

## ЛЕКЦИЯ 10. УЧЕТ ИСТОЧНИКОВ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ

1. Экономическая сущность собственного капитала и резервов
2. Учет уставного капитала
3. Учет формирования и использования резервного и добавочного капитала
4. Учет резервов предстоящих платежей
5. Учет резервов по сомнительным долгам
6. Учет резервов под обесценение финансовых вложений
7. Учет резервов под снижение стоимости запасов

### 1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ

Все собственные источники средств организаций подразделяются на:

1. Капитал. 2. Резервы. 3. Финансирование.

1. Капитал отражает совокупность средств, закрепленных за данным предприятием после вычета из нее кредиторской задолженности. Капитал подразделяется на три вида: *уставный капитал*, закрепленный за данной организацией по уставу, *резервный капитал*, который создается для резервных целей для покрытия непредвиденных, как правило, не зависящих от деятельности организаций расходов (в результате стихийных бедствий и др.) и *добавочный капитал*, куда зачисляются прочие собственные источники (от переоценки основных средств, от превышения курсовой стоимости акций над номиналом и т. п.).

2. Резервы – это средства, зарезервированные для строго определенных нужд: для списания сомнительных долгов, для покрытия предстоящих платежей, под обесценение краткосрочных финансовых вложений, под снижение стоимости запасов. Источниками создания резервов являются соответствующие отчисления либо от прибыли, либо за счет резервирования части затрат.

3. Финансирование. Предприятие может получать средства в порядке финансирования, т.е. безвозмездно. Поэтому эти средства приравниваются к собственным источникам. Как правило, финансирование носит строго целевой характер: на проведение различных целевых мероприятий и т.п.

### 2. УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Уставный капитал – совокупность вкладов (долей, акций) первоначально инвестированных учредителями организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных в учредительных документах, в денежном выражении.

Пассивный счет **80 «Уставный капитала»** предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала организации. По кредиту отражают увеличение уставного капитала, а по дебету – уменьшение.

Таблица 37 – Бухгалтерский учет уставного капитала

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
75-1	80	На формирование уставного капитала организации в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, в сумме вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества

75-1	80	На увеличение уставного капитала организации за счет дополнительных вкладов учредителей (участников), предусмотренных внесенными в учредительные документы изменениями
07,08,10, 11,41,43,08	75-1	На стоимость фактического поступления имущества (вкладов) учредителей, участников
50, 51,52, 55	75-1	Поступление денежных средств от учредителей
82	80	Отражено увеличение уставного капитала за счет средств резервного капитала (при отражении увеличения уставного капитала без использования счета 75 «Расчеты с учредителями»)
83	80	Отражено увеличение уставного капитала за счет средств добавочного капитала (при отражении увеличения уставного капитала без использования счета 75)
84	80	Увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли (при отражении увеличения уставного капитала без использования счета 75)
80	75-1	Отражено уменьшение уставного капитала путем уменьшения стоимости вкладов учредителей, участников; при возврате вкладов в суммах, причитающихся участникам при расторжении договора о совместной деятельности
80	81	Отражено уменьшение уставного капитала на номинальную стоимость аннулированных собственных акций
80	84	На сумму уменьшения уставного капитала при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов (покрытие убытка)

Для синтетического учета уставного капитала предназначен **журнал-ордер № 12-АПК**. Аналитический учет ведется в **ведомости ф. № 69-АПК** по учредителям (участникам) и видам акций, а по договорам о совместной деятельности – по каждому договору и каждому участнику договора.

Для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации, пропорционального распределения среди акционеров, безвозмездной передачи государству, аннулирования предназначен активный счет **81 «Собственные акции (доли) в уставном капитале»**.

Таблица 38 – Учет собственных акций (долей) в уставном капитале

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
81	50, 51, 52, 55	Отражен выкуп акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) у акционеров (участников) собственных акций (долей в уставном капитале) путем выплаты причитающихся им денежных средств в сумме фактических затрат (при отражении выкупа без использования счета 75 «Расчеты с учредителями»)
81	75	Отражен выкуп акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) у акционеров (участников) собственных акций (долей в уставном капитале) в сумме фактических затрат (при отражении выкупа с использованием счета 75)
81	91-1	Отражена положительная разница между ценой реализации собственных акций (долей), выкупленных у акционеров (участников), и числящейся в бухгалтерском учете стоимостью акций (долей)
81	91-1	Отражена при аннулировании акций положительная разница между но-

