам, то он должен предоставить время руководству экономического субъекта для устранения выявленных нарушении.

Если аудитор не обнаружил никаких нарушений в учете формирования уставного капитала, то он не должен быть полностью уверен в идеальности данной картины. Здесь необходим не только юридический (правовой), но и экономический подход. Поэтому следует, кроме того, установить, обеспечивает ли величина уставного капитала объем деятельности организации и какой он занимает удельный вес в общей сумме источников собственных средств. От этого зависят степень доверия к организации со стороны потенциальных инвесторов, а также, в определенной мере, устойчивость организации при непредвиденных обстоятельствах[[26]](#footnote-26).

# Заключение

Осуществляя контроль уставного капитала, исходят из того, что он формируется на основе вкладов собственников организации в виде денежных средств, имущества, нематериальных и других активов в размерах, определяемых учредительными документами.

Поступление взносов учредителей контролируется на основе данных первичных документов и записей по кредиту счета 75 “Расчеты с учредителями” в корреспонденции с дебетом счетов учета основных и денежных средств, нематериальных активов, производственных запасов и др. Так, по данным приходных кассовых ордеров, выписок банка с расчетного и валютного счетов с приложенными к ним оправдательными документами проверяют полноту и своевременность оприходования внесенных участниками в счет их вкладов денежных сумм. Валютные взносы принимают на учет в рублях по курсу Центрального банка России, действовавшему на дату взноса. Важно проверить полноту взноса, произведенного каждым учредителем. В случае невнесения или неполного внесения взносов в уставный фонд соответствующие органы управления могут признать организацию несостоявшейся.

Используя информацию актов приема-передачи основных средств, документов, отражающих поступление нематериальных активов, и дебетовые обороты по счетам 01 “Основные средства”, 04 “Нематериальные активы”, определяют стоимость переданного оборудования, зданий, сооружений, имущественных прав на интеллектуальную собственность. На основании данных актов о приеме материалов, товарно-транспортных накладных, счетов по учету производственных запасов (дебетовые обороты по счетам 10 “Материалы” и 12 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”) выясняют стоимость поступивших материальных ценностей.

Каждый вклад учредителя подтверждается документом, в котором указывается назначение поступивших на формирование уставного капитала средств.

Одной из важнейших задач контроля является проверка соблюдения принципа стабильности величины уставного капитала, ее соответствия размеру, определенному учредительными документами.

В соответствии с действующими положениями по ведению бухгалтерского учета величина уставного капитала под влиянием текущих операций, связанных с движением основных средств, начислением по ним износа, не изменяется. Однако в отдельных случаях, предусмотренных законодательством или учредительными документами, допускается его увеличение или уменьшение.

Непременным условием качественно проведенной проверки является осуществление с участием аудитора инвентаризации имущества и нематериальных активов, внесенных в качестве вступительного взноса, так как в составе имущества иногда продолжают числиться в учете пришедшие в негодность основные средства, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы или в числе нематериальных активов – "ноу-хау", потерявшее интеллектуальную значимость.

Завершающим этапом контроля является обобщение выявленных отклонений в учете уставного капитала по сравнению с действующими нормативными положениями и обоснование предложений по их устранению.

