

Т. И. Кисилевич

**Профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Сочинского
Государственного Университета Туризма и Курортного дела**

**ВЛИЯНИЕ ВЕЛИЧИНЫ ЧИСТЫХ АКТИВОВ НА ВИД
АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ**

Практика внутрифирменного контроля качества аудита позволила сделать вывод о необходимости усиления контроля над правильностью определения величины чистых активов организации для определения вида выдаваемого аудиторской организацией аудиторского заключения.

Понятие «чистые активы» рассматривается на законодательном уровне в следующих документах:

- в части первой Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ);
- в Федеральном законе от 26.12.1995г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»;
- в Федеральном законе от 08.02.1998г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»;
- в Федеральном законе от 29.12.2006г. №244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации».

По определению, данному в Письме Банка России от 28.10.1996г. №350, чистые активы - это активы, свободные от обязательств. На необходимость сопоставления суммы чистых активов и уставного фонда различных видов организаций указано в части первой ГК РФ. Однако Порядок оценки стоимости чистых активов указан лишь для акционерных обществ (Приказ Минфина России и ФКЦБ России от 29.01.2003г. №10н/03-б/пз). Под стоимостью чистых активов акционерного общества понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету. Оценка стоимости чистых

активов производится акционерным обществом ежеквартально и в конце года на соответствующие отчетные даты. Информация о стоимости чистых активов раскрывается в промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности.

В годовой бухгалтерской отчетности величина чистых активов отражается по строке «Чистые активы» раздела «Справки» формы № 3 «Отчет об изменениях капитала», рекомендованной в качестве образца этой формы Приказом Минфина России от 22.07.2003г. № 67н.

Руководство аудируемого экономического субъекта должно понимать, что при отрицательном значении величины чистых активов аудируемой организации по итогам финансовой (бухгалтерской) отчетности за проверяемый период может быть выдано модифицированное аудиторское заключение.

В целом можно говорить о том, что показатель чистых активов показывает не только эффективность функционирования организации, но используется главным образом для следующих целей:

- необходимость контролирования соотношения величины чистых активов и уставного капитала организации. В соответствии с п. 4 ст. 99 ГК РФ и п. 4 ст. 35 Закона об акционерных обществах, если по окончании второго и каждого последующего финансового года величина чистых активов акционерного общества окажется меньше уставного капитала, общество обязано объявить об этом и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного капитала (в отношении обществ с ограниченной ответственностью - п. 4 ст. 90 ГК РФ и п. 3 ст. 20 Закона об обществах с ограниченной ответственностью);

- при увеличении уставного капитала за счет своего имущества сумма, на которую он увеличивается, не должна превышать разницы между величиной чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества (п. 5 ст. 28 Закона об акционерных обществах, п. 2 ст. 18 Закона об обществах с ограниченной ответственностью);

- возможность выплаты дивидендов и распределения прибыли между участниками. Акционерное общество не вправе принимать решение о выплате дивидендов и выплачивать дивиденды по акциям, если на день принятия такого решения (выплаты дивидендов) чистые активы общества меньше его уставного капитала, и резервного фонда, и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше их размера в результате принятия такого решения (выплаты дивидендов) (ст. 43 Закона об акционерных обществах). Общество с ограниченной ответственностью также не может принимать решение о распределении прибыли между участниками (выплачивать участникам часть прибыли), если на момент принятия такого решения (выплаты) величина чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения (выплаты) (ст. 29 Закона об обществах с ограниченной ответственностью).

Аудитору на этапе планирования следует учесть необходимость проверки правильности расчета показателя «Чистые активы» в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным Приказом Минфина России и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз и методологией отражения аудируемым субъектом на счетах бухгалтерского учета нетиповых или спорных с точки зрения теории бухгалтерского учета хозяйственных операций.

Расчет стоимости чистых активов обществ с ограниченной ответственностью определяется в соответствии со ст. 20 Закона №14-ФЗ стоимость чистых активов общества в порядке, установленном Федеральным законом и издаваемыми в соответствии с ним нормативными актами. Учитывая, что Законом № 14-ФЗ, а также изданными в соответствии с ним нормативными актами порядок расчета стоимости чистых активов не установлен, общества с ограниченной ответственностью могут руководствоваться указанным Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ (основания-

Письма Минфина России от 29.10.2007г. № 03-03-06/1/737, от 26.01.2007г. № 03-03-06/1/39).

