

Некоторые аспекты аудита формирования и использования добавочного капитала

Аудит формирования и использования добавочного капитала является одним из важнейших вопросов обязательного аудита. В соответствии с п. 15 Национальных правил аудиторской деятельности «Планирование аудита», утвержденных постановлением Минфина от 04.08.2000 № 81 (далее – НПАД «Планирование аудита» и Перечень вопросов), в план обязательного аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо включать проверку существенных вопросов в объеме не менее предусмотренного перечнем согласно приложению к НПАД «Планирование аудита».

В соответствии с п. 12 Перечня вопросов, он включает в том числе аудит собственного капитала:

- правильности отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по формированию и изменению уставного фонда;
- правильности отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по формированию и использованию резервного и добавочного фондов.

Данный вопрос включен в раздел IV «Порядок осуществления аудиторской деятельности. Правила аудиторской деятельности. Методика проведения аудиторских проверок» (далее – Порядок № 75) темы 11 «Программы квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора», утвержденной приказом Минфина от 21.03.2012 № 75, а также темы 4 «Аудит активов, обязательств и собственного капитала» раздела I «Аудиторская деятельность» Программы квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора, утвержденной приказом Минфина от 29.06.2018 № 193.

Цель и задачи аудита

С учетом требований абз. 3 ст. 2 Закона РБ от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности» целью аудита формирования и использования добавочного капитала является независимая оценка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в том числе составленной в соответствии с МСФО и их Разъяснениями или законода-

тельством других государств, в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности.

Исходя из цели, задачами аудита формирования и использования добавочного капитала являются:

- анализ аспектов положения по учетной политике аудируемого лица;
- оценка обоснованности, правильности и полноты формирования добавочного капитала;
- проверка обоснованности и правильности использования добавочного капитала;
- проверка полноты, качества проведенной инвентаризации добавочного капитала.

Справочно. *Нормативные правовые акты РБ напрямую не обязывают организации проводить инвентаризацию добавочного капитала. Законом РБ от 12.07.2013 № 57-З и другими нормативными правовыми актами предусмотрена инвентаризация активов и обязательств. Добавочный капитал не является активом и обязательством, а относится к собственному капиталу. Однако данный показатель включен в бухгалтерский баланс и, по мнению автора, как и все иные остатки по счетам в бухгалтерском балансе, сальдо по счету 83 «Добавочный капитал» должно быть подтверждено результатами инвентаризации. В соответствии с п. 3 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180), в ходе инвентаризации документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств (в том числе неучтенных) путем проверки образования и использования источников собственных средств, к числу которых относится добавочный капитал;*

- проверка правильности и полноты раскрытия и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации по формированию и использованию добавочного капитала.

Задачи аудита формирования и использования добавочного капитала могут быть детализованы в зависимости от того, какие требования предъявляются к аудиторской организации (ауди-

тору – индивидуальному предпринимателю) (далее – аудиторская организация) заказчиком аудита. Если аудит проводится по специальному заданию, то в качестве задания может выступать одна, две или несколько узких задач. Например, только проверка обоснованности формирования добавочного капитала.

Источники информации для проведения аудита

Согласно п. 4 Национальных правил аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», утвержденных постановлением Минфина от 26.10.2000 № 114 (далее – НПАД «Аудиторские доказательства»), аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства с целью формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение. Чтобы собрать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для выражения независимого мнения, в ходе аудита используются различные источники информации, основными из которых являются документы бухгалтерского учета по объекту аудита.

В соответствии с п. 16 НПАД «Аудиторские доказательства», для формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение, аудиторская организация должна собрать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения следующих **аудиторских процедур**:

- оценки рисков для получения понимания деятельности аудируемого лица и его среды, включая **систему внутреннего контроля**, с целью оценки рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;
- тестов средств контроля для установления эффективности функционирования средств контроля (если это необходимо или является частью выбранного аудиторской организацией подхода к проведению аудита) по предотвращению или выявлению и устранению существенных искажений **информации на уровне предпосылок** подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- **проверки по существу** для выявления существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой)

отчетности. Процедуры проверки по существу включают детальное тестирование групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации, а также аналитические процедуры, выполняемые в качестве процедур проверки по существу.

