**ВСЕРОССИЙСКИЙ ЗАОЧНЫЙ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ**

БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ХОЗЯЙСТВЕННОЙ   
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

по дисциплине «Бухгалтерская (финансовая) отчетность»

на тему **«Отчет об изменениях капитала: его содержание, техника составления»**

Исполнитель:

*Чебурахова Наталия Евгеньевна*

факультет УС

специальность БУА и А

группа 432

№ зачетной книжки 08убд43019

Руководитель:

*Мельникова Любовь Анатольевна*

Москва − 2010

**Содержание**

[Введение 3](#_Toc261287730)

[Глава 1. Теоретическая часть на тему «Отчет об изменениях капитала: его содержание, техника составления» 5](#_Toc261287731)

[1.1. Целевое назначение и содержание Отчета об изменениях капитала 5](#_Toc261287732)

[1.2. Структура формы №3 «Отчет об изменениях капитала» 13](#_Toc261287733)

[1.3. Концепции капитала и поддержанию капитала в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) 24](#_Toc261287735)

[1.4. Методика заполнения Отчета об изменениях капитала на примере   
ОАО «Интрейд» 25](#_Toc261287736)

[Глава 2. Практическая часть. Составление годовой бухгалтерской отчетности за 2009 г. завода «Эталон» 34](#_Toc261287737)

[Заключение 37](#_Toc261287738)

[Список используемой литературы 39](#_Toc261287739)

[Приложения 41](#_Toc261287740)

**Введение**

Выделение показателей капитала организации в отдельную форму связано с важностью информации для многих заинтересованных пользователей о состоянии и движении составных частей капитала, особенно это касается организаций, имеющих организационно – правовую форму в виде хозяйственного товарищества и общества.

Минимум информации, которую требуется раскрыть в бухгалтерской отчетности, приведен в Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Указанное Положение требует от хозяйственных товариществ и обществ представления отчета об изменениях капитала, который должен содержать как минимум данные о величине капитала на начало отчетного периода, увеличении капитала с выделением раздельно увеличения за счет дополнительного выпуска акций, за счет переоценки имущества, за счет прироста имущества, за счет реорганизации юридического лица (слияние, присоединение), за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала, об уменьшении капитала с выделением раздельно уменьшения за счет уменьшения номинала акций, за счет уменьшения количества акций, за счет реорганизации юридического лица (разделение, выделение), за счет расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно в уменьшение капитала, о величине капитала на конец отчетного периода.

В образце формы отчета об изменениях капитала приведено большое количество показателей, требующих раскрытия, и организация, исходя из специфики деятельности и наличия определенных данных, должна сформировать форму отчета, представляемую в установленные адреса.

Вышесказанное определяет актуальность рассматриваемой в работе темы.

Цель курсовой работы заключается в изучение теоретических и практических вопросов, связанных с техникой составления формы №3 Отчета об изменениях капитала.

В связи с целью можно выделить следующие задачи:

1. Изучить назначение и содержание Отчета об изменениях капитала;

2. Исследовать структуру формы №3 «Отчет об изменениях капитала»;

3. Рассмотреть концепции капитала и поддержания капитала в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО);

4. Отразить на примере этапы заполнения формы № 3.

Объект исследования данной курсовой работы избран Отчет об изменениях капитала (форма №3).

Предметом исследования курсовой работы является изучение содержание и техника составления Отчета об изменениях капитала.

В основу методики курсовой работы положены приемы и способы, применяемые при изучении конкретной формы отчетности в бухгалтерском учете. В частности сбор, изучение, систематизация и анализ материалов по форме №3, формулировка выводов.

В процессе написания данной курсовой работы были использованы различные источники: законодательные и нормативные акты, учебники и учебные пособия таких авторов, как Арабян К.К., Заббарова О.А., Новодворский В.Д., Соколова Е.С. и др.

1. **Теоретическая часть на тему «Отчет об изменениях капитала: его содержание, техника составления»**
   1. **Целевое назначение и содержание Отчета об изменениях капитала**

Отчет об изменениях капитала относится к пояснениям к бухгалтерской отчетности и представляет собой отдельную форму бухгалтерской отчетности – форму № 3. Выделение показателей собственного капитала организации и сведений о прочих фондах и резервах в отдельную форму отчетности связано с важностью информации для разных пользователей о состоянии и движении составных частей собственного капитала организации [12]. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать дополнительные данные об изменениях в капитале организации.

Структура собственного капиталакоммерческой организации представлена на рис. 1.



*Рисунок 1.* Структура собственного капитала коммерческой организации

*Основной (акционерный) капитал —* это уставный капитал коммерческой организации, который по решению собственников (общего собрания акционеров участников) может увеличиваться и уменьшаться, но не менее минимального размера, предусмотренного законодательством.

*Дополнительно оплаченный капитал (эмиссионный доход) –* это превышение стоимости выпуска акций над их номинальной стоимостью.

*Дополнительный неоплаченный капитал* от переоценки инвестиций и основных средств – это превышение переоцененной стоимости инвестиций и основных средств над их первоначальной стоимостью.

*Резервный капитал* – часть средств коммерческой организации, образуемая за счет отчислений от нераспределенной прибыли. Резервный капитал используется для покрытия убытков и в отдельных случаях для выплаты дивидендов, когда прибыли отчетного периода недостаточно.

*Нераспределенная прибыль –* одна из составных частей собственного капитала. Это величина реинвестированной прибыли организации с момента ее создания за вычетом различных убытков, выплат по дивидендам и прибыли, трансформированной в авансированный капитал.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» требует от хозяйственных товариществ и обществ представлять в отчете следующие данные:

* о величине капитала на начало отчетного периода;
* об увеличении капитала с выделением раздельно увеличения за счет: дополнительного выпуска акций, переоценки имущества, прироста имущества, реорганизации юридического лица (слияние, присоединение), доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала;
* об уменьшении капитала с выделением раздельно уменьшения номинала акций за счет: уменьшения номинала акций, уменьшения количества акций, реорганизации юридического лица (разделение, выделение), расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно в уменьшение капитала;
* о величине капитала на конец отчетного периода.

Отчет состоит из двух разделов:

I. «Изменения капитала»;

II. «Резервы».

В разделе 1 «Изменения капитала» отражаются наличие и движение всех составляющих собственного капитала организации: уставного (складочного) капитала, добавочного капитала, резервного фонда, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Данные приводятся за два года – отчетный и предыдущий. Например, при заполнении отчета за 2008 г. нужно показать остатки составляющих собственного капитала на 31 декабря 2006 г., на 1 января и на 31 декабря 2007 г., на 1 января и на 31 декабря 2008 г.

Структура таблицы раздела I «Изменения капитала» позволяет увидеть, за счет каких факторов или источников меняется величина уставного, добавочного и резервного капитала, а также нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) [17].

