

## КАНЦЭПЦЫЯ СТРУКТУРЫРАВАННЯ СПРАВАЗДАЧЫ АБ ФІНАНСАВЫМ СТАНЕ НА АСНОВЕ КАПІТАЛЬНАЙ ТЭОРЫІ ДВУХ РАДОЎ РАХУНКАЎ

У артыкуле раскрываюцца недахопы сучаснага бухгалтарскага балансу датычна інфармацыйных патрабаванняў розных карыстальнікаў. Аўтар артыкулу абгрунтоўвае неабходнасць распрацоўкі кіраўніцкага фармату справаздачы аб фінансавым стане для ўнутранага выкарыстання менеджарамі арганізацыі. У аснову метадалагічнай базы такой справаздачы пакладзена капітальная канцэпцыя тэорыі двух радоў рахункаў, згодна з якой актыў бухгалтарскага балансу раскрывае статыку капіталу арганізацыі, а крыніцы капіталу – яго дынаміку.

In the article are disclosed the defects of contemporary balance sheet relative to the information demands of the different users. The author of article grounds necessity of the management size the development of financial position statement for the inside use with the managers of entity. In the basis of methodological foundation of such the statement is based the capital conception of accounts two lines theory, according to which the assets of balance sheet disclose the statics of entity capital while the sources of capital did its dynamics.

*Ключавыя словы:* балансовая палітыка арганізацыі; бухгалтарскі баланс; капітальная канцэпцыя тэорыі двух радоў рахункаў; кіраўніцкі фармат бухгалтарскага балансу; маёмаснае раскладанне капіталу; справаздача аб фінансавым стане.

*Key words:* balance policy of entity; balance sheet; capital conception of accounts two lines theory; management size of balance sheet; property decomposition of capital; financial position statement.

Для розных карыстальнікаў патрабуюцца розныя па змесце і структуры бухгалтарскія балансы. Кожная група карыстальнікаў жадае выбіраць свае метады фарміравання паказчыкаў балансу рахункаў, у сувязі з чым кожны паказчык адначасова можа мець некалькі значэнняў. Пакуль бухгалтары працавалі толькі на дзяржаву, баланс быў адзіным, аднак час, калі мэтазгодна было распрацоўваць такі адзіны баланс, мінуў.

У большасці галоўных бухгалтараў арганізацый нашай краіны сфарміраваўся схаластычны дагматызм мыслення, у адпаведнасці з якім лічыцца, што справаздачнасць складаецца для вышэйшых арганізацый, банкаў і іншых знешніх карыстальнікаў. Таму яны абмяжоўваюцца толькі складаннем і падачай справаздачных формаў, змест якіх адпавядае нарматыўным дакументам Міністэрства фінансаў Рэспублікі Беларусь, Нацыянальнага статыстычнага камітэта Рэспублікі Беларусь, а таксама іншых агульнадзяржаўных органаў кіравання. Суб'екты гаспадарання не могуць не выконваць прадпісанні агульнадзяржаўных нарматыўных дакументаў у дачыненні да падачы знешнім карыстальнікам бухгалтарскай справаздачнасці, паколькі заканадаўства прадугледжвае адпаведныя пакаранні за парушэнне зацверджаных правілаў. Аднак інфармацыйныя патрэбнасці ўнутранага менеджменту такая справаздачнасць задаволіць не можа, паколькі паказчыкі, атрыманыя ў адпаведнасці з нарматыўнымі актамі дзяржаўных органаў улады, не заўсёды адлюстроўваюць фактычнае фінансавое становішча арганізацыі.