Аудит осуществляется по данным счета 83 «Добавочный капитал». Согласно п. 66 Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50), этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении добавочного фонда организации.

Изменение стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой согласно законодательству РБ, отражается по дебету (кредиту) счетов учета соответствующих активов, по которым определен прирост (снижение) стоимости, и кредиту (дебету) счетов 83, 91 «Прочие доходы и расходы» в порядке, установленном законодательством.

Превышение цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества, отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 83.

Распределение добавочного фонда между учредителями организации отражается по дебету счета 83 и кредиту счета 75.

Следовательно, **добавочный капитал** формируется в результате:

- прироста стоимости долгосрочных и краткосрочных активов. Выявляется по результатам их переоценки, проведенной в соответствии с законодательством РБ;
- разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, последующем увеличении уставного капитала за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость).

Аналитический учет по счету 83 ведется по источникам образования и направлениям использования добавочного фонда.

Аналитический учет изменений стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой согласно законодательству РБ, ведется по отдельным объектам основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов.

Проверка осуществляется в разрезе каждого из закрепленных в положении по учетной политике аудируемого лица субсчетов и аналитических счетов.

Таким образом, источниками информации для аудита формирования и использования добавочного капитала являются:

- учредительные документы (устав и/или учредительный договор аудируемого лица);
- положение по учетной политике организации;
- решения собственника или/и собственников имущества (акционеров);
- регистры бухгалтерского учета, первичные учетные документы в области формирования и использования добавочного капитала (оборотносальдовые ведомости, карточки счета, журналы-ордера, главная книга по счету 83);
- первичные учетные документы (бухгалтерские справки-расчеты, документы, которые подтверждают справедливую стоимость акций (долей) или другие первичные учетные документы, предусмотренные положением по учетной политике, в которых содержится обоснование алгоритмов расчета по формированию и использованию добавочного капитала, ведомости переоценки основных средств;
- бухгалтерская отчетность: бухгалтерский баланс, отчет об изменении собственного капитала, отчет о прибылях и убытках, примечания к отчетности.

Методика проведения аудита

В соответствии с п. 4 НПАД № 81, процесс планирования неотделим от процесса проведения аудита.

Для проведения аудита по специальному заданию законодательством не выделяются специальные этапы аудита но, по мнению автора, они будут такими же.

Процесс проведения аудита достаточно обширно регламентирован в Национальных правилах аудиторской деятельности (далее – НПАД).

Для раскрытия принципов формирования и использования добавочного капитала, по мнению автора, достаточно рассмотреть такие составляющие, как планирование аудита в части определения рисков существенных искажений и аудиторских процедур в отношении проверки каждой существенной группы операций, остатков по счетам, раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также процесс получения аудиторских доказательств.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация должна:

- убедиться в том, что сохраняет независимость по отношению к аудируемому лицу и (или) заказчику аудита и способна принять аудиторское задание;
- обсудить с заказчиком объект и цель аудита, а также этапы его проведения;
- получить с согласия аудируемого лица информацию, которая необходима для понимания его финансовой и хозяйственной деятельности и оказывает влияние на данные его бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оценить возможность проведения аудита у данного аудируемого лица и по результатам такой оценки принять решение о его проведении либо обоснованно отказаться (п. 7 НПАД 81).

Поскольку аудиторская организация планирует и выполняет процедуры проверки по существу, исходя из оцененных рисков существенного искажения информации, планирование проводится в два этапа:

- а) планируются процедуры оценки рисков существенных искажений;
- б) планируются аудиторские процедуры в отношении проверки каждой существенной группы операций, остатков по счетам, раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно п. 10 НПАД «Аудиторские процедуры, выполняемые в соответствии с оцененными рисками», утвержденных постановлением Минфина от 01.12.2010 № 147, в отношении оцененного аудиторской организацией риска существенного искажения информации по предпосылке полноты для

статей, отражающих доходы аудируемого лица, тесты средств контроля могут быть наиболее уместными, в то же время в отношении предпосылки возникновения для таких статей более уместными будут процедуры проверки по существу. В данном случае аудитор обращает внимание на:

- существенное изменение величины добавочного капитала в случае, когда переоценка основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудование к установке, нематериальных активов в отчетном периоде не проводилась;
- наличие фактов выбытия объектов основных средств;
- наличие фактов приобретения предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций и др.