В частности, на размер уставного капитала могут повлиять:

* дополнительный выпуск акций или уменьшение их количества;
* увеличение или уменьшение вкладов или номинальной стоимости акций;
* аннулирование собственных акций акционерным обществом;
* реорганизация предприятия.

Размер добавочного капитала может измениться в результате:

* пересчета иностранных валют в случае взноса в уставный капитал в иностранной валюте иностранным учредителем;
* получения эмиссионного дохода;
* направления средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала;
* направления средств добавочного капитала на погашение убытка, выявленного по результатам работы организации за год;
* реорганизации предприятия.

Резервный капитал может возрасти за счет отчислений от прибыли либо сократиться за счет погашения убытка, выявленного по результатам работы организации за год. Кроме того, часть резервного капитала может быть направлена на выплату процентов по облигациям, эмитированным акционерным обществом.

Величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) зависит:

* от финансовых результатов отчетного года;
* от размера выплаченных дивидендов;
* от отчислений в резервный фонд;
* от последствий реорганизации предприятия
* от величины уценки ранее не переоцененных объектов основных средств организации.

Кроме того, размеры капитала, отраженные во вступительном сальдо на   
1 января отчетного года, могут отличаться от размеров, которые зафиксированы в заключительном сальдо на 31 декабря предыдущего года. Это произойдет в двух случаях:

* 1. при переоценке основных средств;
  2. при внесении изменений в учетную политику организации.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» один раз в год (на начало отчетного года) организация имеет право переоценивать объекты основных средств. Причем если решение о переоценке принято, то в дальнейшем эту процедуру нужно будет проводить ежегодно.

Переоценка проводится либо путем индексации стоимости основных средств, либо методом прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным иенам. Предприятие вправе проводить оценку объектов как самостоятельно, так и с помощью привлеченных экспертов. Если в результате переоценки стоимость основных средств изменилась, то разница отражается по счету 83 «Добавочный капитал», а в случаях уценки объекта, который ранее не дооценивался, – на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Согласно ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» учетная политика организации может меняться в следующих случаях:

* если меняются нормативные акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета;
* если организация внедряет новые способы ведения бухгалтерского учета;
* если существенно меняются условия деятельности предприятия.

Это может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности организации и т.п. Исходя из положений п. 20 и 21 ПБУ 1/2008 для сопоставимости информации данные за предыдущий год, которые переносятся в отчетность текущего года, надо представить так, будто бы новая учетная политика применялась и в прошлом году. Другими словами, данные прошлого года надо пересчитать в сопоставимых условиях. При этом в учете никакие записи не делаются, а корректировки отражаются только в бухгалтерской отчетности.

Раздел II «Резервы» можно условно поделить на четыре части:

1. резервы, образованные в соответствии с законодательством;
2. резервы, образованные в соответствии с учредительными документами;
3. оценочные резервы;
4. резервы предстоящих расходов.

К каждой части предусмотрены строки как минимум для трех резервов. Однако предприятия указывают наименования имеющихся резервов в форме   
№ 3 самостоятельно.

В форме № 3 приводится расшифровка составных частей резервного капитала, которая ранее находилась непосредственно в самой форме бухгалтерского баланса. Кроме того, в форме № 3 отражается движение оценочных резервов и резервов предстоящих расходов.

В приказе об учетной политике должны быть оговорены виды резервов, создаваемых в организации, а также порядок ведения аналитического учета по каждому из них.

Рассмотрим оценочные резервы, которые организация должна формировать исходя их принципа осторожности в оценке активов бухгалтерского баланса.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей учитываются на счете 14. В аналитическом учете к данному счету могут открываться субсчета, отражающие резервы:

* под отклонение стоимости сырья (материалов, топлива и т.п.) от рыночного уровня цен;
* под снижение стоимости других средств в обороте (незавершенное производство, готовая продукция и т.д.);

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» резервы под снижение стоимости материальных ценностей должны создаваться в конце отчетного года.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей формируется, когда эти ресурсы испорчены, морально устарели или их рыночные цены имеют устойчивую тенденцию к снижению. Сумма резерва определяется как разница между фактической себестоимостью заготовления (приобретения) материальных ценностей по каждому номенклатурному номеру и текущей рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи) на конец отчетного периода.

Резервы по сомнительным долгам и под обесценение финансовых вложений учитываются по кредиту счетов 63 «Резервы по сомнительным долгам» и 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» соответственно [17].

Резерв по сомнительным долгам организация вправе создавать не только в конце года, но и каждый квартал по результатам инвентаризации дебиторской задолженности. Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва, он не будет использован (полностью или частично), неиспользованные суммы присоединяются к финансовым результатам отчетного года.

При отражении в отчетности резерва по сомнительным долгам следует помнить:

* созданный резерв уменьшает величину балансовой прибыли;
* на сумму резерва уменьшаются данные о дебиторской задолженности по соответствующим строкам актива баланса;
* в пассиве баланса созданный резерв не отражается.

При установлении устойчивого снижения стоимости финансовых вложений организация образует резерв под обесценение финансовых вложений   
(счет 59) на величину разницы между учетной и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе прочих расходов).

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под снижение стоимости финансовых вложений.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

В подразделе «Резервы предстоящих расходов» раздела II раскрываются виды резервов, которые отражены по строке «Резервы предстоящих расходов» баланса. К резервам предстоящих расходов относят учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» резервы:

* предстоящей оплаты отпусков работникам организации;
* на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
* производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
* на ремонт основных средств;
* на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и т.д.

Кроме того, на счете 96 могут быть отражены резервы в связи с выявлением условных фактов хозяйственной деятельности (согласно ПБУ 8/01) и резервы в связи с грядущим прекращением какого-либо направления (сегмента) деятельности организации (ПБУ16/02).

В справке к отчету отражают данные о стоимости чистых активов организации. Исчисление данного показателя производится в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным совместным приказом Минфина России № 10н и ФКЦБ России № 03-6/пз от 29.01.2003. Данные о поступлении средств из бюджета и внебюджетных фондов заполняются с учетом требований ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» и ПБУ 9/99 «Доходы организации».

* 1. **Структура формы №3 «Отчет об изменениях капитала»**

*Раздел I «Изменения капитала».*

В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России указывается, что «капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации».

В составе собственного капитала могут быть выделены две основные составляющие: инвестированный капитал, т.е. капитал, вложенный собственниками и накопленный капитал, т.е. созданный сверх того, что было первоначально авансировано собственниками [11]. Кроме того, в составе собственного капитала можно выделить составляющую, связанную с изменением стоимости активов организации вследствие их переоценки.

Инвестированный капитал включает:

* номинальную стоимость обыкновенных, привилегированных акций;
* дополнительно оплаченный (сверх номинальной стоимости акций) капитал.

Первая составляющая инвестированного капитала представлена в бухгалтерском балансе уставным капиталом, вторая – добавочным капиталом, в части полученного эмиссионного дохода.

