

Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования «Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины»

Экономический факультет

Кафедра бухгалтерского учета, контроля
и анализа хозяйственной деятельности

Панова Т.И., к.э.н., доцент

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

ЛЕКЦИЯ

для студентов 2 курса специальности
1–25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

по теме

УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Гомель
УО «ГГУ им. Ф. Скорины»

2016

Тема: УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Вопросы:

- 1 Собственный капитал организации, его сущность, состав и задачи учета
- 2 Учет уставного капитала и расчетов с учредителями
- 3 Учет резервного капитала
- 4 Учет добавочного капитала
- 5 Учет капитализированной прибыли

Нормативная база:

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь. – Мн.: Национальный центр правовой информации Республики Беларусь, 1999.
2. О ценных бумагах и фондовых биржах: закон Республики Беларусь от 12 марта 1992г., №1512-ХП (в ред. закона от 11 ноября 2002г., №148-3) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2002. – №2. – С. 20-34.
3. О хозяйственных обществах: закон Республики Беларусь от 10 января 2006г., №100-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2006. - №18. – С. 3-49.
4. Положение о государственной регистрации субъектов хозяйствования: утв. декретом Президента Республики Беларусь от 16 января 2009г. № 1 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2009. - №17. – С. 3-12.
5. Положение о ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования: утв. декретом Президента от 16 января 2009г. №1 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2009. - №17. – С. 12-17.
6. О внесении изменений и дополнений в постановление Минфина от 30 мая 2003 года № 89: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 года № 187 // Республика. – 2009. – 21 января (№10). – С. 19.
7. Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершённых строительством объектов и неустановленного оборудования: утв. постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 20 ноября 2006г., № 199/139/185/34 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2006. - №204. – С. 71-88.
8. Инструкция о порядке бухгалтерского учёта безвозмездных поступлений: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 24 февраля 2006г., №17 // Национальный реестр правовых актов. – 2006. - №39. – С. 147-149.
9. Инструкция по оценке предприятий как имущественных комплексов (бизнеса): утв. постановлением Государственного комитета по имуществу Республики Беларусь от 9 сентября 2008г №70 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2008. - № 237. – С.114-129.
10. Инструкция о порядке расчёта стоимости чистых активов: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 27 июня 2008г., № 107 // Национальный реестр правовых актов. – 2008. - №175. – С. 35-40.

1 Собственный капитал организации, его сущность, состав и задачи учета

Для обеспечения своей деятельности любая организация должна располагать необходимыми оборотными и внеоборотными активами, которые могут быть сформированы как за счет собственных, так и привлеченных средств. Все источники финансирования деятельности организации представлены в пассиве баланса. Источниками собственных средств организации является капитал, привлеченные источники финансирования выступают в виде долгосрочных и краткосрочных обязательств. Таким образом, основное балансовое уравнение имеет вид:

$$\text{АКТИВЫ} = \text{КАПИТАЛ} + \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА}$$

Данное равенство можно преобразовать в другую форму, которая определяет экономическую сущность и величину капитала:

$$\text{КАПИТАЛ} = \text{АКТИВЫ} - \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА}$$

Таким образом, капитал определяют как часть стоимости активов организации, достоящуюся его собственникам после погашения всех обязательств. Собственный капитал является чрезвычайно важной учетной категорией, отражающей величину средств, принадлежащих собственникам организации. Величина собственного капитала рассматривается в широком смысле как некий запас прочности в случае неэффективной деятельности предприятия в будущем и определенная гарантия защиты интересов кредиторов.

Состав собственного капитала представлен на рисунке 12.1.

По своему происхождению источники средств, образующие собственный капитал, можно разделить на три группы:

- средства, вложенные собственниками;
- средства, заработанные (накопленные) организацией;
- средства, полученные извне в виде целевого финансирования.

Вложения собственников – это уставный фонд; эмиссионный доход и курсовые разницы, возникающие при формировании уставного фонда; безвозмездные поступления и целевое финансирование.

Средства, накопленные организацией в процессе деятельности, – это фонды переоценок статей баланса; накопленная (капитализированная) прибыль, которая может выступать в виде нераспределенной прибыли или образованных за счет нее фондов.

Каждая составная часть собственного капитала является независимым объектом учета, однако они тесно взаимосвязаны.

