

## Глава 24

### Собственный капитал

$$\text{Пассивы} = \text{Собственный Капитал} + \text{Обязательства}$$

Пассивы, или источники формирования имущества организации, в бухгалтерском учете подразделяются на собственный капитал и обязательства. *Собственный капитал* своим происхождением имеет средства собственников организации, его величина меняется в зависимости от финансовых результатов деятельности организации (прибыль, убыток) и определяется как разность между стоимостью всего имущества (активов) организации и обязательствами организации.

#### Источники формирования собственного капитала

Собственный капитал формируется и пополняется из следующих *источников*:

- средства, вложенные собственниками организации при ее учреждении (уставный капитал, складочный капитал, уставный фонд);
- чистая прибыль прошлых лет и отчетного года за вычетом уплаченных из нее доходов и дивидендов учредителям (участникам). Чистая прибыль есть часть прибыли, остающаяся в распоряжении организации после выплаты налога на прибыль и иных платежей в бюджет;
- безвозмездные взносы учредителей, других физических и юридических лиц;
- средства целевого финансирования, вложенные на безвозвратной основе.

Первые два источника формирования собственного капитала являются основными. Успешная финансово-хозяйственная деятельность обеспечивает постоянное приращение собственного капитала организации за счет чистой прибыли отчетных лет.

Собственный капитал организации включает в себя следующие *составляющие*:

- уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд);
- добавочный капитал;
- резервный капитал и прочие резервы;
- нераспределенную прибыль.

**Пример.** Прибыль как источник прироста собственного капитала

Организация «А» продала товары учетной стоимостью 500 руб. за 750 руб. Финансовым результатом от этой операции явилась прибыль в сумме 250 руб. Данная операция произвела следующие изменения в активах организации: товарные запасы уменьшились на 500 руб., а

денежные средства увеличились на 750 руб., то есть общая сумма активов увеличилась на 250 руб. Согласно основному равенству бухгалтерского учета, пассивы организации также должны увеличиться на 250 руб. Т.к. обязательства не изменялись, увеличился собственный капитал. Таким образом, прибыль от реализации товаров является источником прироста собственного капитала организации.

### Оценка величины собственного капитала

Величина собственного капитала является важным аналитическим показателем. Если организация не имеет обязательств перед кредиторами, то, согласно основному равенству бухгалтерского учета, стоимость совокупного имущества (активов) организации равна величине собственного капитала. Если организация имеет обязательства, то ее собственный капитал равен сумме активов за вычетом суммы обязательств. Поэтому величину собственного капитала называют «чистые активы». Стоимость чистых активов общества оценивается в установленном порядке на основе данных годового бухгалтерского баланса. Оценка стоимости чистых активов организации приводится справочно к годовому отчету о движении капитала. Порядок подобного расчета для акционерного общества приведен в главе 35 «Отчеты: о прибылях и убытках, о движении капитала, о движении денежных средств».

## Уставный капитал

*Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд)* организации представляет собой совокупность средств, вложенных собственниками организации при ее учреждении. Уставный капитал организации определяет минимальный размер имущества организации, гарантирующего интересы ее кредиторов. Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством и учредительными документами. Увеличение и уменьшение уставного (складочного) капитала производятся по результатам рассмотрения итогов деятельности организации за предыдущий год и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

### Уставный капитал некоторых организаций

Уставный фонд *государственных и муниципальных унитарных организаций* представляет собой сумму средств, выделенных государством (или муниципалитетом) из бюджета в момент вступления организации в эксплуатацию для осуществления ее деятельности. Уставный капитал унитарных организаций включает стоимость всех затрат на строительные, монтажные, наладочные работы, стоимость оборудования, оборотных и денежных средств и т.д.

Уставный (складочный) капитал *хозяйственных товариществ и обществ* образуется из долей (вкладов) их учредителей (участников). Вкладом в имущество хозяйственного товарищества или общества могут быть: ~~денежные~~ денежные средства, ценные бумаги, материальные ценности, имущественные права либо иные

права, имеющие денежную оценку. Денежная оценка вклада участника хозяйственного общества производится учредителями (участниками) общества посредством соглашения и в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной оценке. Хозяйственные товарищества, а также общества с ограниченной и дополнительной ответственностью не вправе увеличивать уставный (складочный) капитал посредством выпуска акций.

### **Уставный капитал акционерного общества, его формирование и движение**

*Уставный (акционерный) капитал* акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. *Минимальный уставный капитал* открытого акционерного общества должен составлять не менее 1000-кратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества, а закрытого общества – не менее стократной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации общества.

#### *Формирование уставного капитала при учреждении общества*

Устав учреждаемого акционерного общества содержит условия о категориях выпускаемых обществом акций, их номинальной стоимости и количестве, о размере уставного капитала. При учреждении акционерного общества все его акции должны быть распределены среди учредителей, то есть должна быть произведена подписка на акции. Открытая подписка на акции не допускается до полной оплаты уставного капитала.

Акции общества при его учреждении должны быть полностью оплачены в течение срока, определенного уставом акционерного общества, при этом не менее 50% уставного капитала общества должно быть оплачено к моменту регистрации общества, а оставшаяся часть – в течение года с момента его регистрации, если иное не установлено федеральным законом о государственной регистрации юридических лиц.

Оплата учредителями акций общества при его учреждении производится по их номинальной стоимости. Оплата акций общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, материальными ценностями, имущественными либо иными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты акций общества при его учреждении определяется договором о создании общества или уставом общества. Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между его учредителями.

#### *Увеличение уставного (акционерного) капитала общества*

До полной оплаты учредителями уставного капитала увеличение уставного капитала акционерного общества не допускается. Увеличение акционерного капитала может производиться путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения *дополнительных акций*. Уставом общества должны быть опре-

делены количество и номинальная стоимость акций, которые общество вправе размещать дополнительно к размещенным акциям (*объявленные акции*). Решение об увеличении уставного капитала на основании устава общества принимается общим собранием акционеров или в установленных случаях – советом директоров.

Решение об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций должно определять количество размещаемых дополнительных акций, сроки и условия их размещения. Общество может размещать дополнительные акции в пределах установленного в уставе количества объявленных акций. Количество размещаемых привилегированных акций каждого типа не должно превышать количества объявленных акций этого типа.