При осуществлении инспектирования аудитор подтверждает информацию, полученную в результате осуществления запроса аудируемому лицу.

Аудитором могут быть протестированы средства контроля, для чего также можно разработать анкету для аудируемого лица. В этом случае важными будут являться такие вопросы, как:

- смена в отчетном периоде руководителя организации, главного бухгалтера;
- наличие в штате юрисконсульта;
- автоматизация переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудование к установке, нематериальных активов и осуществления бухгалтерских записей по счетам бухгалтерского учета.

Анализ аспектов положения об учетной политике аудируемого лица

Анализ аспектов положения по учетной политике аудируемого лица позволяет определить ее на соответствие п. 4 ст. 9 Закона № 57-З в части:

- применяемых аудируемым лицом видов учетной оценки;
- плана счетов бухгалтерского учета аудируемого лица;
- разработанных аудируемым лицом для применения форм первичных учетных документов;
- применяемой аудируемым лицом формы бухгалтерского учета;

- порядка проведения инвентаризации добавочного капитала аудируемого лица;
- иных способов организации и ведения бухгалтерского учета.

С этой целью:

- анализируются следующие документы:
 - устав аудируемого лица, положение по учетной политике аудируемого лица (приложения к учетной политике: график документооборота, рабочий план счетов, образцы форм первичных учетных документов, самостоятельно разработанных организацией, список (справочник) должностей лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, другие приложения к положению по учетной политике), приказы по основной деятельности организации;
 - формы бухгалтерской (финансовой) отчетности: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменении собственного капитала;
 - регистры бухгалтерского учета по счету 83 «Добавочный капитал»;
- выполняются следующие аудиторские процедуры: инспектирование учетных записей и документов; запрос, пересчет, аналитические процедуры (п. 22 НПАД «Аудиторские доказательства»).

Аудитор может провести тестирование представленного положения по учетной политике по следующим аспектам (см. таблицу 1).

Тестирование помогает выявить, какие из аспектов положения по учетной политике отражены не в полной мере, а также несоответствие положений учетной политики действующим НПА Республики Беларусь. Одна из причин таких несоответствий – несвоевременность внесения корректировок в связи с изменениями в НПА.

Оценка обоснованности, правильности и полноты формирования добавочного капитала при проведении переоценки объектов основных средств

В п. 14 НПАД «Аудиторские доказательства» указаны категории, на которые подразделяются предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При проведении аудита обоснованности и правильности формирования добавочного капитала

ТАБЛИЦА 1. ТЕСТ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПО ДОБАВОЧНОМУ КАПИТАЛУ ПО ПОЛОЖЕНИЮ ОБ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

№ п/п	Показатель	Ответ		Примечание
		+	-	
1	Кто определял учетную политику аудируемого лица			
2	Имели ли место изменения в положении по учетной политике текущего года по сравнению с предыдущими годами			
3	Какие именно были изменения			
4	Когда они были внесены			
5	Связаны ли изменения в положении по учетной политике с изменением законодательства РБ			
6	Чем обоснованы изменения, внесенные в положение по учетной политике, не связанные с изменением законодательства РБ			
7	На какие конкретно хозяйственные операции, отдельные составляющие добавочного капитала аудируемым лицом самостоятельно разработан порядок их отражения в бухгалтерском учете и раскрытия в отчетности			
8	Как на практике используется разработанный аудируемым лицом порядок контроля хозяйственных операций с добавочным капиталом и кто его осуществляет			

проверяется ряд вопросов на основании соответствующих документов при выполнении аудиторских процедур (таблица 2).