Накопленный капитал формируется за счет нераспределенной прибыли и резервного капитала, созданного за счет чистой прибыли.

В этом разделе отражаются суммы, повлиявшие на изменение уставного, добавочного, резервного капитала и на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации. Раздел можно условно разделить на две части. В первой части отражаются данные за год, предшествующий отчетному, во второй части – те же показатели за отчетный год.

В первую часть раздела I вносятся показатели из формы № 3 за предыдущий год. При этом по строке 070 «Остаток на 31 декабря предыдущего года» Отчета за текущий год отражается сумма, указанная по строке 140 «Остаток на 31 декабря отчетного года» в разделе I Отчета за предыдущий год.

Показатель строки 070 «Остаток на 31 декабря предыдущего года» может отличаться от показателя строки 100 «Остаток на 1 января отчетного года». Это случается, когда предприятие вносит изменения в учетную политику или проводит переоценку основных средств.

При заполнении раздела I организации могут столкнуться с ситуацией, когда в строках за предыдущий год какой-либо показатель отражен, а в строках за текущий год он отсутствует (или наоборот). Чтобы не нарушать принцип сопоставимости показателей, в этом случае целесообразно такой показатель включать в обе части раздела, а в пустых строках ставить прочерки.

Посмотрим, как заполняется каждая графа раздела I Отчета [16].

Порядок заполнения графы 3 «Уставный капитал»**.**

В графе 3 отражается изменение уставного капитала. Для заполнения строк за прошлый год используются данные из раздела I «Изменения капитала» Отчета за предыдущий, а показатели отчетного года формируются на основании данных счета 80 «Уставный капитал» за отчетный год.

По строке «Остаток на 1 января отчетного года» отражается кредитовое сальдо по счету 80 на начало данного года.

Если в отчетном году уставный капитал увеличился за счет дополнительного выпуска акций, увеличения их номинальной стоимости, либо вследствие реорганизации юридического лица, по строкам, предназначенным для этих показателей, указываются соответствующие кредитовые обороты по счету 80 за год.

Если в отчетном году уставный капитал уменьшился за счет снижения номинала акций, количества акций либо вследствие реорганизации юридического лица, то по соответствующим строкам отражаются дебетовые обороты по   
счету 80.

В разделе I формы № 3 предусмотрены только те показатели, которые влияют на изменение уставного капитала акционерных обществ. Показатели, влияющие на размер уставного капитала обществ с ограниченной ответственностью, в нем не отражены. У таких организаций изменение уставного капитала происходит, если, например, участники общества принимают решение увеличить или уменьшить уставный капитал, либо появляется новый участник, который вносит дополнительный вклад. Чтобы отразить эти изменения, вместо строк, указанных в форме, можно ввести строки с другим названием.

Порядок заполнения графы 4 «Добавочный капитал»**.**

Для заполнения этой графы используются данные счета 83 «Добавочный капитал». Показатели за прошлый год переносятся в графу 4 из раздела I Отчета за предыдущий год.

По строке «Остаток на 1 января отчетного года» отражается кредитовое сальдо по счету 83 на начало года, а по строке «Остаток на 31 декабря отчетного года» – кредитовое сальдо по этому счету на конец года.

У организации, которая в течение отчетного года переоценивала основные средства, суммы переоценки, учтенные на счете 83, отражаются по строке «Результат от переоценки объектов основных средств».

Если в результате переоценки стоимость основных средств увеличилась, показатель этой строки определяется как разница между кредитовым оборотом по счету 83 в корреспонденции со счетом 01 и дебетовым оборотом по счету 83 в корреспонденции со счетом 02.

Если после переоценки стоимость основных средств уменьшилась и снижение стоимости было отражено за счет сумм добавочного капитала, показатель этой строки Отчета определяется как разница между дебетовым оборотом по счету 83 в корреспонденции со счетом 01 и кредитовым оборотом по счету 83 в корреспонденции со счетом 02. В этом случае показатель указывается в круглых скобках.

Строку «Результат от пересчета иностранных валют» раздела I заполняют организации, учредители которых перечисляли взносы в уставный капитал в иностранной валюте. По этой строке отражаются курсовые разницы, связанные с его формированием. Согласно пункту 14 ПБУ 13/2000 они должны быть отнесены на добавочный капитал.

При заполнении этой строки следует учитывать, что данный порядок применяется только к положительным курсовым разницам. Они списываются в кредит счета 83. По мнению автора, отрицательные курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала, на счете 83 отражать нельзя. Если это сделать, возникнет дебетовое сальдо по счету 83. А для пассивного счета это недопустимо.

Данный вывод подтверждается инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета, согласно которой записи по дебету счета 83 могут иметь место в строго указанных случаях. А именно: при уценке основных средств, направлении средств на увеличение уставного капитала и при распределении сумм добавочного капитала между учредителями организации. В других случаях записи по дебету счета 83 не производятся [16].

Таким образом, отрицательные курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала, целесообразнее учитывать не по дебету счета 83, а в общеустановленном порядке – в составе внереализационных расходов.

Порядок заполнения графы 5 «Резервный капитал»**.**

Для заполнения этой графы используются данные счета 82 «Резервный капитал». Этот счет ведут организации, создающие резервные фонды путем распределения части полученной прибыли. Суммы резервного капитала направляются на покрытие убытка организации, погашение облигаций и выкуп собственных акций (долей) при отсутствии иных средств. В других целях резервный капитал использовать нельзя.

Резервные фонды в обязательном порядке создают акционерные общества (п. 1 ст. 35 Федерального закона от 26.12.95 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»). Общества с ограниченной ответственностью могут формировать такие фонды в добровольном порядке (ст. 30 Федерального закона от 08.02.98 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

В графе 5 «Резервный капитал» отражаются сальдо и обороты по счету 82 «Резервный капитал».

В форме № 3 нет строк, в которых указывалось бы использование резервного капитала. Если в организации такие операции имели место, для их отражения вводятся дополнительные строки.

Порядок заполнения графы 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Для заполнения графы 6 используются данные счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По строкам, которые характеризуют остаток нераспределенной прибыли на начало или конец года, показывается соответствующее сальдо по счету 84. Если за тот или иной период образовалось дебетовое сальдо (то есть организация получила убыток), показатель отражается в круглых скобках.

Если организация вносила изменения в учетную политику и в результате этого изменилась чистая прибыль, то величину изменений следует отразить в графе 6 по строке «Изменения в учетной политике».

Показатель строки «Результат переоценки объектов основных средств» определяется как разница между оборотами по счету 84 в корреспонденции со счетами 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств». Если нераспределенная прибыль в результате переоценки основных средств уменьшилась, сумму уменьшения нужно отразить в круглых скобках.

Показатель строки «Чистая прибыль» в разделе I формы № 3 должен равняться показателю, отраженному по строке 190 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» за этот же год.