#### *Размещение акций общества*

Акционерное общество вправе размещать обыкновенные акции, а также один или несколько типов привилегированных акций. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% от уставного капитала общества. Законом и уставом общества могут быть установлены ограничения числа, суммарной номинальной стоимости акций или максимального числа голосов, принадлежащих одному акционеру.

Открытое акционерное общество вправе проводить размещение акций посредством открытой и закрытой подписки. Закрытое акционерное общество не вправе проводить размещение акций посредством открытой подписки или иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц. В случае размещения акционерным обществом посредством открытой подписки голосующих акций и ценных бумаг, конвертируемых в голосующие акции, с их оплатой деньгами уставом общества может быть предусмотрено, что акционеры – владельцы голосующих акций общества имеют преимущественное право приобретения этих ценных бумаг в количестве, пропорциональном количеству принадлежащих им голосующих акций общества.

#### *Оплата дополнительных акций общества*

Дополнительные акции должны быть оплачены в течение срока, определенного в соответствии с решением об их размещении, но не позднее одного года с момента их приобретения (размещения). Оплата акций общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, материальными ценностями, имущественными либо иными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты дополнительных акций и иных ценных бумаг общества определяется решением об их размещении.

Оплата акций общества осуществляется по рыночной стоимости, но не ниже их номинальной стоимости. При реализации акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, организация получает *эмиссионный доход*, равный разнице между продажной и номинальной стоимостью акций. Акция не предоставляет права голоса до момента ее полной оплаты, за исключением акций, приобретаемых учредителями при создании общества.

*Оценка имущества, вносимого в оплату акций*

При оплате дополнительных акций и иных ценных бумаг общества не денежными средствами денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций и иных ценных бумаг, производится советом директоров (наблюдательным советом) общества в установленном порядке. В установленных случаях для денежной оценки имущества должен быть привлечен независимый оценщик (аудитор). Денежная оценка имущества производится по рыночной стоимости.

*Рыночной стоимостью* имущества, включая стоимость акций или иных ценных бумаг общества, является цена, по которой продавец, имеющий полную информацию о стоимости имущества и не обязанный его продавать, согласен был бы продать его, а покупатель, имеющий полную информацию о стоимости имущества и не обязанный его приобрести, согласен был бы его приобрести.

*Реестр акционеров общества*

После оплаты акций оформляются права собственности акционеров на акции внесением в реестр акционеров. В реестре акционеров указываются сведения о зарегистрированном лице (акционере или номинальном держателе акций), количестве и категориях (типах) акций, записанных на имя каждого зарегистрированного лица, или сведения, предусмотренные правовыми актами РФ. Общество с числом акционеров — владельцев обыкновенных акций более пяти-сот обязано поручить ведение и хранение реестра акционеров общества специализированному регистратору.

*Уменьшение уставного капитала общества*

Уставный капитал общества может быть уменьшен путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, в том числе путем приобретения части акций в предусмотренных законодательством случаях. Данное решение принимается общим собранием акционеров и сопровождается внесением соответствующих изменений в устав общества. Общество не вправе уменьшать уставный капитал, если в результате этого его размер станет меньше минимального уставного капитала общества, определяемого на дату регистрации соответствующих изменений в уставе общества. Не позднее 30 дней с даты принятия решения об уменьшении уставного капитала общество в письменной форме уведомляет об этом своих кредиторов.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года данные бухгалтерского баланса или результаты аудиторской проверки показывают, что стоимость чистых активов общества оказывается меньше уставного капитала, общество обязано объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года данные бухгалтерского баланса или результаты аудиторской проверки показывают, что стоимость чистых активов общества становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество обязано принять решение о своей ликвидации.

### **Приобретение и выкуп акционерным обществом собственных акций**

Общество вправе приобретать размещенные им акции по решению общего собрания акционеров об уменьшении уставного капитала общества путем приобретения части размещенных акций в целях сокращения их общего количества, если это предусмотрено уставом общества. Общество не вправе принимать такое решение, если номинальная стоимость акций, оставшихся в обращении, станет ниже установленного минимального размера уставного капитала. Акции, приобретенные обществом с целью уменьшения уставного капитала, погашаются (аннулируются) при их приобретении.

Общество вправе приобретать размещенные им акции по решению совета директоров общества, если иное не предусмотрено законодательством и уставом общества. Совет директоров общества не вправе принимать решение о приобретении обществом акций, если номинальная стоимость акций общества, находящихся в обращении, составит менее 90% от уставного капитала общества. Такие акции должны быть реализованы не позднее одного года с даты их приобретения, в противном случае общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества путем погашения указанных акций или об увеличении номинальной стоимости остальных акций за счет погашения приобретенных акций с сохранением размера уставного капитала, установленного уставом общества.

Решением о приобретении акций должны быть определены категории (типы) приобретаемых акций, количество приобретаемых обществом акций каждого типа, цена приобретения, форма и срок оплаты, а также срок, в течение которого осуществляется приобретение акций. Установлены ограничения на приобретение обществом размещенных акций.

### **Учет уставного капитала**

В бухгалтерском учете находит отражение размер уставного капитала, соответствующий зарегистрированной величине. Учет уставного капитала осуществляется на счете 85 «Уставный капитал».

#### **Счет «Уставный капитал»**

Пассивный счет 85 «Уставный капитал» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации. Записи по счету 85 «Уставный капитал» производятся лишь в случаях образования, увеличения и уменьшения уставного капитала, осуществляемых в установленном порядке, и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

По кредиту счета 85 «Уставный капитал» после государственной регистрации организации отражается сумма уставного капитала согласно учредительным документам — в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями».

Образован уставный капитал при регистрации общества		Д-т	К-т
12.01	«Расчеты с учредителями» «Уставный капитал»	100000	100000

По кредиту счета 85 также показывается увеличение уставного капитала:

- при увеличении номинальной стоимости акций и за счет взносов учредителей — в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;
- при направлении начисленных дивидендов на увеличение уставного капитала — в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»;
- за счет нераспределенной прибыли — в корреспонденции с дебетом счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- за счет средств резервного или добавочного капитала — в корреспонденции с дебетом счетов 86 «Резервный капитал», 87 «Добавочный капитал».