При проверке обоснованности создания аудируемым лицом добавочного капитала аудитор получает достаточные и надлежащие аудиторские до-

казательства, числящиеся на счете 83 бухгалтерского учета, как правило, в разрезе:

- фонда переоценки объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудование к установке и нематериальных активов;

ТАБЛИЦА 2. ПРОВЕРКА ОБОСНОВАННОСТИ И ПРАВИЛЬНОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Проверяемый вопрос	Проверяемые документы	Возможные аудиторские процедуры
1	2	3
Проверка обоснованности создания существующего в организации добавочного капитала	устав организации; положение по учетной политике аудируемого лица; приказы по основной деятельности аудируемого лица; бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках; отчет об изменении собственного капитала; примечания к отчетности; регистры бухгалтерского учета по счету 83	инспектирование учетных записей и документов; запрос; аналитические процедуры
Проверка правильности формирования добавочного капитала при проведении переоценки объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудование к установке и нематериальных активов	договоры; положение по учетной политике аудируемого лица; приказы по основной деятельности аудируемого лица; документы, предоставленные оценщиком; ведомости переоценки; первичные документы и первичные учетные документы, составленные в ходе проведения переоценки объектов основных средств и нематериальных активов; регистры бухгалтерского учета по счету 83	инспектирование учетных записей и документов; запрос; пересчет; повторное выполнение
Проверка правильности формирования добавочного капитала при оценке ценных бумаг по справедливой стоимости	договоры; положение по учетной политике аудируемого лица; приказы по основной деятельности аудируемого лица; документы, подтверждающие справедливую стоимость ценных бумаг (с учетом положения по учетной политике); бухгалтерские справки-расчеты (другие первичные учетные документы) по определению суммы разницы между номинальной и справедливой стоимостью ценных бумаг; регистры бухгалтерского учета по счету 83 «Добавочный капитал»	инспектирование учетных записей и документов; запрос; аналитические процедуры

1	2	3
Проверка правильности формирования добавочного капитала в части определения эмиссионного дохода	устав и/или учредительный договор; приказы по основной деятельности аудируемого лица; договоры купли-продажи акций; прочие договоры, связанные с продажей акций; решения акционеров (участников); банковские выписки; бухгалтерские справки-расчеты (другие первичные учетные документы) по расчету суммы эмиссионного дохода; регистры бухгалтерского учета по счету 83 «Добавочный капитал»	инспектирование учетных записей и документов; запрос; подтверждение
Проверка правильности формирования добавочного капитала в других случаях (например, в случае приватизации имущества)	устав и/или учредительный договор; приказы по основной деятельности; договоры; решения акционеров (участников); банковские выписки; бухгалтерские справки-расчеты (другие первичные учетные документы) по расчету суммы эмиссионного дохода; регистры бухгалтерского учета по счету 83 «Добавочный капитал»	инспектирование учетных записей и документов; запрос; подтверждение
Проверка правильности бухгалтерского учета формирования добавочного капитала	учетная политика организации; регистры бухгалтерского учета по счету 83 «Добавочный капитал»	инспектирование учетных записей и документов; запрос

- фонда переоценки ценных бумаг, переведенных из категории учитываемых по номинальной стоимости в категорию учитываемых по справедливой стоимости;
- сумм полученного эмиссионного дохода.

Однако в связи с изменением НПА в части формирования и использования добавочного капитала, фактически могут быть сформированы ранее суммы, например курсовые разницы, возникающие при формировании уставного капитала. В таком случае аудитор проверяет обоснованность их существования.

Согласно законодательству РБ по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, в случае достижения показателя уровня инфляции в ноябре текущего календарного года (далее – отчетный год) за предшествующий ему период с даты проведения последней переоценки, осуществленной в обязательном порядке в соответствии с требованиями законодательства, рассчитываемого и публикуемого Национальным статистическим комитетом, 100% и более – всеми организациями должны обязательно переоцениваться здания, сооружения, передаточные устройства (подп. 1.1.1 Указа Президента РБ от 20.10.2006 № 622 (далее – Указ № 622)).