Таму кіраўніцтва арганізацыі, перш-наперш корпус галоўных бухгалтараў, павінны ўсвядоміць неабходнасць распрацоўкі двух варыянтаў фінансавай справаздачнасці. Першы, як вынік афіцыйнай бухгалтэрыі, складзены па зацверджаных дзяржаўнымі органамі ўлады правілах, прызначаецца для знешніх карыстальнікаў. Другі, распрацаваны зыходзячы з прафесійнага меркавання бухгалтара і прызначаны для прыняцця кіраўніцкіх рашэнняў, – для ўнутранага выкарыстання. Такая справаздачнасць з'яўляецца камерцыйнай тайнай. Пры яе распрацоўцы перавага аддаецца не нарматыўным дакументам, якія ўстанаўліваюць правілы распрацоўкі справаздачнасці, а інтарэсам уласнікаў і адміністрацыі. Ніхто не павінен перашкаджаць распрацоўваць кіраўніцкія фарматы бухгалтарскіх балансаў так, як гэта трэба адміністрацыі для прыняцця правільных фінансавых рашэнняў.

У цяперашні час на постсавецкай прасторы сфарміраваўся спрошчаны погляд на баланс рахункаў як на табліцу, якая адлюстроўвае сальда незакрытых рахункаў на пачатак года і канец справаздачнага перыяду. Гэта першасныя балансы, якія складаюцца ў адпаведнасці з дзеючымі нормаў заканадаўства і прызначаны ў большасці выпадкаў для знешніх карыстальнікаў. Для ўнутраных карыстальнікаў патрэбны новыя падыходы да фарміравання фінансавай справаздачнасці ў цэлым і балансу рахункаў у прыватнасці. Аднак для кіравання фінансамі арганізацыі

больш важнае значэнне маюць другасныя, або вытворныя балансы. Яны распрацоўваюцца для вырашэння пэўных задач фінансавага менеджменту арганізацыі шляхам трансфармацыі паказчыкаў першасных балансаў.

Трэба адзначыць, што дзеючае заканадаўства не забараняе ў дадатак да афіцыйнай фінансавай, статыстычнай і падатковай справаздачнасці распрацоўваць кіраўніцкую справаздачнасць. Загадам кіраўніка арганізацыі могуць зацвярджацца формы справаздачнасці для ўнутранага выкарыстання службовымі асобамі арганізацыі, якія прызначаны для бягучага маніторынгу маёмаснага стану арганізацыі і прыняцця такіх рашэнняў, якія адпавядаюць рэальным фінансавым магчымасцям. Таму балансавая палітыка арганізацыі павінна распрацоўвацца на аснове двух элементаў, першы з якіх прызначаны для вызначэння падыходаў да зместу балансаў, якія падаюцца знешнім карыстальнікам. Другі элемент балансавай палітыкі мае на мэце распрацоўку больш дэталізаванага варыянту справаздачы аб фінансавым становішчы з поўным забеспячэннем прынцыпаў абачлівасці і прыярытэту зместу над формай.

Такі падыход да падачы фінансавай справаздачнасці ў Рэспубліцы Беларусь у поўнай меры яшчэ не сфарміраваўся, аднак думка аб неабходнасці распрацоўкі знешняга і ўнутранага аспектаў балансавай палітыкі нягледзячы на некаторы супраціў з боку бухгалтараў-практыкаў, становіцца ўсё больш папулярнай сярод кіраўнікоў арганізацый. З пункту гледжання развіцця баланснаўства гэта азначае неабходнасць актуалізацыі канцэпцыі разнастайнасці балансаў. Асновы гэтай канцэпцыі былі вызначаны Ж. Савары ў 1675 г., які лічыў неабходным распрацоўваць інвентарны (ацэнка маёмасці па сабекошце) і конкурсны (ацэнка маёмасці па рыначных цэнах) балансы [1, с. 110]. Развіццё канцэпцыі разнастайнасці балансаў з пункту гледжання гістарычнага аспекту і сучасных падыходаў да іх статыкі і дынамікі падрабязна даследавана нямецкім спецыялістам Ф. Обербрынкманам, які прыйшоў да высновы, што “эканамічная навука і права заўсёды інтэрпрэтуюць камерцыйны баланс як дуалістычны баланс (вызначэнне вартасці маёмасці і фінансавых вынікаў), пры гэтым на працягу развіцця балансавага права існавалі розныя прыярытэты” [2, с. 333].