По строке «Дивиденды» указывается сумма дивидендов, начисленных за год. Этот показатель отражается в форме № 3 в круглых скобках. Для заполнения этой строки нужно взять оборот по дебету счета 84 в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» субсчет «Расчеты по выплате доходов». Если дивиденды начислены учредителям, одновременно являющимся работниками предприятия, то для заполнения этой строки необходимо использовать оборот по дебету счета 84 в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» субсчет «Доходы от участия в капитале».

Строка «Отчисления в резервный фонд» заполняется, если организация создает резервный капитал. Показатель этой строки в графе 6 должен быть равен показателю графы 5 «Резервный капитал» по этой же строке. Но в отличие от показателя графы 5 показатель графы 6 заключается в круглые скобки. Он равняется дебетовому обороту счета 84 в корреспонденции со счетом 82 «Резервный капитал».

Строки «Увеличение величины капитала за счет реорганизации юридического лица» и «Уменьшение величины капитала за счет реорганизации юридического лица» заполняются, если в результате реорганизации изменилась сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Порядок заполнения графы 7 «Итого».

После заполнения всех граф раздела I следует вывести итоговые данные в графе 7. Они рассчитываются путем суммирования значений, отраженных во всех остальных графах по соответствующим строкам. Показатель, заключенный в круглые скобки, вычитается.

*Раздел II «Резервы».*

В данном разделе отражаются суммы резервов, созданных организацией. В разделе II выделено четыре вида резервов:

* резервы, образованные в соответствии с законодательством;
* резервы, образованные в соответствии с учредительными документами;
* оценочные резервы;
* резервы предстоящих расходов.

Данные о резервах отражаются за предыдущий и отчетный годы. При этом по каждому резерву показывается остаток на начало соответствующего года (графа 3), поступление за год (графа 4), использование за год (графа 5) и остаток на конец года (графа 6).

Резервы, образованные в соответствии с законодательством и учредительными документами

Строку «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» заполняют акционерные общества. Как уже отмечалось, по Закону № 208-ФЗ они обязаны создавать резервный фонд. Его размер должен составлять не менее 5% уставного капитала.

Учредительными документами акционерных обществ может быть предусмотрен больший размер резервного фонда. В этом случае суммы, направленные на формирование резервного фонда сверх 5%, также отражаются по строке «Резервы, образованные в соответствии с законодательством».

Строку «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» заполняют организации, для которых законодательством предусмотрено право, а не обязанность создавать резервные фонды. Речь идет об обществах с ограниченной ответственностью. Они могут создавать резервный фонд в добровольном порядке. Его размер устанавливается уставом общества (ст. 30 Закона № 14-ФЗ). Для указанных строк раздела II используются данные счета 82 «Резервный капитал» за год.

Резервы, образованные в соответствии с учредительскими документами.

Как акционерные общества, так и общества с ограниченной ответственностью могут создавать резервы в соответствии с положениями своего устава. Такие резервы создаются за счет нераспределенной прибыли организации. Сумма этих резервов отражается по строке «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» Бухгалтерского баланса.

Общества с ограниченной ответственностью могут расходовать средства резервного капитала как на покрытие убытка, так и на любые другие цели, предусмотренные уставом. Законодательных ограничений на использование средств резервного капитала для ООО не установлено.

Резервы, образованные в соответствии с законодательством и в соответствии с учредительскими документами входят в состав накопительной части собственного капитала. В условиях рыночной экономики резервный капитал выступает в качестве страхового фонда, создаваемого для целей возмещения убытков и обеспечения защиты интересов третьих лиц в случае недостаточности прибыли у организации.

Гражданский кодекс Российской Федерации содержит требование, согласно которому, начиная со второго года деятельности предприятия его уставный капитал не должен превышать величину чистых активов. Если же данное требование нарушается, то предприятие обязано уменьшить (перерегистрировать) уставный капитал, приведя его в соответствие с величиной чистых активов (но не менее минимальной величины). Чем больше величина созданного резервного капитала, тем при прочих равных условиях выше величина чистых активов и, следовательно, тем дальше отодвигается необходимость уменьшения уставного капитала в случае убытков.

Оценочные резервы.

В бухучете предусмотрены следующие виды оценочных резервов:

* резервы под снижение стоимости материальных ценностей (учитываются на счете 14);
* резервы под обесценение финансовых вложений (учитываются на счете 59);
* резервы по сомнительным долгам (учитываются на счете 63).

Организации, формирующие оценочные резервы, должны заполнить соответствующие строки раздела II Отчета. Для этого необходимо использовать данные по счетам 14, 59 или 63.

От резервов, создаваемых за счет чистой прибыли, следует отличать оценочные резервы, которые формируются, как правило, для покрытия суммы уменьшения активов. Типичным примером оценочных резервов является резерв по сомнительным долгам, которому в активе должны соответствовать суммы сомнительной дебиторской задолженности, одна часть которых будет списана предприятием, другая возможно, окажется взысканной и поступит на увеличение прибыли.

К оценочным резервам относится также резерв под обесценение финансовых вложений. Такой резерв может рассматриваться как операционные расходы организации. Наличие сформированного резерва позволяет уточнить балансовую оценку финансовых вложений.

Еще одним примером оценочных резервов является резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

В соответствии с пунктом 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» МПЗ, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражают в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости МПЗ образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последние выше текущей рыночной стоимости [20].

Экономическая природа оценочных резервов может меняться. Так, в некоторых случаях (например, завышения величины сомнительных долгов) они могут представлять собой скрытую прибыль предприятия.

Основные отличия оценочных резервов от прочих резервов:

* величина резервов определяется финансовыми результатами деятельности предприятия, источник их формирования, как правило, – чистая прибыль; оценочные резервы создаются вне зависимости от результатов деятельности;
* резервам соответствует реальная величина активов; суммы, отражаемые на счетах 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и 63 «Резервы по сомнительным долгам», свидетельствуют о завышенной величине активов (дебиторской задолженности; вложений в ценные бумаги и др.);
* использование резервов сопровождается уменьшением конкретного (реального) элемента активов (например, денежных средств). Использование оценочных резервов свидетельствует о том, что актив баланса сократился на сумму нереального актива, например из состава дебиторской задолженности исключены суммы, завышающие ее величину;
* величина и динамика резервов отражают способность предприятия к самофинансированию, величина оценочных резервов – нет.

Резервы предстоящих расходовэ

Резервы предстоящих расходов относятся к скрытым резервам для поддержания собственного капитала. Они возникают не за счет чистой прибыли, а за счет правил списания отдельных расходов в бухгалтерском учете. Резервы предстоящих расходов могут возникать в результате принятой в организации учетной политике.

В целях равномерного списания расходов организации могут создавать резервы предстоящих расходов. Это резервы:

* на предстоящую оплату отпусков работникам;
* на выплату вознаграждений по итогам работы за год;
* на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
* на ремонт основных средств;
* на предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
* на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
* на предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;
* на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
* на покрытие иных непредвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Минфина России.