По дебету счета 85 «Уставный капитал» показывается уменьшение уставного капитала:

- при аннулировании собственных акций, выкупленных у акционеров — в корреспонденции с кредитом счета 56 «Денежные документы»;
- при выходе акционеров из закрытого акционерного общества — в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;
- при уменьшении номинальной стоимости акций — в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;
- при покрытии убытков от деятельности средствами уставного капитала — в корреспонденции с кредитом счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Уменьшен уставный капитал при уменьшении номинальной стоимости акций		Д-т	К-т
13.11	«Уставный капитал» «Расчеты с учредителями»	7000	7000

Кредитовое сальдо счета 85 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации.

Аналитический учет по счету 85 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций. В обществах с ограниченной ответственностью аналитический учет по счету 85 «Уставный капитал» организуется по каждому участнику.

### Учет формирования акционерного капитала

Учет уставного капитала акционерного общества ведется на счете 85 «Уставный капитал», к которому для учета различных типов акций акционерного общества могут быть открыты субсчета «Простые акции» и «Привилегированные акции». Подписка на акции и другие действия, связанные с распределением акций среди учредителей, производятся до государственной регистрации акционерного общества. Бухгалтерские записи по отражению расчетов за акции и ведение реестра акционеров производятся после регистрации общества. Для контроля за формированием уставного капитала в установленном размере к счету 85 «Уставный капитал» могут быть открыты следующие субсчета:

- «Подписной капитал» – для учета задолженности учредителей согласно подписке на акции (по номинальной стоимости акций);
- «Оплаченный капитал» – для учета акций, оплаченных учредителями согласно подписке (по номинальной стоимости).

Сумма уставного капитала, определенная учредительными документами, учитывается по кредиту счета 85 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал». По факту оплаты акций и оформления прав собственности акционеров на акции (внесения участников в реестр акционеров) номинальная стоимость оплаченных акций списывается с дебета субсчета «Подписной капитал» в кредит субсчета «Оплаченный капитал» внутренней проводкой по счету 85 «Уставный капитал». Учет формирования уставного капитала акционерного общества показан в таблице 24.1.

**Таблица 24.1 Формирование уставного капитала акционерного общества**

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Отражена величина уставного капитала при регистрации акционерного общества	Сумма уставного капитала	«Расчеты с учредителями»	«Уставный капитал», суб. «Подписной капитал»
Получены от учредителей денежные средства в оплату подписки на акции	Поступившие в оплату подписки суммы	«Расчетный счет» «Касса»	«Расчеты с учредителями»
Оплачен подписной капитал на сумму внесенных учредителями средств	Поступившие в оплату подписки суммы	«Уставный капитал», суб. «Подписной капитал»	«Уставный капитал», суб. «Оплаченный капитал»

Если при размещении дополнительных акций общества их оплата производится по цене выше номинальной стоимости, то в данном случае размещение акций отражается сложной проводкой:

- по дебету счета 51 «Расчетный счет» отражаются поступившие в оплату дополнительных акций суммы;
- по кредиту счета 85 «Уставный капитал» отражается номинальная стоимость размещенных акций;
- по кредиту счета 87 «Добавочный капитал» отражается сумма эмиссионного дохода.



Размещены дополнительные акции по цене выше номинальной стоимости			
		Д-т	К-т
23.07	«Расчетный счет»	25000	
	«Уставный капитал»		21000
	«Добавочный капитал»		4000

### Учет приобретенных собственных акций (собственной доли)

Выкупленные акционерным обществом у акционеров собственные акции учитываются в составе денежных документов на счете 56 «Денежные документы», субсчет «Собственные акции, выкупленные у акционеров». Денежные документы учитываются на данном счете по номинальной стоимости. Хозяйственные товарищества могут использовать этот субсчет для учета доли участника, приобретенной в установленном порядке самим товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам.

*По дебету* счета 56 «Денежные документы» отражается приобретение акционерным обществом собственных акций у акционеров.

Если цена выкупа ниже номинальной стоимости выкупаемых акций, то приобретение собственных акций отражается сложной проводкой:

- по дебету счета 56 «Денежные документы» отражается номинальная стоимость приобретенных собственных акций;
- по кредиту счета 51 «Расчетный счет», 52 «Касса» отражается выкупная стоимость акций, выплаченная обществом акционерам;
- по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки» отражается превышение номинальной стоимости собственных акций над ценой выкупа.

Выкуплены собственные акции у акционеров по цене ниже номинальной стоимости			
		Д-т	К-т
23.07	«Денежные документы»	6100	
	«Расчетный счет»		5100
	«Прибыли и убытки»		1000

Если цена выкупа выше номинальной стоимости выкупаемых акций, то приобретение собственных акций отражается сложной проводкой:

- по дебету счета 56 «Денежные документы» отражается номинальная стоимость приобретенных собственных акций;
- по дебету счета 87 «Добавочный капитал» или других счетов учета собственных источников отражается превышение цены выкупа над номинальной стоимостью собственных акций;
- по кредиту счета 51 «Расчетный счет», 50 «Касса» отражается выкупная стоимость акций, выплаченная обществом акционерам.

Выкуплены собственные акции у акционеров по цене выше их номинальной стоимости			
		Д-т	К-т
23.07	«Денежные документы»	6100	
	«Добавочный капитал»	1000	
	«Расчетный счет»		7100

Аналогично отражается приобретение товариществом у участника принадлежащей участнику доли.

По кредиту счета 56 «Денежные документы» отражается:

- аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций после выполнения всех предусмотренных законодательством процедур – в корреспонденции с дебетом счета 85 «Уставный капитал»;

Аннулированы выкупленные собственные акции

20.08	«Уставный капитал» «Денежные документы»	Д-т 6100	К-т 6100
-------	--	-------------	-------------

- реализация выкупленных собственных акций (доли) другим участникам либо третьим лицам – в корреспонденции с дебетом счета 48 «Реализация прочих активов». Реализация выкупленных собственных акций (доли) отражается в общем порядке учета реализации прочих активов.

**Таблица 24.2** Учет продажи собственных акций, выкупленных у акционеров

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Списаны с учета реализованные собственные акции, выкупленные у акционеров	Номинальная стоимость	«Реализация прочих активов»	«Денежные документы»
Реализованы акции. Поступили на расчетный счет суммы в оплату акций	Продажная стоимость	«Расчетный счет»	«Реализация прочих активов»
Списан на прибыль финансовый результат от реализации собственных акций	Разность оборотов по счету	«Реализация прочих активов»	«Прибыли и убытки»

Для учета *акций, изъятых из обращения* путем выкупа их обществом у акционеров с целью последующей реализации, к счету 85 «Уставный капитал» открывается субсчет «Изъятый капитал».