При проверке правильности формирования добавочного капитала при проведении переоценки объектов основных средств (ОС), доходных вложений в материальные активы, оборудование к установке и нематериальные активы (НМА) проверяется обоснованность проведения переоценки и ее соответствие законодательству РБ. В связи с изложенным анализируются:

- обоснованность проведения переоценки объектов ОС, доходных вложений в материальные активы, оборудование к установке и НМА и наличие соответствующих приказов, решений, подписанных со стороны руководителя аудируемого лица или собственников имущества (подп. 1.1 Указа № 622);
- проверка правильности и полноты предоставленных для аудита аудируемым лицом документов – наличие в составе комиссии по переоценке всех ответственных исполнителей, всех подписей, и т.п.;
- правильность применения коэффициентов переоценки при переоценке индексным методом; наличие всех документов и материалов, подготовленных аудируемым лицом, самостоятельно осуществляющим переоценку, или лицом, занимающимся оценочной деятельностью, правильность применения метода пересчета валютной стоимости;
- правильность составления и наличие всех необходимых документов для отражения результатов переоценки в бухгалтерском учете и отчетности на предмет соответствия требованиям ст. 10 Закона № 57-3.

Проверка правильности формирования добавочного капитала в области эмиссионного дохода

Эмиссионные ценные бумаги – ценные бумаги, размещаемые выпусками, имеющие равные объем

и сроки осуществления прав в рамках одного выпуска, вне зависимости от времени приобретения ценной бумаги этого выпуска (абз. 40 ч. 1 ст. 1 Закона РБ от 05.01.2015 № 231-З «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 231-З)).

Как отмечалось выше, в соответствии с п. 66 Инструкции № 50, превышение цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества, отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 83.

В связи с изложенным проверяются:

- обоснованность принятия решения об увеличении уставного капитала;
- правильность документального отражения первичным учетным документом операций по эмиссионному доходу ценных бумаг;
- точность отражения эмиссионного дохода по ценным бумагам;
- соответствие отражения в бухгалтерском учете операций по формированию уставного капитала акционерного общества при превышении цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества.

При проверке правильности формирования добавочного капитала в части определения эмиссионного дохода проверяется не только правильность определения его суммы, но и наличие всех требуемых НПА документов по формированию или последующему увеличению уставного капитала.

Проверка правильности бухгалтерского учета формирования добавочного капитала

При проверке правильности бухгалтерского учета формирования добавочного капитала аудитор устанавливает соответствие фактически применяемых способов учета требованиям НПА и положению по учетной политике.

Источниками информации в этом случае будут: положение по учетной политике аудируемого лица; регистры аналитического и синтетического учета по счету 83.

Проверка обоснованности использования добавочного капитала

В ходе аудита проверяется обоснованность использования добавочного капитала (см. таблицу 3).

Аудиторская проверка проводится на основании изучения первичных учетных и подтверждающих

ТАБЛИЦА 3. ПРОВЕРКА ОБОСНОВАННОСТИ И ПРАВИЛЬНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Проверяемый вопрос	Проверяемые документы	Возможные аудиторские процедуры
Проверка обоснованности использования добавочного капитала	устав аудируемого лица; решения собственника/собственников имущества; приказы по основной деятельности аудируемого лица; регистры бухгалтерского учета по счету 83; отчет об изменении собственного капитала; примечания к отчетности	инспектирование учетных записей и документов; запрос; аналитические процедуры
Проверка правильности определения величины использования добавочного капитала	устав аудируемого лица; решения собственника/собственников имущества; договоры; документы, предоставленные независимым оценщиком; приказы по основной деятельности; бухгалтерские справки-расчеты (другие первичные учетные документы) по расчету сумм использования добавочного капитала; ведомости переоценки; первичные документы и первичные учетные документы, составленные в ходе проведения переоценки объектов основных средств и нематериальных активов; регистры бухгалтерского учета по счету 83	инспектирование учетных записей и документов; запрос; пересчет; аналитические процедуры
Проверка правильности бухгалтерского учета использования добавочного капитала	Положение по учетной политике аудируемого лица; регистры бухгалтерского учета по счету 83; отчетность аудируемого лица	инспектирование учетных записей и документов; запрос; пересчет; повторное выполнение; аналитические процедуры