Для заполнения указанных строк раздела II используются остатки по соответствующим субсчетам счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

*Раздел «Справки».*

В справочном разделе Отчета по строке «Чистые активы» отражается стоимость чистых активов организации на начало и конец года. При их расчете организация должна руководствоваться совместным приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29.01.2003 № 10н/03-6/пз «Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерного общества».

Согласно этому приказу стоимость чистых активов акционерных обществ определяется как разница между суммой отдельных видов активов и пассивов. В состав активов, принимаемых к расчету, включаются:

* внеоборотные активы, отраженные в разделе I баланса;
* оборотные активы, отраженные в разделе II баланса, за исключением задолженности учредителей по взносам в уставный капитал.

В состав пассивов, принимаемых к расчету, входят:

* долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства;
* краткосрочные обязательства по займам и кредитам;
* кредиторская задолженность;
* задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
* резервы предстоящих расходов;
* прочие краткосрочные обязательства.

Строки «Получено на расходы по обычным видам деятельности» и «Получено на капитальные вложения во внеоборотные активы» заполняют организации (кроме некоммерческих), которые получали указанные целевые средства из бюджета и внебюджетных фондов. Для заполнения этих строк используются данные по соответствующим субсчетам счета 86 «Целевое финансирование».

Помимо средств на данные расходы организации могут получать средства из бюджета и внебюджетных фондов на иные цели. Для отражения этих сумм строки в разделе «Справки» не предусмотрены. При необходимости организации могут ввести их самостоятельно.

* 1. **Концепции капитала и поддержанию капитала в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО)**

В соответствии с принципами МСФО существует две концепции капитала: поддержание финансового капитала и поддержание физического капитала [11].

Согласно концепции поддержания финансового капитала, прибыль считается полученной, только если финансовая (денежная) сумма чистых активов в конце периода превышает финансовую (денежную) сумму чистых активов в начале периода после вычета всех распределений и взносов владельцев в течение периода. Поддержание финансового капитала может быть измерено либо в номинальных денежных единицах или единицах постоянной покупательной способности.

Согласно концепции поддержания физического капитала, прибыль считается полученной, только если физическая производительность (или операционная способность) компании (или ресурсы или фонды, необходимые для достижения этой способности) в конце периода превышают физическую производительность в начале периода после вычета всех распределений или вкладов владельцев в течение периода.

Согласно концепции поддержания капитала, только притоки активов, превышающие суммы, необходимые для поддержания капитала, могут считаться прибылью и называться прибылью на капитал. Следовательно, прибыль – это остаточная величина, которая получается после вычета расходов (в том числе корректировок, обеспечивающих поддержание капитала, где это необходимо) из дохода. Если расходы превышают доход, то разность составляет чистый убыток. Компания сохранила свой капитал, если в конце периода она имеет такой же капитал, как и имела в его начале. Любая сумма сверх требуемой для поддержания капитала в начале периода является прибылью.

* 1. **Методика заполнения Отчета об изменениях капитала на примере ОАО «Интрейд»**

Рассмотрим пример заполнения Отчета об изменениях капитала за 2009 год (Приложение 1) в ОАО «Интрейд».

Показатели раздела I «Изменения капитала» формы № 3 представлены в следующих разрезах: графа 3 «Уставный капитал»; графа 4 «Добавочный капитал»; графа 5 «Резервный капитал»; графа 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Остатки составляющих собственного капитала отражены в графе 7 «Итого».

Уставный капитал ОАО «Интрейд» на конец 2005 г. составлял 7000 тыс. руб. В течение 2006 – 2007 гг. его сумма не менялась.

На конец 2005 г. добавочный капитал ОАО «Интрейд» был равен 300 тыс. руб., резервный капитал – 1650 тыс. руб.

На 31 декабря 2005 г. нераспределенная прибыль ОАО «Интрейд» составляла 321 тыс. руб.

В 2006 г. ОАО «Интрейд» получило прибыль в размере 240 тыс. руб. и произвело отчисления в резервный фонд в сумме 50 тыс. руб.

Таким образом, на 31 декабря 2006 г. остаток чистой прибыли составил 511 тыс. руб. (444 + 117 – 50 )

В 2009 г. организация получила чистую прибыль в сумме 320 тыс. руб. По решению собрания акционеров были выплачены дивиденды в сумме 51 тыс. руб., а также произведены отчисления в резервный фонд 50 тыс. руб. Остаток чистой прибыли на конец 2009 г. составил 730 тыс. руб. (511 + 320 – 51 – 50).

*Графа 3 «Уставный капитал».*

В строке «Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему» нужно отразить сумму уставного капитала ОАО «Интрейд» на 31 декабря 2007г. (7000 тыс. руб.).

В строке «Остаток на 1 января предыдущего года» указывается сумма уставного капитала на 1 января 2008 г. (7000 тыс. руб.).

Эти суммы равны кредитовому остатку по счету 80 «Уставный капитал» на соответствующие даты.

Строки «Увеличение величины капитала за счет...» заполняются в тех случаях, если в течение 2008 – 2009 гг. организация увеличила свой уставный капитал. В нашем примере строки прочеркиваются.

Уменьшение капитала в течение предшествующего года указывают по строке «Уменьшение величины капитала за счет...». Данный показатель имеет отрицательное значение, поэтому и отражается но графе «Уставный капитал» в круглых скобках. В нашем примере строки прочеркиваются.

По строке «Остаток на 31 декабря предыдущего года» указывают кредитовый остаток по счету 80 «Уставный капитал». В нашем примере на 31 декабря 2008 г. он составил 7000 тыс. руб.

Затем в графе 3 нужно отразить увеличение или уменьшение уставного капитала организации в отчетном году. В нашем примере изменений уставного капитала не было.

В строке «Остаток на 31 декабря текущего года» нужно отразить величину уставного капитала организации (фирмы) на 31 декабря 2009 г. (7000 тыс. руб.).

*Графа 4 «Добавочный капитал».*

По строке «Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему» нужно отразить сумму добавочного капитала. В нашем примере на 31 декабря 2007 г. она равна кредитовому сальдо по счету 83 «Добавочный капитал» на эту дату и составляет 300 тыс. руб.

Строка «Результат от переоценки объектов основных средств» заполняется в том случае, если организация проводила переоценку основных средств на 1 января предыдущего года. В нашем примере переоценка в 2008 г. не проводилась.

В строке «Остаток на 1 января предыдущего года» отражается сумма добавочного капитала организации. Она равна сумме строк «Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему» и «Результат от переоценки основных средств», а также должна совпадать с кредитовым остатком по счету 83 «Добавочный капитал» на 1 января предыдущего года. В нашем примере на 1 января 2008 г. она составила 300 тыс. руб.

По строке «Результат от пересчета иностранных валют» нужно указать положительные или отрицательные курсовые разницы. В нашем примере строка прочеркивается.