		минальной стоимостью акций и фактическими затратами на их выкуп у акционеров
50, 51, 52, 55	81	На поступление денежных средств за реализованные акционерным обществом собственные акции (доли в уставном капитале) акционерам (участникам) (при отражении выкупа без использования счета 75)
75	81	Отражена реализация акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) собственных акций (долей в уставном капитале), выкупленных ранее у акционеров (участников)
80	81	Отражено аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций
91-4	81	Отражена отрицательная разница между ценой реализации собственных акций (долей в уставном капитале), выкупленных у акционеров (участников), и числящейся в учете стоимостью акций (долей)
91-4	81	Отражена при аннулировании акций отрицательная разница между номинальной стоимостью акций и фактическими затратами на их выкуп у акционеров

### 3. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕЗЕРВНОГО И ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Для обобщения информации о наличии и движении резервного фонда предназначен пассивный счет **82 «Резервный капитал»**. По кредиту отражают увеличение капитала, а по дебету – его использование. Аналитический учет должен обеспечивать формирование информации об источниках каждого из резервных капиталов. Создаются следующие виды резервных капиталов:

- резервный фонд заработной платы;
- для обеспечения выплаты дивидендов по привилегированным акциям (в случае, когда по итогам отчетного года прибыли недостаточно или получен убыток);
- иные, создаваемые в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Таблица 39 – Бухгалтерский учет резервного капитала

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
82	70	Использованы средства резервного капитала на выплату работникам заработной платы, предусмотренных законодательством, коллективным и трудовым договорами, гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации
82	70, 75	Использованы средств резервного капитала на выплату дивидендов (других доходов) учредителям (участникам, акционерам), являющимся и не являющимся работниками организации
82	75	Использованы средств резервного капитала на выплату выбывающим учредителям (участникам, акционерам) сумм, превышающих их вклад в уставный капитал
82	80	Использованы средства резервного капитала на увеличение уставного
82	84	Использованы средства резервного капитала на покрытие убытка отчетного года, прошлых лет
75	82	На пополнение резервного капитала за счет целевых взносов учредителей (участников)
84	82	На формирование (пополнение) резервного капитала за счет нераспределенной прибыли

Регистром синтетического учета по счету 82 является журнал-ордер № 12-АПК, а аналитического – ведомость аналитического учета ф. 69-АПК.

Для обобщения информации о наличии и движении добавочного фонда организации следует применять пассивный счет **83 «Добавочный капитал»**. Источниками формирования такого фонда будут (записи по кредиту счета):

- изменение стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки;
- превышение цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества (эмиссионный доход).

Таблица 40 – Бухгалтерский учет добавочного капитала

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
83	01, 04	На сумму уценки первоначальной (переоцененной) стоимости основного средства, нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок (если они учитываются по переоцененной стоимости без применения обесценения)
83	02,05	На увеличение суммы накопленной амортизации в результате переоценки основного средства, нематериального актива
83	02, 05	Отражено обесценение основных средств, нематериальных активов в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок (если они учитываются по переоцененной стоимости с применением обесценения)
83	07, 08	На сумму уценки оборудования к установке, установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа, в составе объекта незавершенного строительства, в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок
83	07, 08	Отражены <b>методом «красное сторно»</b> результаты переоценки при: - принятии решения об отчуждении, ликвидации (списании), ином выбытии оборудования к установке, а также установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа, в составе объекта незавершенного строительства; - принятии решения об отчуждении, ликвидации (списании), ином выбытии объекта незавершенного строительства; - принятии объекта к бухгалтерскому учету в качестве готовой продукции
83	75	На распределение сумм добавочного фонда между учредителями (участниками)
83	75-1	Отражены суммы курсовых разниц, возникающих в коммерческих организациях при пересчете в белорусские рубли выраженной в иностранной валюте стоимости дебиторской задолженности собственника имущества (учредителей, участников) по вкладам в уставный фонд этих организаций
83	80	Отражено направление сумм добавочного фонда на увеличение уставного
83	84	Отражено списание сумм добавочного фонда, образовавшихся в результате ранее проведенных переоценок, при выбытии долгосрочных активов
83	96	На увеличение резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого

		основного средства, если основное средство учитывается по переоцененной стоимости
01, 04	83	На сумму дооценки первоначальной (переоцененной) стоимости основного средства, нематериального актива
02, 05	83	На сумму уценки накопленной амортизации основных средств, доходных вложений в материальные активы, нематериальных активов в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок (в случае учета по переоцененной стоимости без применения обесценения)
02, 05	83	На оставшуюся после зачета на счете 91 сумму восстановления обесценения основных средств, нематериальных активов (если они учитываются по переоцененной стоимости с применением обесценения)
07, 08	83	На дооценку стоимости оборудования к установке, установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа, в составе объекта незавершенного строительства, если сумма уценки этого оборудования ранее не была отражена на счете 91, а также оставшаяся после восстановления сумм уценки этого оборудования на счете 91
07, 08	83	Отражены <b>методом «красное сторно»</b> результаты переоценки: - при отчуждении, ликвидации (списании), ином выбытии оборудования к установке, а также установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа, в составе объекта незавершенного строительства; - при отчуждении, ликвидации (списании), ином выбытии незавершенного строительства; - при принятии объекта строительства (его части) к учету в качестве готовой продукции
75	83	Отражено превышение цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся: - при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества - при реализации акций
75-1	83	Отражены суммы курсовых разниц, возникающих в коммерческих организациях при пересчете в белорусские рубли выраженной в иностранной валюте стоимости дебиторской задолженности собственника имущества (учредителей, участников) по вкладам в уставный фонд этих организаций
96	83	Отражено уменьшение резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам (отражается за вычетом сумм уценки основного средства, образовавшихся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства на счете 91 (если основное средство учитывается по переоцененной стоимости))

Аналитический учет по счету 83 ведется по источникам образования и направлениям использования добавочного капитала в **ведомости ф. № 69-АПК**, а синтетический в **журнале-ордере № 12-АПК**.

#### **4. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ ПЛАТЕЖЕЙ**

Сельскохозяйственные организации в соответствии с законодательством, имеют право создавать за счет издержек производства резервы предстоящих платежей. Организации могут образовывать резервы:

- на предстоящую оплату отпусков в случае неравномерного ухода работников в отпуска в течение года, включая отчисления на социальное страхование и обеспечение;

- суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;

- резервы по затратам на реструктуризацию организации;

- резервы по обременительным договорам;

- резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам;

- прочие резервы.

Для обобщения информации о наличии и движении обязательств, в отношении которых имеется неопределенность в суммах будущих платежей, необходимых для их погашения предназначен пассивный счет 96 «Резервы предстоящих платежей». К нему могут открываться субсчета по видам резервов.

Таблица 41 – Бухгалтерский учет резервов предстоящих платежей

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
96	10	На стоимость материалов, списываемых за счет резервов предстоящих платежей
96	20, 23, 29	Отражены затраты основного производства, вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств, списываемые за счет резерва предстоящих платежей
96	28	Отражены потери от брака, списываемые за счет резерва предстоящих платежей, созданного в установленном порядке
96	60	Отражена стоимость работ (услуг), выполненных (оказанных) сторонними лицами, списываемая за счет резерва предстоящих платежей
96	70	Отражено начисление работникам отпускных, премии и иных выплат за счет резерва предстоящих платежей, созданного в установленном порядке
96	69	На начисление страховых взносов в ФСЗН на суммы предстоящей оплаты отпусков
96	91	На уменьшение суммы созданного резерва предстоящих платежей по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам
20, 23, 25, 26, 29, 44	96	Отражено создание резерва предстоящих платежей, связанных с основным производством, вспомогательным производством, общепроизводственными и общехозяйственными нуждами, обслуживающими производствами и хозяйствами, реализацией продукции, товаров, работ, услуг
90	96	Отражено создание в установленном порядке резерва предстоящих платежей, связанных с прочей текущей деятельностью
08	96	Отражено создание резерва предстоящих платежей по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам
83	96	Отражено увеличение суммы созданного резерва предстоящих платежей по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого основного средства
91	96	Увеличена сумма созданного резерва предстоящих платежей по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам

Аналитический учет по счету 96 ведут по отдельным резервам на обратной стороне **журнала-ордера № 10-АПК** в таблице «Аналитические данные» по счету 96 «Резервы предстоящих платежей».

## 5. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

Резерв по сомнительным долгам создается по дебиторской задолженности, возникшей в результате **реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг**, которая **не погашена в срок**, установленный договором или законодательством (если срок не установлен – в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности), и **не обеспечена** соответствующими **гарантиями**.

Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного периода, т.е. может создаваться в конце месяца, а может – раз в год. Периодичность создания резервов закрепляется в учетной политике организации.

На практике возможно применение нескольких вариантов образования резерва по сомнительным долгам:

- **по каждому дебитору** на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов.

- **по группам дебиторской задолженности** на основе ее распределения по срокам непогашения.

- **по всей сумме дебиторской задолженности** на основе выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности.

Списание безнадежных к получению долгов за счет созданного резерва, осуществляется в течение года, следующего за годом образования резерва.

Информация о состоянии и движении резервов по сомнительным долгам обобщается на пассивном счете **63 «Резервы по сомнительным долгам»**. Операции по созданию резервов отражаются по кредиту счета, а списание сомнительных долгов и присоединение остатков резервов к доходам – по его дебету.