Аналогичную позицию занимают в налоговых спорах арбитражные суды (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 12.07.2005г. по делу № А05-14582/04-17, ФАС Уральского округа от 18.04.2006г. по делу № Ф09-2886/06-С5, ФАС Московского округа от 01.12.2005г. по делу № КГ-А40/10510-05).

Арбитражные суды при рассмотрении данного вопроса руководствуются ч. 6 ст. 13 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (АПК РФ), а именно, если спорные отношения прямо не урегулированы федеральным законом и другими нормативными правовыми актами или соглашением сторон и отсутствует применимый к ним обычай делового оборота, арбитражные суды применяют к таким правоотношениям нормы права, регулирующие сходные отношения (аналогия закона), а при отсутствии таких норм рассматривают дела исходя из общих начал и смысла федеральных законов и иных нормативных правовых актов (аналогия права).

При расчете стоимости чистых активов акционерного общества организациям необходимо обратить внимание на формулировки п. п. 4 и 5 ст. 35 Закона № 208-ФЗ, согласно которым определение стоимости чистых активов производится в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или в соответствии с результатами аудиторской проверки. Таким образом, в результате аудиторской проверки могут быть рассчитаны иные данные о стоимости чистых активов, определенные на основе аудированных активов и аудированных пассивов, принимаемых в расчет, и отличающиеся от стоимости чистых активов, рассчитанных на основе данных бухгалтерского баланса, предложенного для утверждения акционерам.

Приведем пример выявленного аудиторами искажения организацией величины чистых активов в результате нарушения методологии учета поступающих средств дольщиков по договору участия в долевом строительстве. Суть выявленного нарушения заключается в следующем.

Застройщик в балансе отражает средства дольщиков как «Доходы будущих периодов» по стр. 640. По экономической природе средства дольщиков являются целевым финансированием и не могут быть доходами Застройщика и подлежать дальнейшему распределению. Показатель «средства дольщиков», как показывает опыт аудиторской практики, является существенным и поэтому должен включаться в финансовую отчетность отдельной строкой (основание - Указания о порядке составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 г. №67).

К сожалению, вопрос об отражении средств, полученных от дольщиков, и их включения в расчет величины чистых активов, не поднимался в экономической литературе. Анализ финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций-застройщиков показал то, что при применении бухгалтерских программ при заполнении форм отчетности счет 98 «Доходы будущих периодов» не исключается из расчета чистых активов. Например, автор Соколов П.А. в статье «Особенности аудита организаций, осуществляющих» («Строительство: налогообложение, бухучет», 2005, № 2) предлагает операции по привлечению денежных средств участников долевого строительства в учете застройщика отражать записью: поступление денежных средств от участника долевого строительства: Дебет 51 «Расчетные счета» - Кредит 86 «Целевое финансирование». В этом случае привлеченные средства инвесторов (дольщиков) также, по нашему мнению, неправомерно участвуют в расчете величины чистых активов как собственные источники. Некоторые авторы, предлагая для учета средств дольщиков субсчет счета 76, не акцентируют внимание бухгалтеров на влиянии величины чистых активов на порядок отражения средств в учете и форме №1.

Мы полностью разделяем и поддерживаем позицию С.В.Чикова, автора статьи «Особенности подготовки годовой отчетности заказчиками строительства» («Бухгалтерский бюллетень», 2006, № 1). Автор статьи приводит убедительные доводы о необходимости учета средств инвестора обособленно. В учете заказчика-застройщика полученные средства до момента

передачи построенного объекта строительства все же правильнее относить не к доходам будущих периодов (никогда в полном объеме доходом не станут), а скорее к обязательствам, исполнять которые надо на протяжении всего строительства объекта до его передачи.

По указанной строке 520 «Прочие долгосрочные обязательства» (660 «Прочие краткосрочные обязательства») следует отражать и учтенные на счете 62 «Расчеты с инвесторами (дольщиками) по содержанию» средства, полученные на содержание заказчика-застройщика как авансы полученные, до момента передачи объекта строительства инвесторам (дольщикам).