#### Учет бланков не размещенных акций

Бланки не размещенных акций учитываются и хранятся акционерным обществом как бланки строгой отчетности. Бухгалтерский учет бланков акций ведется по номинальной стоимости на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности» на основании приходно-расходных документов. Списание бланков акций с забалансового учета производится при выдаче акций акционерам.

Списаны с забалансового учета бланки акций при выдаче акций акционерам

20.08	«Бланки строгой отчетности»	Д-т -	К-т 120
-------	-----------------------------	----------	------------

Аналитический учет бланков акций на счете 006 «Бланки строгой отчетности» ведется по их видам (именные, на предъявителя, привилегированные) и местам хранения (материально ответственным лицам).

## Добавочный и резервный капитал

### Добавочный капитал

Добавочный капитал организации формируется и пополняется за счет следующих источников:

- стоимости безвозмездно полученного от физических и юридических лиц имущества (за исключением имущества социальной сферы);
- сумм дооценки (прироста стоимости по результатам переоценки) основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев (в случаях, предусмотренных законодательством и нормативными актами);
- эмиссионного дохода (разницы между продажной и номинальной стоимостью размещенных обществом акций);
- стоимости объектов имущества, оприходованных в результате освоения средств целевого финансирования из бюджета на капитальное строительство, пополнение оборотных средств и пр.;
- стоимости завершённых капитальных вложений в основные средства и инвестиций в нематериальные активы производственного назначения, осуществленных за счет нераспределенной прибыли (если организация не образует специальных фондов);
- положительных курсовых разниц, принятых к учету при оприходовании имущества (включая денежные средства), внесенного учредителями в счет вкладов в уставный (складочный) капитал организации и оцененного в учредительных документах в иностранной валюте;
- превышения стоимости имущества, полученного после прекращения договора простого товарищества (совместной деятельности) над величиной вклада в совместную деятельность; прочих установленных источников.

Доходы организации, относимые на увеличение добавочного капитала, увеличивают собственный капитал организации, однако не влияют на финансовый результат деятельности организации в отчетном периоде. Например, организация может безвозмездно получить в собственность дорогостоящее производственное помещение, в результате ее имущество и собственный капитал будут иметь существенный прирост, однако финансовым результатом деятельности организации в отчетном периоде может оказаться убыток. Наличие доходов, не включаемых в финансовый результат деятельности, принимается в расчет в налоговом учете: при исчислении налогооблагаемой прибыли доходы, относимые на добавочный капитал, присоединяются к сумме прибыли, подлежащей налогообложению.

Уменьшение величины добавочного капитала производится только в установленных случаях:

- при покрытии балансового убытка отчетного года (за исключением добавочного капитала в части прироста стоимости имущества по переоценке);

- при погашении убытка в результате безвозмездной передачи имущества;
- при пополнении уставного капитала;
- при выплате доходов учредителям в случае недостаточности прибыли отчетного года;
- при списании отрицательных курсовых разниц, принятых к учету при формировании уставного капитала, стоимость которого выражена в иностранной валюте;
- при погашении (за счет сумм прироста имущества при переоценке) сумм снижения стоимости имущества, выявившегося по результатам переоценки.

### Резервный капитал

Резервный капитал организации образуется с целью покрытия возможных непроизводительных потерь и убытков, а также для выплат доходов (дивидендов) участникам при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года для этих целей. Акционерные общества, организации с иностранными инвестициями обязаны создавать резервный капитал согласно законодательству. Юридические лица также могут создавать резервные фонды по собственному решению, указав это в учредительных документах и в своей учетной политике.

Резервные фонды, созданные *в соответствии с законодательством*, используются строго на перечисленные цели:

- на покрытие убытка от финансово-хозяйственной деятельности организации за отчетный год;
- на погашение собственных облигаций;
- на выкуп собственных акций у акционеров без уменьшения уставного капитала в случае отсутствия иных средств.

Резервные фонды, образованные *согласно учредительным документам*, используются на указанные выше цели, а также:

- на выплату дивидендов участникам при недостаточности прибыли отчетного года;
- на увеличение уставного капитала;
- на образование фондов специального назначения и другие цели.

Резервный капитал пополняется за счет отчислений из *чистой прибыли* организации (прибыли после налогообложения). В налоговом учете сумма отчислений в резервный или другие аналогичные фонды исключается из суммы прибыли, подлежащей налогообложению. Резервный капитал может пополняться также за счет целевых взносов учредителей, добавочного капитала, средств фондов специального назначения и других источников. В учредительных документах организации устанавливается размер резервного капитала, у акционерного общества он должен быть не менее 15% от суммы уставного капитала организации. Также устанавливается размер ежегодных отчислений в резервный капитал, для акционерного общества – не менее 5% от чистой прибыли. По достижении резервным капиталом установленного размера отчисления в него прекращаются.

## Учет добавочного и резервного капитала

Учет добавочного капитала осуществляется на счете 87 «Добавочный капитал». Учет резервного капитала производится на счете 86 «Резервный капитал».

### Счет «Добавочный капитал»

Пассивный счет 87 «Добавочный капитал» предназначен для обобщения информации о добавочном капитале организации. К данному счету могут быть открыты субсчета:

- 87-1 «Прирост стоимости имущества при переоценке» — для учета движения добавочного капитала в части прироста стоимости внеоборотных активов, выявленного по результатам их переоценки;
- 87-2 «Эмиссионный доход»;
- 87-3 «Безвозмездно полученные ценности» и др.