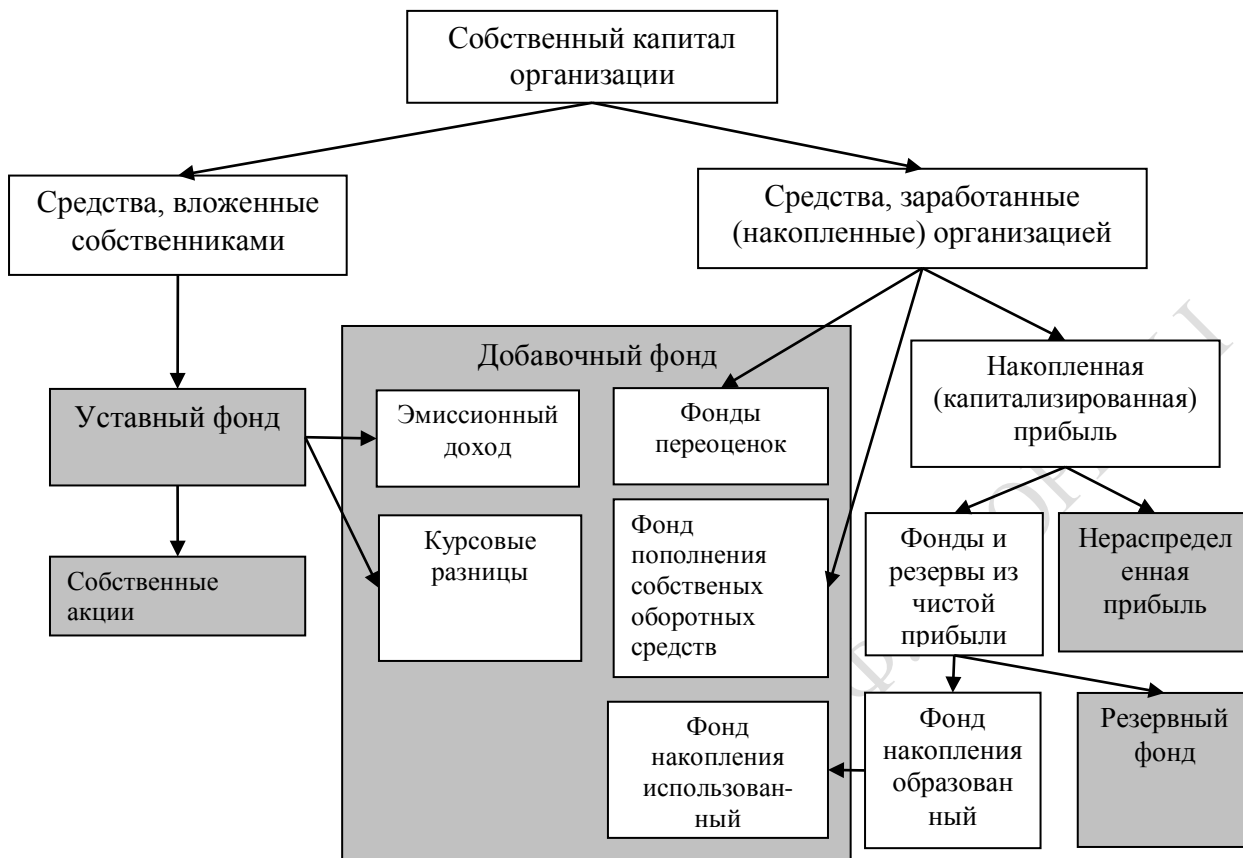


Рис.12.1 Состав собственного капитала организации

Величина собственного капитала напрямую увязана с понятием чистых активов организации. **Чистые активы** организации представляют собой разность между стоимостью активов и обязательств юридического лица. При этом активы, принимаемые к расчету, представляют собой все неденежное и денежное имущество, представленное в активе баланса, за исключением суммы непогашенной дебиторской задолженности учредителей по вкладам в уставный фонд.

В состав обязательств включаются следующие пассивы:

- заемные средства (кредиты, займы);
- кредиторская задолженность (долгосрочная и краткосрочная);
- резервы предстоящих расходов;
- доходы будущих периодов;
- средства целевого финансирования, не использованные на отчетную дату.