По строке «Остаток на 31 декабря предыдущего года» отражается сумма добавочного капитала на 31 декабря предыдущего года.

В нашем примере она равна сальдо по кредиту счета 83 на 31 декабря (300 тыс. руб.).

По строке «Результат от переоценки объектов основных средств» нужно указать увеличение или уменьшение добавочно­го капитала за счет переоценки основных средств, проведенной на 1 января отчетного года. В нашем примере дооценка основных средств на 1 января 2009 г. не проводилась.

В строке «Остаток на 1 января отчетного года» следует отразить сумму добавочного капитала организации. В нашем примере «Добавочный капитал» на эту дату составил 300 тыс. руб.

Следующая строка – «Результат от пересчета иностранных валют» – заполняется в том случае, если в 2009 г. учредители организации вносили деньги в ее уставный капитал и эта сумма была выражена в иностранной валюте. В нашем примере строка прочеркивается.

В строке «Остаток на 31 декабря отчетного года» показывается сальдо по кредиту счета 83 на 31 декабря текущего года. В нашем примере оно составит 300 тыс. руб.

*Графа 5 «Резервный капитал».*

По строке «Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему» организация отражает кредитовое сальдо по счету 82 «Резервный капитал» на 31 декабря. В нашем примере на 31 декабря 2007 г. оно составило 1650 тыс. руб.

По строке «Остаток на 1 января предыдущего года» указывается остаток по кредиту счета 82 «Резервный капитал» на 1 января предыдущего года (1650 тыс. руб.).

Кредитовый оборот по счету 82 за предыдущий год отражают по строке «Отчисления в резервный фонд». В нашем примере за 2008 т. он составил 50 тыс. руб.

В строке «Остаток на 31 декабря предыдущего года» указывается сальдо по счету 82 на 31 декабря. Эту же сумму нужно показать по строке «Остаток на 1 января отчетного года». В нашем примере сальдо составило 1700 тыс. руб.

Кредитовый оборот по счету 82 за отчетный год отражают по строке 110 «Отчисления в резервный фонд». В нашем примере за 2009 г. они составили 50 тыс. руб.

В строке «Остаток на 31 декабря отчетного года» указывается кредитовый остаток по счету 82. В нашем примере по состоянию на 31 декабря 2009 г. он составил 1750 тыс. руб.

*Графа 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».*

По строке «Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему» нужно указать остаток нераспределенной прибыли на указанную дату. В нашем примере остаток прибыли на 31 декабря 2007 г. равен кредитовому остатку по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и составил 321 тыс. руб.

Если в 2008 г. по сравнению с 2007 г. произошли изменения в учетной политике организации, то оценка этих изменений в денежном выражении должна быть отражена по строке «Изменения в учетной политике». В нашем примере строка прочеркивается.

По строке «Результат от переоценки объектов основных средств» отражается уменьшение нераспределенной прибыли за счет уценки основных средств, проведенной на 1 января предыдущего года. Эту сумму нужно поставить в круглые скобки. В нашем примере переоценка основных средств в 2008 г. в ОАО «Интрейд» не проводилась.

В строке «Остаток на 1 января предыдущего года» нужно отразить сумму нераспределенной прибыли по состоянию на эту дату. На 1 января 2008 г. она равна кредитовому остатку по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В нашем примере она составит 321 тыс. руб.

По строке «Чистая прибыль» показывается сумма нераспределенной прибыли, полученной в предыдущем году. В 2008 г. в ОАО «Интрейд» она составила 240 тыс. руб. Сумма нераспределенной прибыли уменьшается на сумму дивидендов, начисленных в предыдущем году (в нашем примере дивиденды по итогам 2007 г. не начислялись), и на сумму отчислений в резервный фонд (50 тыс. руб.). Уменьшение чистой прибыли предыдущего года отражается по строкам отчета «Дивиденды» и «Отчисления в резервный фонд».

В строке «Остаток на 31 декабря предыдущего года» указывается сальдо по кредиту счета 84 на 31 декабря. В 2008 г. в ОАО «Интрейд» оно составило 511 тыс. руб. (321 + 240 – 50).

В следующей строке – «Изменения в учетной политике» – показываются суммы, которые были направлены в предыдущем году на увеличение (уменьшение) нераспределенной прибыли организации, согласно изменениям, внесенным в ее учетную политику. В нашем примере строка прочеркивается.

По строке «Результат от переоценки объектов основных средств» нужно отразить уменьшение нераспределенной прибыли организации за счет уценки основных средств, проведенной на 1 января отчетного года. Сумму уменьшения нужно поставить в круглые скобки. В нашем примере строка прочеркивается.

В строке 100 «Остаток на 1 января отчетного года» отражается кредитовое сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на соответствующую дату.

По строке «Чистая прибыль» организация отражает сумму нераспределенной прибыли, полученной в отчетном году.

В нашем примере прибыль 2009 г. составила 320 тыс. руб. Как и прибыль предыдущего года, ее нужно уменьшить на суммы начисленных дивидендов и отчислений в резервный фонд. Сумму уменьшения указывают по строкам «Дивиденды» (51 тыс. руб.) и «Отчисления в резервный фонд» (50 тыс. руб.).

Кредитовое сальдо счета 84 на 31 декабря 2009 г. показывается по строке «Остаток на 31 декабря отчетного года».

По строке 140 в нашем примере будет отражена сумма 730 тыс. руб. (511 + + 320 – 51 – 50).

*Графа 7 «Итого».*

Организация отражает информацию о движении собственного капитала в целом в 2007 – 2009 гг. Эти суммы должны быть определены как алгебраическая сумма сальдо счетов 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и взаимоувязаны со строкой 490 «Итого по разделу III**»** бухгалтерского баланса.

В нашем примере остатки собственного капитала составили соответственно:

* на 31 декабря 2007 г. – 9271 тыс. руб.;
* на 1 января 2008 г. – 9271 тыс. руб.;
* на 31 декабря 2008 г. – 9511 тыс. руб.;
* на 1 января 2009 г. – 9511 тыс. руб.;
* на 31 декабря 2009 г. – 9780 тыс. руб.

*Раздел II «Резервы»* включает четыре части.

В первой части отражается изменение резервов, образованных в соответствии с законодательством.

Во второй части отражается изменение резервов, которые акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью могут создавать в соответствии с положениями своего устава за счет нераспределенной прибыли организации. Такие резервы организации отражают по строке «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами».

В графе 3 раздела отражается остаток резерва на 1 января предыдущего года и на 1 января отчетного года.

В графе 4 организация (фирма) указывает сумму средств, которые были направлены на формирование резервного капитала в течение предыдущего года и отчетного года соответственно. Они равны кредитовым оборотам по кредиту счета 82 «Резервный капитал» за эти периоды.

В графе 5 нужно показать сумму резерва, направленного в течение предыдущего года и отчетного года на покрытие тех или иных расходов (т.е. дебетовые обороты по счету 82 за эти периоды).