документов. При проверке обоснованности использования добавочного капитала аудитор на основании изучения документов должен установить соответствие направления использования добавочного капитала законодательству. В настоящее время использование добавочного капитала допускается только в следующих направлениях:

- проведение переоценки объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудование к установке и нематериальных активов (пп. 18, 19, Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной Минфином от 30.04.2012 № 26 (далее – Инструкция № 26); пп. 20, 21 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Минфина от 30.04.2012 № 25 (далее – Инструкция по учету НМА); пп. 76, 77 Инструкции о порядке формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Минстройархитектуры от 14.05.2007 № 10 (далее – Инструкция № 10); п. 66 Инструкции № 50);

- списание, отчуждение объектов основных средств и нематериальных активов (в пределах числящихся по ним сумм фонда переоценки) (пп. 30, 31 Инструкции № 26; пп. 24, 25 Инструкции по учету НМА);

- затраты от списания неиспользуемых, неэффективно используемых объектов (п. 1.4 постановления Минфина, Минстройархитектуры от 23.10.2008 № 156/46 «О порядке отражения операций по списанию неиспользуемых объектов в бухгалтерском учете»; п. 1 Указа Президента РБ от 07.08.2015 № 345 «О выбытии имущества» (далее – Указ № 345); п. 1 Указа Президента РБ от 15.08.2017 № 284 «О выбытии имущества» (далее – Указ № 284));

- реализация долгосрочных активов (или выбывающих групп), предназначенных для реализации (ч. 2 п. 11 Инструкции по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации, утвержденной постановлением Минфина от 30.04.2012 № 25 (далее – Инструкция № 25));

- изменение резервного капитала в случае изменения ставки дисконтирования, предполагаемых сроков или сумм затрат, необходимых для погашения обязательства (п. 26.2 Инструкции № 26);

- пополнение уставного фонда организации (п. 66 Инструкции № 50);

- передача заказчиком, застройщиком затрат по строительству объекта третьему лицу (п. 58 Инструкции № 10);

- формирование уставного фонда открытого акционерного общества при проведении приватизации (пп. 5, 9, 15 Инструкции по бухгалтерскому учету хозяйственных операций, связанных с приватизацией объектов, находящихся в государственной собственности», утвержденной постановлением Минфина от 05.12.2008 № 183 (далее – Инструкция № 183));

- отражение курсовых разниц, числящихся по состоянию на 31.12.2014 в определенном законодательством порядке (п. 2 постановления Минфина от 29.10.2013 № 69 и Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденный постановлением Минфина от 29.10.2013 № 69 (далее – НСБУ № 69)).

Проверка правильности организации, проведения инвентаризации добавочного капитала

Как отмечалось выше, в ходе инвентаризации, документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств (в том числе неучтенных) путем проверки образования и использования источников собственных средств, к числу которых относится добавочный капитал (п. 3 Инструкции 180).

Полнота проведения инвентаризации добавочного капитала определяется путем сопоставления данных первичных учетных документов, которые составлены по результатам инвентаризации с данными синтетического и аналитического учета по счету 83.

При проверке правильности определения результатов инвентаризации анализируются:

- правильность составления документов по выявленным отклонениям формирования и использования добавочного капитала;

- правильность определения сумм отклонений;
- наличие решения руководителя по результатам инвентаризации.

Правильность отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете означает правильность корреспонденции счетов по корректировке выявленных при инвентаризации отклонений формирования и использования добавочного капитала.

Проверка правильности формирования и полноты раскрытия операций, связанных с формированием и использованием добавочного капитала

На следующем этапе аудитор проверяет правильность формирования и полноты раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности операций, связанных с формированием и использованием добавочного капитала, а также величины его остатка.