По кредиту счета 87 «Добавочный капитал» учитывается образование и пополнение добавочного капитала за отчетный период в суммах:

- стоимости имущества производственного назначения, полученного безвозмездно — в корреспонденции с дебетом счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и других счетов учета имущества;

Оприходованы безвозмездно полученные нематериальные активы

22.01	«Нематериальные активы» «Добавочный капитал», суб. «Безвозмездно полученные ценности»	Д-т 12000	К-т  12000
-------	---	--------------	------------------

- стоимости имущества, источником формирования которого явились средства целевого финансирования на капитальное строительство, пополнение оборотных средств — в корреспонденции с дебетом счета 96 «Целевое финансирование и поступления»;
- прироста стоимости имущества производственного назначения по результатам его переоценки — в корреспонденции с дебетом счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 08 «Капитальные вложения» и пр.;

Принят к учету прирост стоимости основных средств при их переоценке

07.07	«Основные средства» «Добавочный капитал», суб. «Прирост стоимости имущества по переоценке»	Д-т 3400	К-т  3400
-------	--	-------------	-----------------

- положительной курсовой разницы, принятой к учету при оприходовании имущества (включая денежные средства), внесенного учредителями в счет вкладов в уставный (складочный) капитал организации и оцененного в учредительных документах в иностранной валюте, — в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями»;

- стоимости завершенных капитальных вложений, осуществленных за счет нераспределенной прибыли (если организация не образует специальных фондов) – в корреспонденции с дебетом счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Запись производится при принятии к бухгалтерскому учету объектов завершенных вложений;
- полученного эмиссионного дохода – в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств или иных ценностей, переданных организации в оплату акций.

Получен акционерным обществом эмиссионный доход

12.01	«Расчетный счет» «Добавочный капитал», суб. «Эмиссионный доход»	Д-т 8000	К-т 8000
-------	--	-------------	-------------

Суммы, отнесенные в кредит счета 87 «Добавочный капитал», как правило, не списываются. *Дебетовые записи* по счету 87 «Добавочный капитал» могут иметь место лишь в установленных случаях:

- направления средств, учтенных на субсчете 87-3 «Безвозмездно полученные ценности», на погашение убытка от безвозмездной передачи имущества другим организациям и лицам – в корреспонденции с кредитом счетов 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация прочих активов»;

Списаны на добавочный капитал убытки от безвозмездной передачи готовой продукции

23.04	«Добавочный капитал», суб. «Безвозмездно полученные ценности» «Реализация продукции (работ, услуг)»	Д-т 4000	К-т 4000
-------	---	-------------	-------------

- погашения за счет средств, учтенных на субсчете 87-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке», сумм снижения стоимости имущества, выявившихся по результатам его переоценки – в корреспонденции с кредитом счетов учета имущества, по которому определено снижение стоимости;

Погашены суммы снижения стоимости имущества по результатам его переоценки

18.02	«Добавочный капитал», суб. «Прирост стоимости имущества по переоценке» «Основные средства»	Д-т 1300	К-т 1300
-------	--	-------------	-------------

- принятия к учету отрицательных курсовых разниц, исчисленных при оприходовании имущества (включая денежные средства), внесенного учредителями в счет вкладов в уставный (складочный) капитал и оцененного в иностранной валюте, – в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями»;
- распределения сумм, учтенных на счете 87 «Добавочный капитал», между учредителями организации – в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями»;

- направления средств, учтенных на счете 87 «Добавочный капитал», на увеличение уставного капитала – в корреспонденции с кредитом счета 85 «Уставный капитал»;

Увеличен уставный капитал за счет средств добавочного капитала

05.01	«Добавочный капитал» «Уставный капитал»	Д-т 10000	К-т 10000
-------	--	--------------	--------------

- погашения за счет средств, учтенных на счете 87 «Добавочный капитал», выявленного убытка отчетного года – в корреспонденции с кредитом счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Направлены средства, учтенные на счете 87 «Добавочный капитал», на покрытие убытка отчетного года

31.12	«Добавочный капитал» «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	Д-т 12000	К-т 12000
-------	--	--------------	--------------

Аналитический учет по счету 87 «Добавочный капитал» организуется таким способом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

#### Счет «Резервный капитал»

Пассивный счет 86 «Резервный капитал» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала, образуемого в соответствии с законодательством и учредительными документами. К данному счету рекомендуется открывать субсчета:

- «Резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством» – для учета резервного фонда, созданного в соответствии с законодательством;
- «Резервный фонд, образованный в соответствии с учредительными документами» – для учета резервного фонда, созданного в соответствии с учредительными документами.

По кредиту счета 86 «Резервный капитал» отражается формирование и пополнение резервного капитала из установленных источников – в корреспонденции с дебетом счетов 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 75 «Расчеты с учредителями», 87 «Добавочный капитал» и др.

Пополнен резервный капитал за счет отчислений из прибыли

31.12	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» «Резервный капитал»	Д-т 12000	К-т 12000
-------	---	--------------	--------------

По дебету счета 86 «Резервный капитал» отражается расходование средств резервного капитала – в корреспонденции со счетами, отражающими направление расходования этих средств.

По дебету субсчета «Резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством» отражается покрытие убытка от финансово-хозяйственной деятельности отчетного года и прошлых лет — в корреспонденции с кредитом счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

По дебету субсчета «Резервный фонд, образованный в соответствии с учредительными документами» отражается списание средств резервного капитала по указанному выше направлению, а также в корреспонденции с кредитом счетов:

- 75-1 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов», — при использовании средств резервного капитала на выплату доходов участникам в случае недостаточности прибыли отчетного года;
- 65 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — при отнесении на резервный капитал не компенсируемых страховыми выплатами потерь ценностей от стихийных бедствий;
- 85 «Уставный капитал» — при увеличении уставного капитала за счет резервного фонда;
- в корреспонденции с другими счетами.

**Таблица 24.3** Учет расходования резервного капитала

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Направлены средства резервного капитала на покрытие убытка отчетного года или прошлых лет	Направленные средства	«Резервный капитал»	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Начислены доходы учредителям за счет средств резервного капитала	Начисленные доходы	«Резервный капитал»	«Расчеты с учредителями»
Покрыты из средств резервного капитала не компенсируемые потери от стихийных бедствий	Суммы потерь, списываемые на резервный капитал	«Резервный капитал»	«Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Оборот по кредиту счета 86 «Резервный капитал» показывает объем отчислений в резервный капитал, оборот по дебету — объем использованных средств резервного капитала, кредитовое сальдо показывает остаток резервного капитала на отчетную дату.

## Нераспределенная прибыль

Финансовый результат деятельности организации выражается в соответствующем приросте или уменьшении собственного капитала. Прирост собственного капитала в результате финансово-хозяйственной деятельности соответствует полученной прибыли, уменьшение собственного капитала — убытку.