В графе 6 отражается кредитовое сальдо по счету 82 по состоянию на 31 декабря предыдущего и отчетного года.

ОАО «Интрейд» образовало резерв в соответствии с законодательством на 31 декабря 2007 г. в сумме 1650 тыс. руб., который не использовался в течение 2008 и 2009 гг. В 2008 г. на эти цели была дополнительно направлена часть чистой прибыли в сумме 50 тыс. руб. В 2009 г. эта операция повторилась. Остаток резервного фонда, образованного в соответствии с учредительными документами, на 31 декабря 2009 г. составил 1750 тыс. руб.

В третьей части – «Оценочные резервы» – расшифровываются данные о движении оценочных резервов, созданных в соответствии с учетной политикой организации. Учет оценочных резервов ведется на счетах 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и 63 «Резервы по сомнительным долгам».

В графе 3 раздела нужно показать остаток резервов на 1 января предыдущего года и на 1 января отчетного года.

В графе 4 указывают сумму средств, направленных на создание оценочных резервов, а в графе 5 – сумму израсходованного резерва по данным предыдущего года и данным отчетного года.

В графе 6 отражается кредитовое сальдо счетов 14, 59 и 63 по состоянию на 31 декабря предыдущего года и 31 декабря отчетного года.

В 2008 г. в балансе ОАО «Интрейд» не числилась просроченная дебиторская задолженность. В 2009 г. в балансе ОАО «Интрейд» числилась просроченная дебиторская задолженность в сумме 15 тыс. руб. Эта задолженность не была обеспечена соответствующими гарантиями, поэтому 1 октября 2009 г. был образован резерв по сомнительным долгам в размере 15 тыс. руб. До конца года эта задолженность так и не была погашена.

По строке за отчетный год сделаны записи:

* в графе 3 – прочерк;
* в графе 4 – 15 тыс. руб.;
* в графе 5 – прочерк;
* в графе 6 – 15 тыс. руб.

В четвертой части – «Резервы предстоящих расходов» – отражаются резервы, учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

В графе 3 показывается остаток резерва на 1 января предыдущего года и на 1 января отчетного года.

В графе 4 показывается сумма средств, направленная на создание резерва за предыдущий и отчетный годы.

В графе 5 нужно указать сумму резерва, которая была направлена в предыдущем и отчетном годах на покрытие тех или иных расходов.

В графе 6 показывается остаток резерва на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря отчетного года.

В 2008 г. у ОАО «Интрейд» согласно принятой учетной политике зарезервировало 30 тыс. руб. на выплату вознаграждений по итогам работы за год, а также был создан резерв на гарантийный ремонт. Размер этого резерва – 15 тыс. руб. В течение года все резервы были использованы. В 2009 г. согласно принятой учетной политике ОАО «Интрейд» зарезервировало 40 тыс. руб. на выплату вознаграждений по итогам работы за год, а также был создан резерв на гарантийный ремонт. Размер этого резерва – 10 тыс. руб.

В течение 2009 г. все резервы также были использованы. В строку «Данные предыдущего года» в отношении резерва на выплату вознаграждений по итогам работы за год бухгалтер ОАО «Интрейд» занес следующие данные:

* в графе 3 – прочерк;
* в графе 4 – 30 тыс. руб.;
* в графе 5 – 30 тыс. руб. – в круглых скобках;
* в графе 6 – прочерк.

По строке «Данные отчетного года» будут отражены следующие данные;

* в графе 3 – прочерк;
* в графе 4 – 40 тыс. руб.;
* в графе 5 – 40 тыс. руб. – в круглых скобках;
* в графе 6 – прочерк.

По строке «Данные предыдущего года» в отношении резерва на гарантийный ремонт бухгалтер ОАО «Интрейд» заносит следующие данные:

* в графе 3 – прочерк;
* в графе 4 – 15 тыс. руб.;
* в графе 5 – 15 тыс. руб. – в круглых скобках;
* в графе 6 – прочерк.

По строке «Данные отчетного года» будут отражены следующие данные:

* в графе 3 – прочерк;
* в графе 4 – 10 тыс. руб.;
* в графе 5 – 10 тыс. руб. в круглых скобках;
* в графе 6 – прочерк.

Отчет об изменениях капитала завершают справки, в которых приводятся показатели чистых активов.

Стоимость чистых активов определяется по формуле:

[11].

Стоимость чистых активов ОАО «Интрейд» составила на конец 2008 г. по данным бухгалтерского баланса:

(10 741) – (12 + 1218) = 9511 (тыс. руб.).

Стоимость чистых активов на коней 2009 г. составила:

(10 571) – (4 + 787) = 9780 (тыс. руб.).

1. **Практическая часть. Составление годовой бухгалтерской отчетности за 2009 г. завода «Эталон»**

*Общие сведения об организации*

Наименование организации – «Эталон», ИНН 7701717975

Адрес организации: 103045, г. Москва, Октябрьский проспект, 37

Код по ОКПО (общероссийский классификатор предприятий и организаций) – 54613312.

Организационно-правовая форма: общество с ограниченной ответственностью (код по ОКОПФ – 65)

Форма собственности: частная (код по ОКФС – 16).

Вид деятельности: производство подшипников (код по ОКВЭД– 37.17).

Руководитель – Марченко Д. С..

Главный бухгалтер – Дмитриева Э. Н.

ООО «Эталон» имеет два основных цеха:

№ 1 – механический, № 2 – сборочный, а также один вспомогательный цех – ремонтно-механический. В основных цехах вырабатывается два вида продукции - «А» и «Б». Вспомогательный цех выполняет текущий ремонт оборудования механического цеха (заказ № 301) и сборочного цеха (заказ № 302).

*Последовательность решения сквозной задачи*

1. На основании бухгалтерских записей в журнале хозяйственных операций отразить затраты по ремонтному цеху (вспомогательное производство) в части общепроизводственных расходов (операция 39) в сводной ведомости учета затрат (раздел 1) (приложение 3).

2. Определить затраты на ремонт в разрезе заказов (операция 40) в сводной ведомости учета затрат (раздел 1) (приложение 3).

3. На основании бухгалтерских записей в журнале хозяйственных операций отразить затраты по цехам основного производства (цеху №1 и цеху №2) в части общепроизводственных расходов (операция 41) в сводной ведомости учета затрат (раздел 1) (приложение 3).

4. Рассчитать сумму транспортного налога в бухгалтерской справке «Расчет суммы транспортного налога» (операция 43) (приложение 4).

5. Определить в бухгалтерской справке потери от окончательного брака (операция 46) (приложение 5).

6. На основании бухгалтерских записей в журнале хозяйственных операций в сводной ведомости учета затрат (раздел 1) подсчитать затраты по изделиям А и Б (приложение 3).