# Список использованной литературы

1. Виноградов Е.В., Матвейчук И.А. Аудит: Учебное пособие для вузов. – М.: Академический Проект, 2006.
2. Горожанкина Е.А. Аудит: Учебник. – М.: Дашков и Ко, 2009.
3. Ендовицкий С.В. Аудит: Учебник. – М.: Ин-фолио, 2008.
4. Калистратов Л.М. Аудит. – М.: Издательство: Дашков и Ко, 2009.
5. Литвин Д.В., Богданова Е.П. Аудит: Учебное пособие. – М.: Маркет ДС, 2008.
6. Мухарева Н.А. Основы аудита: Учебное пособие. – СПб.: СПбГИЭУ, 2007.
7. Основы аудита: Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2008.
8. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: Учебник. – М.: Форум, 2009.
9. Подольский В.И. Савин А.А. Аудит: Учебник. – М.: Академия, 2009.
10. Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Основы аудита. – М.: Флинта, МПСИ, 2008.
11. Середа К.Н. Аудит. – М.: Феникс, 2008.
12. Суйц В.П., Ситникова В.А. Аудит: Учебное поосбие. – М.: КноРус, 2009.
13. Шиленко С.И. Основы аудита: Учебник. – М.: КноРус, 2009.
14. Юдина Г.А., Черных М.Н. Основы аудита: Учебное пособие. – М.: КноРус, 2009.
1. Горожанкина Е.А. Аудит: Учебник. – М.: Дашков и Ко, 2009. – с. 102. [↑](#footnote-ref-1)
2. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: Учебник. – М.: Форум, 2009. – с. 106. [↑](#footnote-ref-2)
3. Ендовицкий С.В. Аудит: Учебник. – М.: Ин-фолио, 2008. – с. 53. [↑](#footnote-ref-3)
4. Подольский В.И. Савин А.А. Аудит: Учебник. – М.: Академия, 2009. – с. 139. [↑](#footnote-ref-4)
5. Ендовицкий С.В. Аудит: Учебник. – М.: Ин-фолио, 2008. – с. 59. [↑](#footnote-ref-5)
6. Подольский В.И. Савин А.А. Аудит: Учебник. – М.: Академия, 2009. – с. 143. [↑](#footnote-ref-6)
7. Ендовицкий С.В. Аудит: Учебник. – М.: Ин-фолио, 2008. – с. 64. [↑](#footnote-ref-7)
8. Подольский В.И. Савин А.А. Аудит: Учебник. – М.: Академия, 2009. – с. 206. [↑](#footnote-ref-8)
9. Ендовицкий С.В. Аудит: Учебник. – М.: Ин-фолио, 2008. – с. 78. [↑](#footnote-ref-9)
10. Подольский В.И. Савин А.А. Аудит: Учебник. – М.: Академия, 2009. – с. 210. [↑](#footnote-ref-10)
11. Подольский В.И. Савин А.А. Аудит: Учебник. – М.: Академия, 2009. – с. 213. [↑](#footnote-ref-11)
12. Калистратов Л.М. Аудит. – М.: Издательство: Дашков и Ко, 2009. – с. 126. [↑](#footnote-ref-12)
13. Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Основы аудита. – М.: Флинта, МПСИ, 2008. – с. 73. [↑](#footnote-ref-13)
14. Середа К.Н. Аудит. – М.: Феникс, 2008. – с. 59. [↑](#footnote-ref-14)
15. Литвин Д.В., Богданова Е.П. Аудит: Учебное пособие. – М.: Маркет ДС, 2008. – с. 142. [↑](#footnote-ref-15)
16. Середа К.Н. Аудит. – М.: Феникс, 2008. – с. 64. [↑](#footnote-ref-16)
17. Виноградов Е.В., Матвейчук И.А. Аудит: Учебное пособие для вузов. – М.: Академический Проект, 2006. – с. 54. [↑](#footnote-ref-17)
18. Шиленко С.И. Основы аудита: Учебник. – М.: КноРус, 2009. – с. 83. [↑](#footnote-ref-18)
19. Юдина Г.А., Черных М.Н. Основы аудита: Учебное пособие. – М.: КноРус, 2009. – с. 79. [↑](#footnote-ref-19)
20. Суйц В.П., Ситникова В.А. Аудит: Учебное поосбие. – М.: КноРус, 2009. – с. 127. [↑](#footnote-ref-20)
21. Суйц В.П., Ситникова В.А. Аудит: Учебное поосбие. – М.: КноРус, 2009. – с. 134. [↑](#footnote-ref-21)
22. Виноградов Е.В., Матвейчук И.А. Аудит: Учебное пособие для вузов. – М.: Академический Проект, 2006. – с. 65. [↑](#footnote-ref-22)
23. Мухарева Н.А. Основы аудита: Учебное пособие. – СПб.: СПбГИЭУ, 2007. – с. 162. [↑](#footnote-ref-23)
24. Основы аудита: Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2008. – с 55. [↑](#footnote-ref-24)
25. Виноградов Е.В., Матвейчук И.А. Аудит: Учебное пособие для вузов. – М.: Академический Проект, 2006. – с. 73. [↑](#footnote-ref-25)
26. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: Учебник. – М.: Форум, 2009. – с. 128. [↑](#footnote-ref-26)