Таким образом, чистые активы – это то, что остается собственникам после погашения всех обязательств перед кредиторами, то есть собственный капитал организации, состоящий из уставного фонда, резервного фонда, добавочного фонда, нераспределенной прибыли и созданных за счет нее фондов.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее величины уставного фонда, такая организация обязана объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного фонда. Если стоимость указанных активов менее определенного законодательством минимального размера, эта коммерческая организация подлежит ликвидации в установленном порядке.

В бухгалтерском учете для обобщения информации о собственном капитале предназначены следующие синтетические счета:

80 «Уставный капитал»;

81 «Собственные акции (доли)»;

82 «Резервный капитал»;

83 «Добавочный капитал»;

84 «Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)».

Соответствующие им объекты бухгалтерского учета выделены на рис. 12.1. В учете подлежат отражению все операции по формированию капитала и последующему изменению его величины и структуры.

Задачами учета собственного капитала являются:

- своевременное и точное отражение в учете формирования и использования фондов организации;
- контроль за правильностью проведения и отражения в учете результатов переоценок имущества, использования целевых средств, поступления безвозмездно полученных ценностей;
- формирование отчетности о состоянии и движении капитала организации.

2 Учет уставного капитала и расчетов с учредителями

Любая организация начинает свою деятельность с образования уставного фонда. Уставный фонд занимает особое место среди слагаемых капитала организации, являясь наиболее устойчивой статьей пассива баланса.

Уставный капитал — это сумма средств, первоначально вложенных учредителями (собственниками) при создании организации.

Уставный капитал является коллективной собственностью учредителей и одновременно собственностью организации как юридического лица. С одной стороны, уставный капитал характеризует величину имущества, право собственности (или право хозяйственного ведения, оперативного управления) на которое перешло к предприятию, а с другой стороны, уставный капитал определяет сумму обязательств перед учредителями со стороны предприятия.

Необходимо отметить, что уставный капитал является исключительно **первоначальным** инвестированием капитала. Любые источники средств, образующиеся в процессе деятельности организации, представляют собой лишь прирост капитала и никак не затрагивают величину уставного фонда.

Уставный капитал является источником финансирования всех видов деятельности организации.

Размер уставного фонда и порядок его формирования регулируется законодательством, определяется уставом предприятия и учредительным договором.

Особенности формирования уставного капитала зависят от организационно-правовой формы предприятия. Уставный капитал государственного предприятия (РУП, КУП) отражает сумму средств, выделенных государством, как собственником, из бюджета в момент создания предприятия для осуществления его деятельности. Уставный капитал негосударственных коммерческих структур формируется за счет средств, внесенных учредителями, и поэтому представляет собой коллективную собственность нескольких юридических или физических лиц. Акционерные общества формируют уставный капитал путем эмиссии акций. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций общества должна быть одинаковой, а стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% уставного фонда общества.

В некоммерческих организациях понятие уставный капитал отсутствует. Потребительские общества, кооперативы и союзы формируют паевой фонд за счет вносимых его членами паевых взносов.

Таблица 12.1 – Экономическая сущность уставного капитала коммерческих организаций различных форм

Организационно-правовая форма коммерческой организации	Экономическая сущность уставного капитала
1. Хозяйственное товарищество (полное, коммандитное)	Сумма долей участников, определенных учредительными документами
2. Хозяйственное общество (общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью)	Стоимость вкладов участников общества; уставный фонд разделен на доли в соответствии с учредительными документами
3. Акционерное общество (открытое, закрытое)	Совокупная номинальная стоимость всех акций, приобретенных акционерами
4. Унитарное предприятие (государственное; частное)	Сумма имущества, закреплённого собственником за предприятием на праве полного хозяйственного ведения или оперативного управления
5. Производственный кооператив	Сумма имущественных паевых взносов, объединённых участниками для совместного ведения предпринимательской деятельности

Величина уставного капитала организации должна соответствовать учредительным документам.

Положением о государственной регистрации субъектов хозяйствования установлено, что все коммерческие организации, кроме акционерных обществ и организаций с иностранными инвестициями, самостоятельно определяют размеры уставных фондов. Для акционерных обществ данное Положение устанавливает минимальные размеры уставного фонда в сумме, эквивалентной:

- 100 базовых величин – для закрытых акционерных обществ;
- 400 базовых величин – для открытых акционерных обществ.