У прыкладным аспекце палажэнне аб выкарыстанні для кіравання фінансамі арганізацыі некалькіх балансаў, складзеных на аснове розных тэарэтычных канцэпцый і метадычных падыходаў, павінна рэалізоўвацца шляхам распрацоўкі адпаведнай балансавай палітыкі і некалькіх кіраўніцкіх фарматаў балансу рахункаў зыходзячы з інфармацыйных патрэбнасцей карыстальнікаў. Цяперашні бухгалтарскі баланс, фармат якога зацверджаны Міністэрствам фінансаў Рэспублікі Беларусь, як і справаздачы аб фінансавым становішчы арганізацый іншых краін, засноўваюцца на эклектычным выкарыстанні двух тэарэтычных падыходаў, якія ў баланснаўстве атрымалі назву статычнай і дынамічнай трактовак балансу. У статычным варыянце бухгалтарскага балансу актыў уяўляе сабой маёмасць арганізацыі, а яго галоўнай мэтай з’яўляецца абарона інтарэсаў крэдытараў. Пры дынамічнай трактоўцы балансу аналізуецца два падыходы да разумення яго магчымасцей. Я. В. Сакалоў даў наступнае вызначэнне гэтага варыянту: “Дынамічны баланс з’яўляецца метадам рахунказнаўства, які дазваляе ў грашовай ацэнцы і на пэўны момант часу адностраваць кругаабарот капіталу, укладзенага ў прадпрыемства, і яго фінансавы вынік” [3, с. 424].

Доўгі час статыка і дынаміка балансу выкарыстоўваліся навукоўцамі ў тэарэтычных даследаваннях і мала цікавілі практыкаў бухгалтарскага ўліку. Аднак па меры таго як упраўленчы апарат суб’ектаў гаспадарання асэнсоўвае неабходнасць распрацоўкі акрамя афіцыйнага балансу рахункаў для знешніх карыстальнікаў і кіраўніцкіх балансаў для ўнутранага менеджменту, статычны і дынамічны падыходы да раскладання маёмасці атрымліваюць практычны аспект. У арганізацыі можа выкарыстоўвацца некалькі кіраўніцкіх фарматаў бухгалтарскага балансу ў залежнасці ад тых задач, якія імкнецца вырашыць яе ўпраўленчы апарат. Адзін з такіх фарматаў можна пабудаваць на аснове капітальнай канцэпцыі тэорыі двух радоў рахункаў, згодна з якой актыў бухгалтарскага балансу раскрывае статыку капіталу арганізацыі, а пасіў – яго дынаміку.

Сучасная айчынная навука аб бухгалтарскім уліку тэорыю двух радоў рахункаў трактуе як метадалагічны напрамак, які засноўваецца на дзяленні ўсіх рахункаў на актыўныя і пасіўныя і выводзіць усе праводкі з неабходнасці падтрымліваць балансавую раўнавагу [4, с. 1144]. Гэта фармальная канцэпцыя тэорыі двух радоў рахункаў, на якой сёння засноўваецца метадалогія рахункаводства як на ўсёй тэрыторыі Садружнасці Незалежных Дзяржаў, так і ў іншых краінах. З пункту гледжання крэдытараў, як карыстальнікаў інфармацыі балансу рахункаў, а таксама выкладчыкаў асноў бухгалтэрыі, такі метадалагічны напрамак цалкам прымальны, паколькі

першым дазваляе вызначыць фінансавы становішча даўжнікоў і магчымасць пагашэння даўгоў, а другім – без асаблівых цяжкасцей растлумачыць прычыну роўнасці паміж актывам і пасівам бухгалтарскага балансу. Для ўласнікаў, інвестараў і адміністрацыі гэта інфармацыя таксама вельмі важная, аднак для прыняцця імі кіраўніцкіх рашэнняў на першы план выходзяць прычыны, якія абумоўліваюць дынаміку як капіталу, укладзенага ў арганізацыю, так і капіталу, створанага ў працэсе яе дзейнасці.