Таблица 42 – Бухгалтерский учет резервов по сомнительным долгам

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-10	63	Создан резерв по сомнительным долгам в соответствии с законодательством
63	62	Списана дебиторская задолженность покупателей (заказчиков), признанной безнадежной к получению, за счет созданного резерва по сомнительным долгам
63	90-7	Отражается присоединение неиспользованных сумм резерва по сомнительным долгам к доходу отчетного периода (при погашении задолженности)
90-10	62	На сумму превышения списываемой дебиторской задолженности, признанной безнадежной к получению, над суммой созданного резерва

Списанная в убыток, из-за неплатежеспособности должника, сумма дебиторской задолженности должна учитываться на забалансовом счете 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» в течение 5 лет с момента списания.

Аналитический учет по счету 63 ведется по каждому сомнительному долгу, на который создан резерв в ведомости аналитического учета ф. 68-АПК, а синтетический – в журнале-ордере № 12-АПК.

## **6. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ**

При отнесении финансового актива к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости» организация вправе отражать в бухгалтерском учете на отчетную дату сумму обесценения финансового актива (группы финансовых активов).

Порядок определения суммы обесценения и ее отражения в бухгалтерском учете установлен в п.16 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты», утвержденного постановлением Министерства финансов от 22.12.2018 г. № 74.

Так, организация **вправе** на основании **решения руководителя** организации отражать в бухгалтерском учете **на отчетную дату** сумму обесценения ценных бумаг, учитываемых **по амортизированной стоимости при наличии документального подтверждения признаков обесценения** финансового актива и **возможности достоверного определения суммы его обесценения**.

Сумма обесценения ценных бумаг, учитываемых **по амортизированной стоимости**, принимается равной сумме превышения их амортизированной стоимости над стоимостью расчетных будущих денежных потоков от их использования и отражается в бухгалтерском учете на отчетную дату при наличии документального подтверждения хотя бы одного из **следующих признаков обесценения**, определяемых за период с начала года до отчетной даты, и возможности достоверного определения суммы обесценения:

- а) значительные финансовые затруднения эмитента финансового инструмента или обязанного лица;
- б) исчезновение активного рынка для финансового актива в результате финансовых затруднений;
- в) банкротство эмитента финансового инструмента или обязанного лица становится высоковероятным;
- г) иные признаки, свидетельствующие о снижении суммы расчетных будущих денежных потоков от использования финансового актива.

Если признаки обесценения финансового актива в отчетном периоде прекращают иметь место, то на основании решения руководителя организации в бухгалтерском учете на отчетную дату отражается сумма восстановления обесценения финансового актива в пределах накопленной по нему суммы обесценения.

**Счет 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений»** предназначен для обобщения информации о резервах под обесценение краткосрочных финансовых вложений, создаваемых в порядке, установленном законодательством, а на отдельном субсчете к **счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения»** могут учитываться резервы под обесценение долгосрочных финансовых вложений.

Таблица 43 – Бухгалтерский учет резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
91-4	06, 59	Отражено создание (увеличение) резерва под обесценение финансовых вложений
06, 59	91-1	Отражено уменьшение (восстановление) величины созданного резерва под обесценение финансовых вложений (при прекращении признаков обесценения ценных бумаг и при их выбытии)

Аналитический учет по счетам 06,59 ведется по каждому резерву в **ведомости аналитического учета ф. № 28-АПК** и **ведомости аналитического учета (ф. № 68-АПК)**, а синтетический учет в **журнале-ордере № 3-АПК** и **журнале-ордере № 12-АПК**.

### 7. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ ЗАПАСОВ

Для обобщения информации о резервах под снижение стоимости материалов и других запасов предназначен пассивный счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов».

Запасы, которые **устарели, повреждены или цена реализации которых снизилась**, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

При наличии документального подтверждения признаков обесценения запасов (моральное устаревание, физическое повреждение, снижение справедливой стоимости, сужение рынков сбыта и другие) и возможности достоверного определения суммы их обесценения на последний календарный день месяца на основании решения руководителя организации создается резерв под снижение стоимости запасов в сумме превышения первоначальной стоимости запасов над их чистой стоимостью реализации (ч.1 п.14 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.12.2022 г. № 64).

Суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов включаются в состав **прочих доходов и расходов по текущей деятельности**, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»).

Таблица 44 – Бухгалтерский учет резервов под снижение стоимости запасов

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-10	14	Отражена сумма созданного резерва под снижение стоимости запасов
90-10	14	Отражена сумма уценки фактической себестоимости запасов до чистой стоимости реализации
14	90-7	Восстановлена сумма резерва под снижение стоимости запасов при выбытии запасов, по которым был создан резерв (на конец отчетного периода)

Аналитический учет по счету 14 ведется по каждому резерву в **ведомости ф. 68-АПК**, а синтетический учет – в **журнале-ордере № 12-АПК**.