Величина уставного капитала регистрируется при регистрации организации в государственных регистрирующих органах (облсполкомах, горисполкомах, администрациях свободных экономических зон).

На момент государственной регистрации уставный капитал организации должен быть сформирован полностью (в размере, предусмотренном уставом), а для акционерных обществ – в размере, не ниже законодательно установленного минимума. С этой целью организация открывает в банке временный счет для внесения денежных вкладов в уставный фонд.

Для государственной регистрации в регистрирующие органы представляют заявление, устав в двух экземплярах и его электронную копию с целью включения организации в базу данных Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. За регистрацию взимается государственная пошлина.

После государственной регистрации объявленный в учредительных документах уставный фонд отражают по кредиту счета 80 "Уставный фонд" в корреспонденции с дебетом счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчета 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный капитал".

Взносы в уставный фонд могут осуществляться в денежной форме и в виде имущества, в том числе объектов интеллектуальной собственности. При этом в учете на поступившие от учредителей взносы дебетуют счета 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 10 "Материалы", 08 «Вложения в долгосрочные активы», 04 "Нематериальные активы" и др., а кредитуют счет 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный капитал".

Все средства, кроме денежных, передаваемые учредителями в собственность организации в виде вкладов в уставный фонд в натуральной форме, оцениваются по согласованной стоимости. По решению учредителей или по требованию органов, регистрирующих организацию, может быть проведена экспертиза достоверности оценки имущества, вносимого в виде вкладов в уставный капитал. Экспертизу проводят в обязательном порядке, если в уставном фонде доля государственного имущества составляет не менее 25%. Стоимость услуг по проведению экспертизы достоверности оценки неденежных вкладов включают в организационные расходы.

Имущество, переданное не в собственность, а только в пользование организации, оценивается исходя из суммы арендной платы за пользование им в течение всего срока деятельности организации или срока, установленного договором. Такой взнос оформляется как объект нематериальных активов по дебету счета 04 "Нематериальные активы" и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчета 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный капитал". В таком случае само имущество должно быть учтено на забалансовом счёте 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование».

Поступление объектов в качестве взносов от учредителей оформляется соответствующими первичными документами: платежными поручениями, актами приема-передачи основных средств, приходными ордерами, товарно-транспортными накладными и другими.

Средства в иностранной валюте приходятся в сумме рублёвого эквивалента по курсу Национального Банка Республики Беларусь на день совершения операции. При этом могут возникнуть **курсовые разницы**, если изменился курс иностранной валюты со дня объявления уставного фонда до дня фактического внесения денежных средств. Образовавшаяся сумма курсовой разницы не изменяет величину уставного фонда, а рассматривается как дополнительный источник финансирования и зачисляется в резервный фонд.

Пример. Уставный капитал организации объявлен в размере 100 000 евро. На день подписания договора о создании предприятия с иностранными инвестициям курс 1 евро установлен Нацбанком Республики Беларусь 3 700 руб. На день фактического внесения вклада курс 1 евро зафиксирован в размере 3 800 руб. Операции по формированию уставного фонда будут отражаться в учете следующим образом (таблица 12.2).

Таблица 12.2 – Отражение в учете курсовой разницы, возникающей при формировании уставного фонда

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс.руб
Объявление уставного фонда организации (100 000*3700)	75-1	80	370 000
Поступление от учредителя на валютный счет вклада, исчисленного по курсу на день фактического внесения (100 000*3800)	52	75-1	380 000
На сумму курсовой разницы	75-1	83	10 000

Аналитический учёт по счету 80 «Уставный капитал» строится в разрезе учредителей, т.е. информация накапливается по каждому собственнику организации, а в акционерных обществах – по видам акций (простые, привилегированные) и по стадиям формирования уставного фонда.

Формирование уставного фонда открытого акционерного общества происходит в два этапа: в период проведения подписки, которая начинается после регистрации проспекта эмиссии, и после ее завершения и регистрации отчета об итогах выпуска. Поэтому в акционерных обществах для контроля за стадиями формирования уставного капитала и за ходом оплаты акций могут открываться субсчета «Объявленный капитал», «Подписной капитал», «Оплаченный капитал». Сумма объявленного капитала должна соответствовать учредительным документам. Подписной капитал – сумма, на которую произведена эмиссия акций. Оплаченный капитал – сумма, фактически поступившая в оплату акций.