При проверке правильности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности операций, связанных с формированием и использованием добавочного капитала, аудитор сопоставляет правильность отражения в отчете об изменении собственного капитала записей об увеличении или уменьшении добавочного капитала с данными учетных регистров, а также правильность указания в бухгалтерском балансе величины добавочного капитала по строке 450 «Добавочный капитал» (п. 14 НСБУ «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденного постановлением Минфина от 12.12.2016 № 104 (далее – НСБУ № 104)).

Аудитор также проверяет соответствие данных бухгалтерского учета данным:

- строки 230 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток)», в которой отражаются 220 «Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)» в части сумм изменения стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов за отчетный период в результате переоценки в соответствии с законодательством, учитываемого на счете 83 (абз. 1 п. 27 НСБУ № 104);

- строки 230 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток)», в которой показывается результат от операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) за отчетный

период, за исключением результата от переоценки долгосрочных активов, показанного по статье «Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)» (строка 220) (абз. 2 п. 27 НСБУ № 104).

Далее устанавливается взаимосвязь показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета об изменении собственного капитала. Также проверяется полнота раскрытия информации в примечаниях к отчетности в части:

- изменения учетной политики по операциям с добавочным капиталом (п. 52.1 НСБУ № 104):

- содержание и причины изменения учетной политики;

- суммы корректировок вступительного сальдо каждой связанной с этим изменением статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов;

- суммы корректировок других связанных с этим изменением статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период;

- содержания и суммы изменений в учетных оценках, которые повлияли на показатели бухгалтерской отчетности за отчетный период (НСБУ № 104);

- ошибок, совершенных в предыдущем году (предыдущих годах) и исправленных в отчетном периоде (НСБУ № 104):

- характер ошибок;

- суммы корректировок вступительного сальдо каждой связанной с этими ошибками статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов;

- суммы корректировок других связанных с этими ошибками статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период;

- основных средств суммы обесценения, отраженных в бухгалтерском учете в составе расходов, восстановленных в составе доходов и (или) добавочном капитале в отчетном периоде по группам основных средств (п. 52.4 НСБУ № 104);

- нематериальных активов суммы обесценения, отраженных в бухгалтерском учете в соста-

Правильность отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете означает правильность корреспонденции счетов по корректировке выявленных при инвентаризации отклонений формирования и использования добавочного капитала.

Проверка правильности формирования и полноты раскрытия операций, связанных с формированием и использованием добавочного капитала

На следующем этапе аудитор проверяет правильность формирования и полноты раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности операций, связанных с формированием и использованием добавочного капитала, а также величины его остатка.

При проверке правильности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности операций, связанных с формированием и использованием добавочного капитала, аудитор сопоставляет правильность отражения в отчете об изменении собственного капитала записей об увеличении или уменьшении добавочного капитала с данными учетных регистров, а также правильность указания в бухгалтерском балансе величины добавочного капитала по строке 450 «Добавочный капитал» (п. 14 НСБУ «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденного постановлением Минфина от 12.12.2016 № 104 (далее – НСБУ № 104)).

Аудитор также проверяет соответствие данных бухгалтерского учета данным:

- строки 230 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток)», в которой отражаются 220 «Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)» в части сумм изменения стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов за отчетный период в результате переоценки в соответствии с законодательством, учитываемого на счете 83 (абз. 1 п. 27 НСБУ № 104);

- строки 230 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток)», в которой показывается результат от операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) за отчетный

период, за исключением результата от переоценки долгосрочных активов, показанного по статье «Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)» (строка 220) (абз. 2 п. 27 НСБУ № 104).