Аудитор сравнивает величину чистых активов с величиной уставного капитала и требованиями применимых нормативных актов. Например, в ст. 35 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» указано: если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимость его чистых активов. Если же стоимость чистых активов общества окажется меньше величины минимального уставного капитала, предусмотренного Законом, общество обязано принять решение о своей ликвидации. Если в процессе проверки были уточнены некоторые показатели, остатки по которым принимают участие в расчете рассматриваемого показателя, то чистые активы аудиторю следует пересчитать.

От общества, которое в разумный срок не примет решения об уменьшении своего уставного капитала или о ликвидации, кредиторы вправе потребовать досрочного прекращения или исполнения обязательств и возмещения им убытков. В этих случаях орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц (ФНС России), вправе предъявить в суд требование о ликвидации общества. Такое право налоговых органов

предусмотрено, в частности, положениями пп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ и п. 3 ст. 61 ГК РФ.

Если будет выявлено, что величина чистых активов меньше величины уставного капитала (или его минимальной величины), аудитор должен рассмотреть вероятность подачи иска о ликвидации организации и вопрос о необходимости модификации аудиторского заключения путем выражения сомнения в непрерывности деятельности аудируемой организации.

Имеют место случаи требований от налоговых служб представления письменных объяснений о причинах снижения стоимости чистых активов и проводимых мероприятиях по улучшению финансового состояния. При этом некоторые организации при этом представили в налоговые органы безоговорочные аудиторские заключения.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным на утверждение акционерам общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов оказалась меньше уставного капитала, организация должна объявить об уменьшении уставного капитала до величины, не превышающей стоимости чистых активов: Закон № 208-ФЗ, п.4, ст.35.

Если стоимость чистых активов меньше величины минимального уставного капитала, общество подлежит ликвидации (п. 5 ст. 35 Закона № 208-ФЗ и п. 4 ст. 99 ГК РФ).

В случае если общество в разумный срок не примет решение об уменьшении своего уставного капитала или ликвидации, кредиторы вправе потребовать от общества досрочного прекращения или исполнения обязательств и возмещения убытков. Орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, иные государственные органы или органы местного самоуправления, которым федеральным законом предоставлено право на предъявление подобного требования, могут представить в суд требование о ликвидации общества: Закон № 208-ФЗ, п. 6 ст. 35.

Требование о ликвидации юридического лица по основаниям, указанным в п. 2 ст. 61 ГК РФ, может быть предъявлено в суд государственным органом или органом местного самоуправления, которому законом предоставлено право на предъявление такого требования (п. 3 ст. 61 ГК РФ).

Принудительная ликвидация осуществляется только по решению суда.

Суды руководствуются Постановлением КС РФ от 18.07.2003г. № 14-П, согласно которому отсутствие в п. 2 ст. 61 ГК РФ конкретного перечня положений, нарушение которых может привести к ликвидации юридического лица, не означает, что данная санкция применяется по одному формальному основанию: в связи с неоднократностью нарушения обязательных для юридических лиц правовых актов.

Судьи указали, что отдельное нарушение нормативно-правовых актов, допущенное как при создании юридического лица, так и в процессе его деятельности, само по себе не является единственным основанием для прекращения юридического лица путем его ликвидации при условии, что данное нарушение носит устранимый характер.

Арбитражные судьи также считают, что далеко не всегда предприятие нужно ликвидировать, если стоимость его чистых активов меньше законодательного минимума (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21.01.2009г. № Ф04-188/2009(19578-А27-50), Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 02.04.2008г. № А11-8727/2007-К1-15/143), Постановление ФАС Уральского округа от 05.06.2008г. № Ф09-4075/08-С4).

Аудиторской организации можно рекомендовать аудируемому субъекту разработать программу по обеспечению мер, необходимых для увеличения чистых активов с указанием конкретного перечня лиц, ответственных за неуклонное увеличение чистых активов.

Таким образом, при внутрифирменном контроле вида выдаваемого аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности следует должное внимание уделять не только размеру чистых активов, его соответствию действующему законодательству, но и правильности произведенного расчета, который может быть неправильным в результате отражения операций на счетах бухгалтерского учета с искажением их экономической сущности.