Акции могут быть выпущены в виде сертификатов или в форме записей на счетах. Регистрация акций осуществляется в реестре владельцев акций, ведением которого чаще всего занимается депозитарий.

При формировании уставного фонда, если акции размещены по цене, превышающей номинальную стоимость, образуется **эмиссионный доход**, сумма которого зачисляется в добавочный фонд на отдельный субсчет.

Величина уставного фонда предприятия, зафиксированная в учредительных документах, остается постоянной до момента вынесения учредителями решения об изменении его размера. Такое изменение возможно лишь после внесения изменений в учредительные документы и государственной регистрации новой величины уставного фонда предприятия.

Увеличение уставного фонда возможно путем выпуска новых акций или увеличения их номинальной стоимости. При дополнительном выпуске акций, так же как и при первичной эмиссии, может образоваться эмиссионный доход или курсовая разница.

Уставный фонд организации может также пополняться за счет новых вкладов учредителей (в том числе принятия новых участников), присоединения собственных средств (нераспределенной прибыли, резервного и добавочного фонда). На основании решения общего собрания участников о направлении соответствующих источников на увеличение уставного фонда, после регистрации изменений, в бухгалтерском учете производят записи по кредиту счета 80 на сумму увеличения уставного фонда.

Уменьшение уставного фонда возможно в результате доведения его величины до стоимости чистых активов. Согласно законодательству, эта процедура необходима, если по окончании второго (и последующих) финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется меньше уставного фонда. Такое возможно при выявлении по итогам года большой величины непокрытых убытков. В этом случае средства уставного фонда расходуются на покрытие убытков, что находит отражение по дебету счета 80 «Уставный фонд» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток».

Если в результате данной операции величина уставного фонда окажется меньше установленного законодательно минимального размера (для акционерных обществ), то организация подлежит ликвидации.

Уставный фонд может быть также уменьшен путем уменьшения номинальной стоимости акций, изъятия вклада при выбытии одного из учредителей. Такие операции отражаются по дебету счета 80 «Уставный фонд» и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчета 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный капитал". После чего задолженность перед учредителями погашается денежными средствами или другим имуществом.

Акционерное общество может выкупить у учредителей часть акций, хозяйственные общества и товарищества могут выкупить долю участника. Выкупленные акции (доли) учитываются по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» в корреспонденции с кредитом счетов по учету денежных средств. В последующем эта доля может быть продана другим учредителям (участникам) или акционерам. В таком случае величина уставного фонда не изменится. При выкупе или продаже обществом выкупленных акций разница между числящейся в учете стоимостью акций и стоимостью, по которой они были проданы, относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Выкупленные акции могут быть изъяты не с целью перепродажи, а для уменьшения уставного фонда. В этом случае они должны быть аннулированы с соблюдением всех предусмотренных процедур. Разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью при этом также относится на счет 91.

Корреспонденция счетов по учету уставного фонда приведена в таблице 12.3.

Таблица 12.3 – Корреспонденция счетов по учету уставного фонда

Содержание операции	Дебет	Кредит
<i>Формирование уставного фонда</i>		
1 Образование уставного фонда в сумме вкладов учредителей согласно учредительным документам	75-1	80
2 Внесение вкладов учредителями в денежной и неденежной форме	51,50,52 08,04,10	75-1
3 Возникновение в процессе формирования уставного фонда:		
- эмиссионного дохода	75-1	83
- курсовой разницы	75-1	83
<i>Изменение величины уставного фонда</i>		
Увеличение уставного фонда путем выпуска дополнительных акций или увеличения их номинальной стоимости	75-1	80
Пополнение уставного фонда за счет собственных средств:		
-резервного фонда	82	80
-добавочного фонда	83	80
-нераспределенной прибыли	84	80

Уменьшение уставного фонда до стоимости чистых активов	80	84
Уменьшение уставного фонда путем изъятия вкладов или уменьшения номинальной стоимости акций	80	75-1
Выкуп части акций		
Акционерное общество выкупило часть акций у акционеров: фактические затраты на выкуп акций	81	51
Выкупленные акции проданы (эмиссия):		
- фактическая стоимость реализации	51 (75-1)	81
- разница между учетной стоимостью и стоимостью реализации акций (доход)	81	91
Выкупленные акции аннулированы:		
- номинальная стоимость акций	80	81
- разница между фактическими затратами на выкуп и номинальной стоимостью акций	81	91