### **Чистая прибыль**

*Чистая прибыль* есть часть прибыли отчетного года, остающаяся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль и иных обязательных платежей в бюджет. Отрицательные значения данного показателя соответствуют полученному убытку отчетного года. Величина чистой прибыли является фиксированным показателем, характеризующим результаты деятельности организации в отчетном году.

Чистая прибыль находится в распоряжении организации и распределяется по установленным направлениям. Возможны следующие направления распределения и использования прибыли:

- на выплаты дивидендов (доходов) акционерам и учредителям. Данная операция уменьшает активы организации и собственный капитал;
- на покрытие совершенных затрат и убытков, которые возмещаются из прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- на пополнение резервного фонда;
- на увеличение фондов специального назначения согласно уставным документам;
- на покрытие непокрытого убытка прошлых лет (при его наличии);
- на баланс дочернего общества или структурного подразделения, выделенного на отдельный баланс; а также на другие цели.

### **Нераспределенная прибыль**

Остаток чистой прибыли организации после произведенного распределения (использования) прибыли, готовый к дальнейшему использованию, называется *нераспределенной прибылью*. Нераспределенная прибыль находится в распоряжении организации, ее величина уменьшается при дальнейшем использовании и распределении прибыли по установленным направлениям.

В бухгалтерском учете разграничиваются два показателя: нераспределенная прибыль отчетного года и нераспределенная прибыль прошлых лет.

*Нераспределенная прибыль отчетного года* представляет собой остаток не распределенной (не использованной) чистой прибыли отчетного года по состоянию на отчетную дату. При наступлении последующего отчетного периода нераспределенная прибыль отчетного года присоединяется к нераспределенной прибыли прошлых лет.

*Нераспределенная прибыль прошлых лет* — это результирующая величина нераспределенной прибыли прошлых отчетных периодов, которая находится в распоряжении организации и готова к распределению и использованию.

### **Фонды специального назначения**

Фонды специального назначения формируются из средств нераспределенной прибыли организации, а также за счет безвозмездных взносов учредителей и

других физических и юридических лиц. Фонды специального назначения создаются в соответствии с учредительными документами, принятой учетной политикой и законодательством. Установленная величина, перечень и порядок образования фондов специального назначения регулируются учредительными документами. Средства фондов расходуются в соответствии с утвержденной сметой.

Фонды специального назначения подразделяются на фонды накопления, фонд социальной сферы, фонды потребления.

### **Фонды накопления**

Фонды накопления включают в себя средства нераспределенной прибыли и целевых взносов, предназначенные (зарезервированные) для финансирования инвестиционной и финансовой деятельности организации, а именно:

- для капитальных вложений в новые объекты основных средств производственного назначения;
- для технического перевооружения, реконструкции и модернизации действующего производства;
- для долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений;
- для других мероприятий инвестиционного характера.

Вложение средств на перечисленные цели (на развитие организации) не изменяет общей величины активов организации, а лишь перераспределяет их состав, при этом не возникают новые обязательства перед кредиторами. Поскольку не изменяется величина активов и обязательств организации, то не меняется и величина ее собственного капитала (согласно основному равенству бухгалтерского учета). Таким образом, вложение средств фондов накопления в развитие организации не меняет величины собственного капитала в части данных фондов, то есть *не уменьшает величины* самих фондов накопления.

**Пример.** Влияние инвестиционной деятельности на величину фондов накопления

Величина фондов накопления организации составляет 120000 руб. Из данных средств организация приобрела производственное оборудование на сумму 40000 руб. Затраты на доставку, установку и наладку были включены в указанную стоимость.

Данная операция имеет инвестиционный характер. В ее результате перераспределился состав активов: оборотные активы (денежные средства на расчетном счете) уменьшились на 40000 руб., внеоборотные активы (основные средства) увеличилась на первоначальную стоимость оприходованного производственного оборудования – 40000 руб. Объем совокупного имущества организации (активов) не изменился.

Объем и структура пассивов организации также не изменились. В результате совершенных капитальных вложений величина фондов накопления продолжает составлять 120000 руб., из них 40000 руб. использованы по целевому назначению.

Средства фондов накопления могут использоваться также на следующие установленные цели:

- на выплату доходов и дивидендов учредителям (участникам);
- на погашение убытков отчетного года при отсутствии других источников;

- на погашение затрат в составе капитальных вложений, связанных со строительством и приобретением основных средств, по установленному порядку не включаемых в первоначальную стоимость объектов основных средств;
- на погашение сумм снижения стоимости материально-производственных запасов и незавершенного производства по результатам их переоценки.

При расходовании средств фондов накопления по данным направлениям имущество (активы) организации уменьшаются, соответственно уменьшаются сами фонды накопления в составе собственного капитала.

### **Фонд социальной сферы**

*Фонд социальной сферы* включает в себя средства нераспределенной прибыли и целевых поступлений, зарезервированные для финансирования инвестиций в объекты социальной сферы организации. Фонд социальной сферы пополняется также на суммы стоимости имущества социальной сферы, полученного безвозмездно.

Целевое использование средств фонда на инвестиции в объекты социальной сферы не влечет за собой уменьшение имущества (активов) организации, не влияет на величину собственного капитала, и следовательно, не уменьшает величины самого фонда. Уменьшение фонда социальной сферы происходит в случае использования его средств на перечисленные ниже цели:

- списание убытков от безвозмездной передачи основных средств непроизводственного назначения;
- оказание спонсорской помощи бюджетным организациям, больницам, школам, библиотекам.

### **Фонды потребления**

*Фонды потребления* включают в себя средства нераспределенной прибыли, зарезервированные для осуществления мероприятий по развитию социальной сферы (кроме капитальных вложений), а именно:

- на выплату работникам организации сумм материального поощрения, премирования, единовременных пособий;
- на организацию бесплатного питания, компенсацию стоимости питания, оздоровительные мероприятия для персонала и членов их семей;
- на обучение, на содержание объектов общественного питания, здравоохранения, культуры, отдыха и спорта;
- на другие аналогичные мероприятия и расходы.

Целевое использование зарезервированных в фондах потребления средств уменьшает активы организации и собственный капитал. Поэтому средства, зарезервированные в фондах потребления, в бухгалтерском балансе не включены в состав собственного капитала, а представлены в разделе баланса «Краткосрочные пассивы». В случае необходимости средства фондов потребления могут быть использованы для покрытия убытков от деятельности организации.