7. Определить фактическую производственную себестоимость изделий А и Б в справке бухгалтерии «Расчет фактической себестоимости готовой продукции за декабрь 2009 г.» (операция 47) (приложение 6).

8. Рассчитать сумму отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от нормативной в справке бухгалтерии «Расчет фактической себестоимости готовой продукции за декабрь 2009г.»   
(операция 49) (приложение 6).

9. Определить сумму общехозяйственных расходов в сводной ведомости учета затрат (раздел 1) (операция 51) (приложение 3).

10. Подсчитать в Сводной ведомости затраты в разрезе экономических элементов и комплексных расходов (разделы 1 и 2) (приложение 3).

11. Определить финансовый результат от продажи продукции за декабрь и в целом за 2009 г., заполнив аналитические данные к счету 90 «Продажи» (операция 58) (приложение 7).

12. Заполнить ведомость учета нематериальных активов и начисления амортизации за январь-декабрь 2009 г. (приложение 8).

13. Заполнить карточки движения основных средств за 2009 г. (приложение 9).

14. Рассчитать сумму налога на имущество в бухгалтерской справке «Расчет налога на имущество» (операция 63), предварительно определив остаточную стоимость основных средств (приложение 10).

15. Определить и списать в конце месяца (декабря) и в целом за год сальдо прочих доходов и расходов, заполнив аналитические данные к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (операция 64) (приложение 11).

16. Рассчитать в бухгалтерской справке сумму условного расхода по налогу на прибыль за декабрь (операция 65) (приложение 12).

17. Произвести расчет НДС, принимаемого к налоговому вычету в справке бухгалтерии (операция 72) (приложение 13).

18. Выявить сумму нераспределенной прибыли и закрыть счет 99, заполнив аналитические данные к счету 99 «Прибыли и убытки» (операция 73) (приложение 14).

19. Заполнить справки-расчеты о состоянии краткосрочной кредиторской и дебиторской задолженности в 2009 г. (приложение 15).

20. Заполнить справки-расчеты бухгалтерии о поступлении и расходовании денежных средств за декабрь и в целом за 2009 г. (приложение 16).

21.Закрыть субсчета счета 90 (операция 74).

22. Закрыть субсчета счета 91 (операция 75).

23. Составить Главную книгу (приложение 16).

24. Составить оборотно-сальдовую ведомость за декабрь 2009 г. (приложение 18).

25. Заполнить формы годовой бухгалтерской отчетности, рекомендованные Минфином РФ. Формы отчетности составить в тыс. руб. без десятичных знаков.

26. Составить отчеты о движении денежных средств прямым и косвенным методами, применяемыми в международной практике (формы отчетов приведены в курсовом задании). Техника составления данных отчетов приведена в самих формах отчетов о движении денежных средств (приложение 19).

27. Проверить взаимоувязку показателей форм отчетности в справке бухгалтерии (приложение 20).

**Заключение**

В пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках должны приводиться дополнительные данные об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и т.д.) организации.

В соответствии с п. 30 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного Приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н, «хозяйственные товарищества и общества в составе бухгалтерской отчетности должны раскрыть информацию о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих капитала организации».

В состав годовой бухгалтерской отчетности входит форма №3 «Отчет об изменениях капитала». В ней отражаются показатели, характеризующие формирование уставного, добавочного и резервного капитала предприятия, а также нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Кроме того, форма №3 «Отчет об изменениях капитала» содержит сведения о формировании и использовании резервов.

Форму №3 «Отчет об изменениях капитала», утвержденную Приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н, заполняют в составе годовой бухгалтерской отчетности коммерческие организации. Малые предприятия, которые не подлежат обязательному аудиту, эту форму могут не заполнять. Такое же право предоставлено общественным организациям, которые не ведут предпринимательской деятельности и не имеют оборотов по реализации товаров (работ, услуг), за исключением продажи выбывшего имущества.

Форма №3 «Отчет об изменениях капитала» включает в себя: раздел I «Изменения капитала»; раздел II «Резервы»; раздел «Справки».

В работе был подробно рассмотрен техника составления формы №3 «Отчет об изменениях капитала», а также порядок заполнения Отчета об изменениях капитала за 2009 г. на конкретном примере.

В соответствии с п.10 ПБУ 4/99 показатели в бухгалтерской отчетности должны приводиться как минимум за два года. Следовательно, все данные в «Отчете об изменениях капитала» отражаются за отчетный и за предыдущий год. Это правило не распространяется на вновь образованные организации. Они вписывают сведения в форму №3 только за один год.

Организации могут отражать в отчетности показатели более чем за два года. В этом случае в «Отчет об изменениях капитала» вносятся дополнительные строки.

Дополнительные строки организация вправе добавить и в том случае, если на изменение уставного, резервного и добавочного капитала повлияли показатели, которые в форме №3 не предусмотрены. Например, в «Отчет об изменениях капитала» придется ввести новые строки, если организация получила эмиссионный доход, направила средства резервного капитала на выплату процентов по облигациям и т.д.

Таким образом, в данной курсовой работе были рассмотрены главные проблемы по формированию формы №3 «Отчета об изменениях капитала». Для ее написания потребовалось изучить фундаментальные положения бухгалтерского учета, нормативные, инструктивные и справочные материалы по бухгалтерскому учету, работы отечественных экономистов и бухгалтеров в области бухгалтерской финансовой отчетности.

**Список используемой литературы**

1. Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 31.10.2000 №94-Н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 06.010.2008 №106н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 06.07.1999 №43н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 09.06.2001 №44н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 30.03.2001 №26н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01, утвержденное приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 28.11.2001 №96н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 06.05.1999 №32н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 16.10.2000 №92н.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утвержденное приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 02.07.2002 №66н.
11. Арабян К.К. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности внешними пользователями. Учебное пособие – М.: КНОРУС, 2010.
12. Заббарова О.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации. Учебное пособие – М.: Эксмо, 2009.
13. Камышанов П.И. Бухгалтерская финансовая отчетность: составление и анализ. Учебное пособие. – М.: ОМЕГА-Л, 2009.
14. Кутер М.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учебное пособие – М.: Финансы и статистика, 2008.
15. Лупикова Е.В., Пашук Н.К. Бухгалтерская финансовая отчетность. Учебное пособие. – М.: Кнорус, 2009.
16. Мельникова Л.А. Порядок заполнения формы №3 «Отчет об изменениях капитала» // «Бухгалтерская отчетность организации», № 4, 2004
17. Новодворский В.Д. Бухгалтерская отчетность организации. Учебное пособие. – М.: Бухгалтерский учет, 2006.
18. Новодворский В.Д. Комментарии к новым формам бухгалтерской отчетности организации – М.: Бухгалтерский учет, 2008.
19. Новодворский В.Д., Мельникова Л.А. Техника составления бухгалтерского отчета // «Бухгалтерская отчетность организации», № 2, 2004
20. Соколова Е.С. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учебник. –   
    М.: МФПА, 2009.

**Приложения**