Далее устанавливается взаимосвязь показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета об изменении собственного капитала. Также проверяется полнота раскрытия информации в примечаниях к отчетности в части:

- изменения учетной политики по операциям с добавочным капиталом (п. 52.1 НСБУ № 104):

- содержание и причины изменения учетной политики;

- суммы корректировок вступительного сальдо каждой связанной с этим изменением статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов;

- суммы корректировок других связанных с этим изменением статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период;

- содержания и суммы изменений в учетных оценках, которые повлияли на показатели бухгалтерской отчетности за отчетный период (НСБУ № 104);

- ошибок, совершенных в предыдущем году (предыдущих годах) и исправленных в отчетном периоде (НСБУ № 104):

- характер ошибок;

- суммы корректировок вступительного сальдо каждой связанной с этими ошибками статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов;

- суммы корректировок других связанных с этими ошибками статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период;

- основных средств суммы обесценения, отраженных в бухгалтерском учете в составе расходов, восстановленных в составе доходов и (или) добавочном капитале в отчетном периоде по группам основных средств (п. 52.4 НСБУ № 104);

- нематериальных активов суммы обесценения, отраженных в бухгалтерском учете в соста-

ТАБЛИЦА 4. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ И НАРУШЕНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Причина ошибки и/или нарушения	Сущность ошибки и/или нарушения	Каким НПА предусмотрено
Неоформление либо неправильное оформление первичного учетного документа	отсутствие необходимых реквизитов, придающих документу юридическую силу	ст. 10 Закона № 57-3
Непроведение либо неправильное проведение инвентаризации	не проведена инвентаризация добавочного капитала; вовремя не приняты меры по результатам выявленных при инвентаризации ошибок и нарушений	ст. 13 Закона № 57-3; Инструкция № 180
Неправильная оценка отраженной хозяйственной операции	неправильно определены суммы, формирующие добавочный капитал; неправильно определены суммы использования добавочного капитала	ст. 12 Закона № 57-3; Инструкция № 26; Инструкция по учету НМА; Инструкция № 10; Инструкция № 50; Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Минэкономики, Минфина, Минстройархитектуры от 27.02.2009 № 37/18/6
Несоблюдение аспектов положения по учетной политике	не определен порядок инвентаризации; отсутствует и/или нарушается график документооборота по документам, обосновывающим формирование и использование добавочного капитала; отсутствует протокол заседания инвентаризационной комиссии; неправильно организован аналитический учет фонда переоценок объектов основных средств и нематериальных активов	ст. 9 Закона № 57-3; НСБУ «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утв. постановлением Минфина от 10.12.2013 № 80; НСБУ № 104
Неправильная корреспонденция счетов	неправильно отражено формирование добавочного капитала в синтетическом и/или аналитическом учете; неправильно отражены средства добавочного фонда, направленные на увеличение уставного фонда; неправильно отражено распределение сумм добавочного фонда между учредителями организации; неверно отражены в бухгалтерском учете операции по переоценке основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудование к установке, нематериальных активов	Инструкция № 26; Инструкция по учету НМА; Инструкция № 10; Инструкции № 50
Несоответствие данных аналитического учета, данным синтетического учета	данные аналитического учета добавочного капитала не соответствуют данным синтетического учета	Инструкция № 26; Инструкция по учету НМА; Инструкция № 10; Инструкции № 50
Данные форм отчетности не увязываются либо не раскрыта отчетная информация, предусмотренная НПА как обязательная к раскрытию	данные бухгалтерского баланса по строке 450 не совпадают с данными по графе 7 отчета об изменении собственного капитала в части добавочного капитала; не отражено направление средств по формированию и использованию добавочного капитала; информация о создании и наличии добавочного капитала не раскрыта в примечаниях к бухгалтерской отчетности	НСБУ № 104
Не соблюдены другие НПА при осуществлении хозяйственной деятельности	необоснованно создан добавочный капитал; необоснованное использование добавочного капитала	Указ № 284; Указ № 345; постановление № 156/46; Инструкция по учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации; Инструкция № 183; постановление № 69

ве расходов, восстановленных в составе доходов и (или) добавочном капитале в отчетном периоде по группам нематериальных активов (п. 52.5 НСБУ № 104).

Типичные ошибки и нарушения

Классификация ошибок и неточностей с точки зрения методологии бухгалтерского учета произ-

водится исходя из того, что ошибки и неточности могут возникать из-за несоблюдения элементов метода при отражении в бухгалтерском учете. Типичные ошибки и нарушения формирования и использования добавочного капитала представлены в таблице 4.

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,

кандидат экономических наук, доцент