Такую інфармацыю ўласнікам, інвестарам і ўнутранаму менеджменту арганізацыі сучасны баланс рахункаў не можа даць. Гэта было заўважана яшчэ ў перыяд станаўлення акцыянерных таварыстваў, а ўжо ў савецкую эпоху нашай гісторыі крытыка такога балансу пачалася ў перыяд рэстаўрацыі традыцыйнай сістэмы рахункаводства (1921–1929 гг.) і працягваецца па сённяшні дзень. Ужо ў наш час В. Ф. Палій пісаў аб недахопах бухгалтарскага балансу наступным чынам: “Баланс характарызуе капітал як рэшткавую (чыстую) вартасць маёмасці, адлюстроўвае структуру капіталу, але не мае патрэбнай інфармацыі аб тым, як фарміраваўся капітал, пад уплывам якіх прычын адбылося яго змяненне ...” [5, с. 422]. Справаздача аб змяненнях капіталу за справаздачны год выканаць гэту задачу таксама не ў стане, паколькі раскрывае прычыны яго змянення толькі за справаздачны год, у той час як капітал фарміруецца на працягу ўсяго перыяду існавання арганізацыі.

Для выканання гэтай задачы патрэбна інфармацыя аб дынаміцы складальных капіталу нарастаючым падрахункам з пачатку існавання арганізацыі або іншага, выбранага кіраўніцтвам арганізацыі, моманту адліку. Аднак сучасная структура балансу рахункаў, сфарміраваная на аснове фармальнага разумення тэорыі двух радоў рахункаў, раскрывае толькі статыку гаспадарчых сродкаў і крыніц іх утварэння. Гэта альфа і амега цяперашняга фармату бухгалтарскага балансу, хаця першапачатковы варыянт тэорыі двух радоў рахункаў, які быў першапачаткова сфармуляваны аўстрыйцам Ф. Гюглі ў 1887 г., а затым атрымаў далейшае развіццё ў навуковых распрацоўках швейцарца Ф. Шэра, заключаўся ў наступным.

Аснову рахункаводства складаюць рахункі для ўліку маёмасці (першы рад) і капіталу (другі рад). Пад маёмасцю капітальная тэорыя двух радоў рахункаў падразумяе аб’екты, якія даступныя для інвентарызацыі і маюць грашовы вымяральнік. Усе рахункі для ўліку маёмасці падзяляюцца на актыўныя (улічваюць актывы) і пасіўныя (улічваюць абавязацельствы). Рахункі для ўліку капіталу адлюстроўваюць рознасць паміж актывамі і абавязацельствамі. Капітал арганізацыі заўсёды павінен павялічвацца або памяншацца на тую ж суму, на якую змяняецца рознасць паміж агульнай сумай сальда рахункаў для ўліку актываў і абавязацельстваў.

Дэбетовы бок рахункаў для ўліку актываў і абавязацельстваў мае дадатнае значэнне, паколькі прызначаны для запісаў, якія павялічваюць капітал. Па дэбеце рахункаў для ўліку актываў паказваецца павелічэнне каштоўнасцей, а рахункаў для ўліку абавязацельстваў – памяншэнне даўгоў. Як першыя, так і другія факты гаспадарчага жыцця павялічваюць капітал уласнікаў арганізацыі. Крэдытавы бок рахункаў для ўліку каштоўнасцей паказвае іх памяншэнне, а для ўліку абавязацельстваў – павелічэнне даўгоў. Як першыя, так і другія факты гаспадарчага жыцця, якія адлюстроўваюцца па кредыце рахункаў для ўліку маёмасці, цягнуць за сабой памяншэнне капіталу. Аднак у большасці выпадкаў яны ўзаемна балансуюцца і таму не аказваюць уплыў на велічыню капіталу. На велічыню апошняга аказваюць уплыў толькі незбалансаваныя змяненні.