В соответствии с уставом учредителям начисляют доходы на вложенный капитал. Размер начисляемых учредителям доходов зависит от финансового положения организации и утверждается протоколом собрания учредителей (собственников). Доходы начисляются от величины чистой прибыли после уплаты всех налогов. Для учета расчетов с учредителями по выплате им доходов используется субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов». По кредиту данного субсчета отражается начисление причитающегося учредителям дохода в корреспонденции с дебетом счета 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток». С начисленных сумм доходов физических лиц акционерное общество удерживает налог на доходы. Юридические лица получают дивиденды в полном объеме и уплачивают налог с них самостоятельно. Выплата отражается по дебету счета 75-2 в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. При выплате доходов товарами, продукцией или имуществом данной организации дебет счета 75-2 корреспондирует с кредитом счетов 90, 91 «доходы и расходы».

3 Учет резервного капитала

Резервный капитал – страховой фонд, предназначенный для возмещения возможных убытков от хозяйственной деятельности. Служит гарантией соблюдения интересов третьих лиц. Его наличие придает определенную уверенность кредиторам в погашении обязательств предприятия. В текущей хозяйственной деятельности резервный капитал выступает дополнительным внутренним источником финансирования деятельности предприятия.

Резервные фонды образуются либо в обязательном порядке (в соответствии с законодательством), либо по решению организации, если это предусмотрено учредительными документами.

Резервные фонды организации образуют за счет нераспределенной прибыли для следующих целей:

- покрытие убытка за отчетный год;
- начисление дохода по привилегированным акциям акционерного общества;
- обеспечение погашения стоимости облигаций акционерного общества и начисленных по ним процентов;
- иные цели, предусмотренные законодательством и учредительными документами.

Резервный фонд не может быть использован для иных целей. Направления использования должны быть отражены в уставе организации.

Организации образуют резервные фонды путем обязательных ежегодных отчислений от прибыли до достижения ими размера, предусмотренного уставом.

Минимальный размер резервного фонда отдельных видов организаций устанавливается законодательно:

- в акционерных обществах – не менее 10% уставного фонда;
- в производственных кооперативах и хозяйственных товариществах – 5% уставного фонда;
- для предприятий с иностранными инвестициями – не менее 25% уставного фонда.

Для акционерных обществ создание резервного фонда является обязательным, для других юридических лиц – добровольным.

За счет чистой прибыли в обязательном порядке должен создаваться также резервный фонд на оплату труда (в размере до 25% годового фонда заработной платы). Данная норма предусмотрена специальным постановлением правительства, а также Трудовым кодексом Республики Беларусь. Конкретный размер резервного фонда на оплату труда, порядок его создания и использования определяются в документах, регулирующих трудовые и социально-экономические отношения, – коллективных договорах, заключаемых между нанимателем и работниками, или соглашениях, заключаемых между профсоюзами (их объединениями), нанимателями и соответствующими органами исполнительной власти.

Средства этого фонда в соответствии с законодательством должны использоваться для обеспечения выплат причитающейся работникам заработной платы, а также предусмотренных законодательством, коллективным и трудовым договорами гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации, прекращения деятельности индивидуального предпринимателя.

Кроме резервного фонда на оплату труда, могут создаваться и другие резервные фонды. Например, для выплаты дивидендов учредителям по

привилегированным акциям в акционерных обществах. Создание таких фондов должно оговариваться в учредительных документах или в приказе об учетной политике коммерческой организации.

Учет резервного фонда ведут на пассивном счете 82 «Резервный капитал». Образование и пополнение фонда отражают по кредиту данного счета в корреспонденции с дебетом счета 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток».

Использование средств фонда учитывают по дебету счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции с кредитом счета 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток» при покрытии убытков отчетного года за счет средств резервного фонда.

4 Учет добавочного капитала

Добавочный капитал является весьма разнородным по своему составу (см. рис.12.1). Он состоит из фондов, различных по экономическому содержанию и условиям формирования. Однако все они показывают прирост стоимости капитала организации. В хозяйственной деятельности добавочный фонд используется как дополнительный внутренний финансовый источник. Как правило, списаний по этому фонду не бывает, он остается на балансе предприятия, свидетельствуя о росте стоимости имущества.