## Учет нераспределенной прибыли

Учет нераспределенной прибыли и специальных фондов в ее составе осуществляется на счете 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Учет формирования и движения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года и прошлых лет подробно рассмотрен в главе 32 «Финансовые результаты деятельности».

### Счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Активно-пассивный счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли, в том числе фондов специального назначения (если их образование предусмотрено учредительными документами), либо непокрытого убытка организации. К данному счету открываются следующие субсчета:

- 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» — для учета наличия и движения нераспределенной прибыли либо непокрытого убытка отчетного года;
- 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» — для учета движения нераспределенной прибыли или непокрытого убытка прошлых лет;
- 88-3 «Фонды накопления» — для учета наличия и движения средств фондов накопления;
- 88-4 «Фонд социальной сферы» — для учета наличия и движения средств фонда социальной сферы;
- 88-5 «Фонды потребления» — для учета наличия и движения средств фондов потребления.

Кредитовое сальдо по счету 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывает величину накопленной нераспределенной прибыли, включая средства фондов специального назначения, на отчетную дату.

Аналитический учет по счету 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведется нарастающим итогом с начала отчетного года. Аналитический учет по каждому из фондов организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по направлениям образования и использования средств.

### Учет образования и пополнения фондов специального назначения

Образование, пополнение и движение фондов специального назначения отражается на следующих субсчетах к счету 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

- субсчет 88-3 «Фонды накопления»;
- субсчет 88-4 «Фонд социальной сферы»;
- субсчет 88-5 «Фонды потребления».

Пополнение фондов специального назначения отражается по кредиту субсчета соответствующего фонда, счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», в корреспонденции с дебетом счетов учета средств, направленных на пополнение фондов:

- 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года», 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» – при пополнении фондов посредством отчислений из нераспределенной прибыли отчетного года и прошлых лет;
- 75 «Расчеты с учредителями», 51 «Расчетный счет», 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами», 77 «Расчеты с государственным и муниципальным органом» и др. – при образовании фондов за счет целевых вкладов учредителей и других юридических и физических лиц;
- 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» – при пополнении фонда социальной сферы на стоимость безвозмездно полученного имущества, относящегося к социальной сфере.

Пополнены фонды потребления за счет отчислений из нераспределенной прибыли прошлых лет

		Д-т	К-т
12.01	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», суб. «Нераспределенная прибыль прошлых лет»	10000	
	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», суб. «Фонды потребления»		10000

### Учет использования средств фонда накопления

Использование средств фонда накопления *на развитие организации* не влечет за собой его уменьшение, и соответственно, израсходованные суммы не списываются с кредита субсчета 88-3 «Фонды накопления», счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Для аналитического учета движения средств фонда накопления рекомендуется открывать к субсчету 88-3 «Фонды накопления» два подраздела: «Фонд накопления, образованный», «Фонд накопления, использованный».

На кредите подраздела «Фонд накопления, образованный» учитывается резервирование части нераспределенной прибыли для формирования фонда.

Пополнены фонды накопления из средств нераспределенной прибыли прошлых лет

		Д-т	К-т
12.01	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», суб. «Нераспределенная прибыль прошлых лет»	30000	
	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», суб. «Фонды накопления», подр. «Фонд накопления, образованный»		30000

Целевое использование средств фонда накопления на развитие организации отражается внутренними записями с дебета подраздела «Фонд накопления, образованный» в кредит подраздела «Фонд накопления, использованный».

Направлены на развитие организации средства фондов накопления		Д-т	К-т
23.02	Суб. «Фонды накопления», подр. «Фонд накопления, образованный»	15000	
	Суб. «Фонды накопления», подр. «Фонд накопления, использованный»		15000

Капитальные вложения в основные средства и другие инвестиции, финансируемые из средств фонда накопления, отражаются в обычном порядке. Например, совершенные капитальные вложения отражаются по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и кредиту счетов учета расчетов и денежных средств.

Уменьшение (списание) фондов накопления производится в ограниченных случаях и отражается по дебету счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 88-3 «Фонды накопления», в корреспонденции с кредитом счетов:

- 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года», – при использовании средств фонда для погашения убытка отчетного года;
- 75 «Расчеты с учредителями» – при использовании средств фонда для выплаты доходов и дивидендов учредителям (участникам) организации;
- 08 «Капитальные вложения» – при списании затрат, связанных с созданием нового имущества, но не включаемых в первоначальную стоимость этого имущества.

Уменьшен фонд накопления на сумму средств, направленных на выплаты дивидендов		Д-т	К-т
15.03	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», суб. «Фонд накопления», подр. «Фонд накопления, образованный»	5000	
	«Расчеты с учредителями»		5000

Кредитовое сальдо субсчета 88-3 «Фонды накопления» отражает величину фондов накопления, зарезервированных на развитие организации из нераспределенной прибыли отчетного года и прошлых лет и использованных по целевому назначению частично или полностью.

#### Учет использования средств фонда социальной сферы

Уменьшение (списание) средств фонда социальной сферы производится в ограниченных случаях и отражается по дебету счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 88-4 «Фонды социальной сферы», в корреспонденции с кредитом счетов:

- 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» – при безвозмездной передаче основных средств непроизводственного назначения (в сумме убытка от выбытия основных средств);
- 51 «Расчетный счет», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – при оказании спонсорской помощи бюджетным и другим организациям.

Списан за счет фонда социальной сферы убыток от безвозмездной передачи основных средств непроизводственного назначения

24.07	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», суб. «Фонды социальной сферы» «Реализация и прочее выбытие основных средств»	Д-т  8500	К-т  8500
-------	--	-----------------	-----------------

## Целевые финансирование и поступления

*Целевые финансирование и поступления* — средства, получаемые организацией на строго определенные цели: финансирование научно-исследовательских работ, капитальных вложений, подготовку кадров, содержание детских и культурно-просветительских учреждений, строительство жилых домов, целевые программы и другие аналогичные цели.

### Формирование и расходование средств целевого финансирования и поступлений

*Целевое финансирование* — средства из бюджета, внебюджетных фондов и других источников, предоставленные организации для финансирования определенных целевых программ (работ) на безвозвратной основе или на условиях частичного возврата.

*Целевые поступления* — взносы разных юридических и физических лиц в возмещение расходов, производимых организацией в интересах этих лиц. К целевым поступлениям относятся: плата за обучение, взносы родителей на содержание их детей в детских учреждениях, взносы сторонних организаций в порядке долевого участия в жилищном строительстве, поступления от дочерних (зависимых) обществ и пр.

