**Лекция 8. Отчет об изменениях капитала (форма №3). Инструкция, правила и порядок заполнения.**

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать дополнительные данные об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации.

При этом Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99 требует от хозяйственных товариществ и обществ 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, 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, величине капитала на конец отчетного периода.

Для целей отражения в бухгалтерской отчетности акционерного общества информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций рекомендуется учитывать положения, приведенные в письме Министерства финансов Российской Федерации от 23 декабря 1992 г. N 117 "Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий" (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 2 ноября 1994 г. N 07-01-654-94 указанный документ в государственной регистрации не нуждается). При отсутствии указанной информации в бухгалтерском балансе при отражении данных по группе статей "Уставный капитал" она должна быть приведена как расшифровка к статье "Уставный (складочный) капитал" отчета об изменениях капитала или в пояснительной записке.

Учитывая, что в бухгалтерском балансе в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету остатки фондов (фонд потребления, фонд накопления и прочие), образованных в соответствии с учредительными документами организации и принятой учетной политикой за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации (нераспределенной прибыли), не отражаются, организацией соответствующие расшифровки, характеризующие направления использования прибыли, оставшейся в распоряжении организации, приводятся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, в частности в отчете об изменениях капитала или пояснительной записке. Порядок отражения данных о видах образуемых резервов и фондов, а также об изменении их остатков на конец отчетного периода определяется организацией самостоятельно при разработке и принятии ею форм бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, приведенных в Приказе Министерства финансов Российской Федерации от 13 января 2000 г. N 4н "О формах бухгалтерской отчетности организаций".

В отчете об изменениях капитала в разделе "Капитал" приводятся данные о движении всех его составляющих: остатки на начало отчетного года, поступление (уменьшение) за отчетный период, остатки на конец отчетного года.

*По статье "Уставный (складочный) капитал" в графе 3 "Остаток на начало года"* организация показывает сумму уставного (складочного) капитала на начало отчетного года, зафиксированную в зарегистрированных в установленном порядке учредительных документах. В случае увеличения в течение отчетного года уставного (складочного) капитала в установленном порядке соответствующая сумма отражается в графе 4 указанной статьи, а в случае уменьшения - в графе 5. При этом уменьшение уставного (складочного) капитала, например, возможно в случае изъятия вкладов участниками (учредителями), аннулирования собственных акций акционерным обществом, уменьшения вкладов или номинальной стоимости акций при доведении размера уставного капитала до величины чистых активов.

*По статье "Добавочный капитал"* отражается движение добавочного капитала, например в виде прироста стоимости имущества организации в результате его дооценки в соответствии с установленным порядком, принятия к учету имущества в результате осуществления капитальных вложений, полученного эмиссионного дохода. В случае погашения задолженности по взносам в уставный (складочный) капитал, выраженной в иностранной валюте, курсовые разницы отражаются также по указанной статье.

*В графе 3 "Остаток на начало года"* по указанной статье отражается сумма добавочного капитала, числящегося на конец прошлого года с учетом проведенной на начало отчетного года переоценки основных средств в соответствии с установленным порядком.

*В графе 4 "Поступило в отчетном году"* отражается присоединение собственных источников капитальных вложений по принятым в эксплуатацию объектам основных средств, в случаях достройки, дооборудования, реконструкции объектов основных средств и т.п.

*В графе 5* отражается уменьшение добавочного капитала, связанное с направлением средств добавочного капитала на увеличение в установленном порядке уставного капитала, погашение убытка, выявленного по результатам работы организации за год. В течение отчетного года организацией добавочный капитал может быть уменьшен при списании соответствующей его суммы в целях выявления финансового результата от выбытия объектов основных средств, ранее подвергавшихся дооценке в установленном порядке.

При составлении отчета об изменениях капитала рекомендуется выделять из статьи "Добавочный капитал" как в том числе данные об изменении (увеличении или уменьшении) данных о приросте стоимости имущества по переоценке, числящихся в бухгалтерском учете по отдельному субсчету счета учета добавочного капитала. В случае уменьшения стоимости основных средств, например, в результате переоценки при недостаточности или отсутствии учтенных сумм добавочного капитала в связи с принятием к учету этого объекта основных средств в результате капитальных вложений, его достройки, дооборудования, реконструкции, дооценки к уменьшению следует принимать нераспределенную часть прибыли, оставшуюся в распоряжении организации.

*По статье "Резервный фонд" в графе 3 раздела "Капитал"* отражается сумма резервного фонда, создаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации, на начало отчетного года.

При направлении указанного резерва в соответствии с законодательством Российской Федерации на покрытие убытков, на погашение облигаций акционерного общества и выкуп его акций в случае отсутствия иных средств соответствующие суммы отражаются в графе 5 статьи "Резервный фонд".