К счету 83 «Добавочный капитал» целесообразно открыть следующие субсчета:

1. Фонд переоценки активов;
2. Эмиссионный доход;
3. Фонд пополнения собственных оборотных средств;
4. Фонд накопления использованный;

Фонд переоценки основных средств образуется путем зачисления в него суммы дооценки основных средств, незавершенного строительства, неустановленного оборудования и жилищного фонда.

Переоценка может производиться следующими методами:

- индексным, то есть путем умножения первоначальной стоимости и суммы амортизации объектов на индексы изменения их стоимости, установленные Министерством статистики и анализа Республики Беларусь;
- прямой переоценки, при котором стоимость объекта доводится до стоимости современного аналога;
- пересчета валютной стоимости объектов по курсу Национального банка Республики Беларусь – для объектов, приобретенных за иностранную валюту.

При дооценке основных средств, неустановленного оборудования и незавершенного строительства разность между восстановительной и первоначальной стоимостью объектов отражают по кредиту счета 83 «Добавочный фонд», субсчет 83-1 «Фонды переоценки статей баланса» и дебету счетов 01 «Основные средства», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы». Увеличение суммы амортизации основных средств при их дооценке отражают по дебету счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-1 «Фонды переоценки статей баланса» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». В случае переоценки в сторону уменьшения используются аналогичные, но сторнировочные записи.

Для того чтобы результаты переоценки не давали резких скачков в уровне себестоимости при начислении амортизации, а главное - для обеспечения реального источника финансирования капитальных вложений предприятия могут проводить индексацию амортизационных отчислений.

Помимо переоценки основных средств на увеличение добавочного фонда (по кредиту счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-1 «Фонды переоценки статей баланса») направляются суммы дооценки производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции и товаров в корреспонденции с дебетом счетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Эмиссионный доход может возникнуть при формировании уставного фонда организации. Эмиссионный доход образуется при образовании акционерного общества или при последующем увеличении его уставного фонда за счет продажи акций по цене, превышающей их номинальную стоимость. Данные операции отражаются по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 83 «Добавочный фонд», субсчета «Эмиссионный доход».

На субсчете 83-4 «Фонд пополнения собственных оборотных средств» отражаются суммы, направленные организациями за счет чистой прибыли (Дебет счета 84) на пополнение собственных оборотных средств.

Пополнение добавочного фонда в части субсчета 83-5 «Фонд накопления использованный» происходит в момент использования прибыли, зарезервированной в качестве финансового обеспечения производственного развития предприятия, числящейся на счете 84 «Нераспределенная прибыль» или на отдельном субсчете данного счета, например, 84-2 «Фонд накопления».

Используют средства фонда накопления на следующие цели:

- финансирование законченных строительством, приобретенных и введенных в эксплуатацию объектов основных средств при отсутствии средств амортизационного фонда;
- финансирование приобретения нематериальных активов и инвестиций в другие предприятия;

- покрытие затрат по прекращенному строительству, по содержанию законсервированных недостроенных объектов, а также затрат, не увеличивающих стоимости основных средств;
- уплату процентов по кредитам, взятым на строительство и приобретение основных средств и нематериальных активов;
- другие цели производственного развития предприятия.

После отражения в учете фактического использования фонда делается бухгалтерская запись по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль» (или субсчета 84-2 «Фонд накопления») и кредиту счета 83 «Добавочный фонд», субсчет 83-5 «Фонд накопления использованный».

Списаний по дебету счета 83 «Добавочный капитал» не предусмотрено, кроме следующих случаев:

- распределения накопленного капитала между учредителями при ликвидации предприятия или выбытии учредителя. В этом случае записи производят в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями»;
- направления средств фонда на погашение убытка от выбытия основных средств, ранее подвергавшихся переоценке, на сумму переоценки по выбывшим объектам – с кредитом счета 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток»;
- использования средств фонда на пополнение уставного капитала – в корреспонденции с кредитом счета 80 «Уставный капитал».