Средства целевого финансирования и целевых поступлений расходуются в строгом соответствии с утвержденными сметами. Запрещается использование целевых средств не по назначению, а также направление других средств на нужды, финансирование которых должно осуществляться только за счет целевых источников. Средства целевого финансирования, полученные на безвозвратной основе, являются источником увеличения собственного капитала организации. Например, при оприходовании имущества, источником формирования которого явились средства целевого финансирования на капитальное строительство или пополнение оборотных средств, стоимость данного имущества относится на увеличение добавочного капитала организации.

### Счет «Целевые финансирование и поступления»

Пассивный счет 96 «Целевые финансирование и поступления» предназначен для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения: средств, поступивших от других организаций, субсидий правительственных органов и др.

В целях разграничения источников целевого финансирования к счету 96 «Целевые финансирование и поступления» могут быть открыты субсчета:

- «Целевые финансирование и поступления из бюджета»;
- «Целевые финансирование и поступления из отраслевых и межотраслевых внебюджетных фондов»;
- «Прочие целевые финансирование и поступления».

По кредиту счета 96 «Целевые финансирование и поступления» отражается поступление средств целевого назначения. Записи производятся в корреспонденции со счетами 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами» или счетами учета денежных средств – в зависимости от источников поступления средств целевого финансирования.

Поступили на расчетный счет средства целевого финансирования		Д-т	К-т
17.01	«Расчетный счет» «Целевые финансирование и поступления»	18000	18000

По дебету счета 96 «Целевые финансирование и поступления» отражаются суммы, израсходованные на те или иные мероприятия.

Списаны затраты обслуживающих хозяйств на расход целевых поступлений		Д-т	К-т
23.02	«Целевые финансирование и поступления» «Обслуживающие производства и хозяйства»	2550	2550

Аналитический учет по счету 96 «Целевые финансирование и поступления» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

### Учет целевого финансирования на безвозвратной основе

Организация может получить на безвозвратной основе средства целевого финансирования из бюджета на капитальное строительство, пополнение оборотных средств и т.д. В качестве примера учета целевого финансирования на безвозвратной основе рассмотрим учет средств целевого финансирования на приобретение новых объектов основных средств.

Поступление средств целевого финансирования на расчетный счет организации отражается по дебету счета 51 «Расчетный счет» в корреспонденции с кредитом счета 96 «Целевые финансирование и поступления». Приобретение объектов основных средств с оплатой с расчетного счета отражается в общем порядке учета капитальных вложений в основные средства.

При оприходовании вводимых в действие объектов производится дополнительная запись на сумму первоначальной стоимости данных объектов по дебету счета 96 «Целевые финансирование и поступления» в корреспонденции с кредитом счета 87 «Добавочный капитал». Этой записью отражается увеличение собственного капитала организации (в части добавочного капитала) в результате расхода средств целевого финансирования, полученных на безвозвратной основе.



**Таблица 24.4 Учет средств целевого финансирования, полученных на безвозвратной основе**

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Поступили на расчетный счет средства целевого финансирования	Поступившие суммы	«Расчетный счет»	«Целевые финансирование и поступления»
Приобретены объекты основных средств за счет целевого финансирования	Израсходованные суммы	«Капитальные вложения»	«Расчетный счет»
Оприходованы введенные в действие объекты основных средств	Первоначальная стоимость объектов	«Основные средства»	«Капитальные вложения»
Отнесены на увеличение добавочного капитала освоенные средства целевого финансирования	Первоначальная стоимость объектов	«Целевые финансирование и поступления»	«Добавочный капитал»

#### **Учет целевых поступлений, полученных на возвратной основе**

В качестве примера учета целевых поступлений, полученных на возвратной основе, рассмотрим учет основным застройщиком целевых поступлений, полученных при строительстве объектов в порядке долевого участия. При строительстве объектов основных средств в порядке долевого участия организация – основной застройщик получает целевые поступления от других застройщиков и использует их по целевому назначению. По окончании строительства соответствующие объекты передаются другим застройщикам.

Поступление целевых средств в объеме согласно смете отражается основным застройщиком по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 96 «Целевые финансирование и поступления». Совершенные затраты на строительство учитываются на дебете счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов и денежных средств. По завершении строительства и приемке работ стоимость объектов, переданных другим участникам, списывается с кредита счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с дебетом счета 96 «Целевые финансирование и поступления».

Если фактическая стоимость выполненных и принятых работ меньше стоимости согласно смете, то суммы экономии могут быть возвращены участникам либо отнесены на финансовые результаты организации – основного застройщика. Данным операциям соответствует списание суммы экономии с дебета счета 96 «Целевые финансирование и поступления» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетный счет» либо счета 80 «Прибыли и убытки».

Таблица 24.5 Учет основным застройщиком целевых поступлений

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Получены целевые поступления от участников	Поступившие суммы	«Расчетный счет»	«Целевые финансирование и поступления»
Произведены затраты на строительство основных средств	Суммы затрат	«Капитальные вложения»	«Расчетный счет»
Переданы участникам законченные объекты	Стоимость законченных объектов	«Целевые финансирование и поступления»	«Капитальные вложения»
Возвращена участникам экономия по смете согласно договору	Сумма экономии	«Целевые финансирование и поступления»	«Расчетный счет»
Зачислена в прибыль экономия по смете согласно договору	Сумма экономии	«Целевые финансирование и поступления»	«Прибыли и убытки»

### Вопросы

1. Перечислите источники формирования и составляющие собственного капитала.
2. Какие счета используются для учета собственного капитала?
3. Каким образом производится формирование уставного капитала акционерного общества?
4. В каких случаях акционерное общество обязано объявить и зарегистрировать уменьшение уставного капитала?
5. С какой целью акционерное общество может выкупать у акционеров собственные акции?
6. С какой целью и из каких источников формируется резервный капитал?
7. Из каких источников формируется и пополняется добавочный капитал?
8. Что такое нераспределенная прибыль?
9. С какой целью создаются фонды специального назначения?
10. Как учитывается движение средств в фондах специального назначения?
11. Какие средства относятся к целевому финансированию и целевым поступлениям?
12. На увеличение каких источников списываются средства целевого финансирования, полученные на безвозвратной основе?