При формировании данных отчета об изменениях капитала данные о нераспределенной прибыли прошлых лет и отчетного года (непокрытом убытке прошлых лет и отчетного года) могут показываться по одной статье или раздельно. При этом нераспределенная прибыль может отражаться в отчете об изменениях капитала как остаток прибыли, оставшейся в распоряжении организации, после образования в соответствии с законодательством Российской Федерации резервного фонда, с выделением в том числе фондов и резервов, образуемых организацией в соответствии с учредительными документами. Организация может отражать образуемые в соответствии с учредительными документами фонды и резервы обособленно по соответствующим статьям раздела "Капитал" отчета об изменениях капитала. В этом случае нераспределенная прибыль будет исчисляться как часть прибыли, оставшейся в распоряжении организации, за минусом сумм образованных фондов, сумм, направленных в соответствии с принятыми решениями на покрытие убытка, выплату дивидендов и пр. Принятый организацией порядок раскрытия информации об изменениях капитала необходимо учесть при разработке и принятии организацией формы отчета об изменениях капитала.

*По статье "Целевые финансирование и поступления"* отражается движение средств, полученных некоммерческой организацией из соответствующих источников на цели своей деятельности (с соответствующей расшифровкой источников поступлений). Данные по указанной статье учитываются при определении итогов по разделу "Капитал" отчета об изменении капитала.

*В разделе "Резервы предстоящих расходов"* отчета об изменениях капитала отражаются данные о наличии на начало и конец отчетного периода резервов предстоящих расходов, образуемых организацией в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. N 34н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 27 августа 1998 г., регистрационный номер 1598), и принятой учетной политикой, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода.

Также в этом разделе отражаются данные о наличии на начало и конец отчетного периода оценочных резервов, образуемых организацией в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (резервы по сомнительным долгам, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги), движении средств каждого резерва в течение отчетного периода.

В отчете об изменениях капитала при отражении данных по графе 3 "Остаток на начало года" показываются остатки фондов и целевых поступлений, соответствующие остаткам их по данным предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, с учетом произведенной реорганизации организации.

*По статье "Оценочные резервы" в графе 3* отражается сумма резервов, образованных в конце предыдущего года в соответствии с установленным порядком и принятой учетной политикой организации.

*В графе 4 "Поступило в отчетном году"* отражаются суммы отчислений от прибыли, поступлений из бюджета и иных источников в фонды и целевые средства.

*В графе 4 по статье "Оценочные резервы"* отражается сумма резервов, образованных в конце отчетного года (а также в течение отчетного года в разрешенных случаях) в соответствии с установленным порядком и принятой учетной политикой.

*В графе 5 "Израсходовано (использовано) в отчетном году"* показываются суммы фактических расходов фондов и целевого финансирования и поступлений или списания средств фондов, например на увеличение добавочного капитала в части использования фондов в качестве финансового обеспечения капитальных вложений и долгосрочных финансовых вложений, перевод средств из одного фонда в другой.

В части оценочных резервов по этой графе отражаются данные о списании за счет резервов по сомнительным долгам дебиторской задолженности, срок исковой давности по которой истек или нереальной для взыскания, а также данные об уменьшении резервов под обесценение вложений в ценные бумаги в случае списания с баланса ценных бумаг, а также неиспользованных остатков оценочных резервов, списанных в конце отчетного года на финансовые результаты. При этом в форме справочно приводятся суммы по каждому оценочному резерву, присоединенному в конце отчетного года к финансовым результатам.

*Данные по графе 6* по каждой статье определяются как результат от сложения данных по графам 3 и 4, уменьшенный на данные по графе 5.

В разделе "Изменение капитала" отчета об изменениях капитала раскрывается информация об источниках увеличения капитала организации на конец отчетного года по сравнению с итоговыми данными раздела "Капитал", отраженными в графе 3, а также причинах уменьшения капитала. При этом следует иметь в виду, что внутренние обороты, связанные с увеличением (уменьшением) одной составляющей капитала за счет уменьшения (увеличения) другой составляющей, отражаться в разделе "Изменение капитала" отчета об изменениях капитала не должны.

Организациям (кроме некоммерческих) данные об остатках средств целевого финансирования и поступлений (из бюджета, от других организаций и граждан), их использовании и остатках на конец отчетного периода следует приводить в отчете об изменениях капитала после раздела "Изменение капитала".

Справочно в отчете об изменениях капитала организации (кроме некоммерческих) отражают данные о стоимости чистых активов для оценки степени ее ликвидности. При исчислении данного показателя все организации руководствуются порядком, изложенным в Приказе Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 5 августа 1996 г. N 71/149 "О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ" (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 15 августа 1996 г. N 07-02-709-96 данный Приказ не подлежит государственной регистрации).

Справочно в отчете об изменениях капитала организация также отражает данные о направлениях использования поступлений из бюджета и внебюджетных фондов (в части по обычным видам деятельности и капитальным вложениям во внеоборотные активы) и в сравнении с предыдущим отчетным годом. В случае получения целевых средств из бюджета или внебюджетных фондов на цели, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, рекомендуется соответствующие данные также отразить справочно в отчете об изменениях капитала.