5 Учет капитализированной прибыли

Как показывает анализ отчетности отечественных организаций, в основном величина их капитала возрастает за счет фондов переоценки, что не связано с результатами финансово-хозяйственной деятельности организации. Прирост капитала, который напрямую зависит от полученных финансовых результатов организации и политики распределения прибыли, образуется за счет накопления нераспределенной прибыли и образованных за счет нее фондов.

Схематично распределение прибыли представлено на рисунке 12.2.

	Направления использования прибыли		Получатели
Прибыль	Расходы и выплаты на сторону	Налоги	Бюджет
		Доходы учредителей, дивиденды акционеров	Собственники
		Материальная помощь, социальные нужды трудового коллектива	Работники

		Прочие цели (благотворительные взносы и т.п.)	Прочие контрагенты
	Прирост собственного капитала	<ul style="list-style-type: none"> • нераспределенная прибыль • резервный фонд • фонды накопления • увеличение уставного фонда и т.п. 	Организация

Рис. 12.2 Схема распределения прибыли

Как видно, к собственному капиталу присоединяется лишь часть прибыли, которая не использована на уплату налогов, доходов учредителям, на социальные нужды коллектива и прочие цели. Она учитывается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток», величина ее выявляется при закрытии в конце отчетного периода (года, квартала, месяца) счета 99 «Прибыли и убытки». Накапливаться прибыль может в виде нераспределенной прибыли или фондов: часть ее может быть присоединена к резервному фонду, уставному фонду, фонду накопления.

Нераспределенный остаток прибыли по существу представляет собой реинвестирование прибыли в активы предприятия. Он остается неизменным до решения собственников об его использовании. Однако использовать его организация может и на цели потребления. В таком случае данная сумма будет исключена из собственного капитала.

Для того чтобы нераспределенная прибыль осталась в составе собственного капитала, целесообразно резервировать ее в виде фондов. Для финансового обеспечения развития организации из прибыли формируют фонд накопления, который еще называют фондом финансового обеспечения прироста имущества. Он предназначен для финансирования приобретения объектов основных средств производственного назначения и социальной сферы, обеспечения строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения производственных мощностей, приобретения нематериальных активов. Данный фонд является финансовым источником капитальных вложений. То есть фонд накопления призван обеспечить расширенное производственное развитие предприятия на основе самофинансирования, так как средства амортизационного фонда могут обеспечить лишь его простое воспроизводство.

Фонд накопления формируется по нормативу, определенному собственником. Норматив отчислений от прибыли в фонд накопления может быть предусмотрен в учредительных документах организации или устанавливается собственником (собственниками) ежегодно.

Учитывают средства данного фонда до его использования по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток», субсчет 84-2 «Фонд накопления образованный». После использования соответствующие суммы

списывают с дебета данного субсчета в кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-4 «Фонд накопления использованный». Таким образом, они остаются в составе собственного капитала организации.

Вопросы:

1. Какова экономическая сущность и значение собственного капитала организации?
2. Из каких составных частей складывается капитал организации?
3. Какими фондами наделяют организацию собственники, а какие создаются в процессе ее деятельности?
4. Какие хозяйственные операции приводят к изменению величины собственного капитала организации?
5. Какой экономический смысл имеет показатель чистых активов? В каком случае его величина может оказаться меньше размера уставного фонда?
6. Что такое уставный фонд? Какова его экономическая сущность в организациях различных правовых форм?
7. Какой минимальный размер уставного фонда установлен для коммерческих организаций Республики Беларусь? От чего он зависит?
8. Какими бухгалтерскими записями оформляется образование уставного фонда, внесение вкладов учредителями?
9. В каких случаях образуется эмиссионный доход? Как он учитывается?
10. Изменяется ли величина уставного фонда в процессе хозяйственной деятельности? В каких случаях?
11. Уменьшится ли размер уставного фонда, если организация выкупит часть акций у своих акционеров?
12. Для каких целей и за счет каких средств создается резервный фонд?
13. Какими бухгалтерскими записями отражается создание и использование резервного фонда?
14. Из чего складывается добавочный фонд организации?
15. Какие слагаемые добавочного фонда зависят от эффективности деятельности организации, а какие не зависят?
16. В каких формах капитализируется прибыль организации?
17. Для каких целей прибыль резервируется в виде фондов?
18. Как отражается в учете создание и использование фонда накопления?