Для адлюстравання руху капіталу прызначаны другі рад рахункаў, у склад якога ўваходзяць рахункі для ўліку ўкладаў уласнікаў і прыналежных ім дывідэндаў, расходаў і даходаў, змянення ацэнкі маёмасці, дармовых паступленняў і іншых крыніц уласных сродкаў. Для дэбету і кредыту гэтых рахункаў характэрна значэнне, супрацьлеглае значэнню дэбета і кредыта рахункаў для ўліку маёмасці. Дэбетовы бок мае адмоўнае значэнне, паколькі тут робяцца запісы, якія памяншаюць велічыню чыстага капіталу. Дадатнае значэнне мае кредытавы бок, дзе выконваюцца запісы, якія павялічваюць велічыню чыстых актываў.

Па гэтай прычыне даць адзінае змястоўнае азначэнне тэрмінам “дэбет” і “кредыт”, якое ўласціва для ўсіх рахункаў, немагчыма, паколькі на іх улічваюцца супрацьлеглыя паказчыкі. Эканамічны змест гэтых тэрмінаў атрымліваюць пасля раздзялення ўсіх рахункаў на рахункі для ўліку маёмасці і капіталу. Як першыя, так і другія рад рахункаў прызначаны для раскладання на складовыя элементы капіталу арганізацыі. Паколькі з дапамогай першага рада рахункаў ажыццяўляецца маёмаснае раскладанне капіталу, то дэбет мае дадатнае значэнне (павелічэнне актываў або памяншэнне даўгоў), а кредыт – адмоўнае (памяншэнне актываў або павелічэнне даўгоў).

Другі рад рахункаў раскладвае капітал па крыніцах яго паходжання, выдзяляючы атрыманы і зароблены капітал. Так як рахункі капіталу супрацьстаяць рахункам маёмасці, то іх дэбет і крэдыт павінен мець адваротнае значэнне ў дачыненні да апошніх. Калі дэбет рахункаў для ўліку маёмасці паказвае выгаду ўласнікаў, дык, зыходзячы з сутнасці балансавага абагульнення ўліковай інфармацыі, такую ж выгаду павінен паказваць крэдыт рахункаў для ўліку капіталу. Калі крэдыт рахункаў для ўліку актываў і абавязацельстваў паказвае памяншэнне маёмаснай структуры капіталу, то такое ж памяншэнне, аднак ужо па дэбеце і з пункту гледжання крыніц паходжання капіталу, павінен паказаць другі рад рахункаў. У выніку крэдыт рахункаў для ўліку капіталу мае дадатнае значэнне, а дэбет – адмоўнае.

Такім чынам, галоўнай мэтай капітальнай тэорыі двух радоў рахункаў з’яўляецца пабудова балансу, які дазваляе зрабіць двайное раскладанне капіталу і вызначыць яго прырост за справаздачны перыяд двума спосабамі. У табліцы паказана, што левы бок балансу прызначаны для маёмаснага раскладання капіталу. Сэнс другога раскладання капіталу заснавальнікі капітальнай тэорыі двух радоў рахункаў не раскрылі. Ужо ў наш час гэта зрабіў расійскі спецыяліст К. Ю. Цыганкоў, які прапанаваў у якасці асноўнага прынцыпу другога раскладання капіталу выкарыстаць раздзяленне капіталу на атрыманы ад уласнікаў і зароблены самой арганізацыяй у працэсе ажыццяўлення гаспадарчай дзейнасці [6, с. 220].

**Структура балансу актываў, абавязацельстваў і капіталу,  
якая адпавядае капітальнай тэорыі двух радоў рахункаў**

Маёмасць	Крыніцы капіталу
1.1. Пазаабаротныя актывы:	2.1. Уклады ўласнікаў у капітал
матэрыяльныя	2.2. Капітал, зароблены арганізацыяй:
нематэрыяльныя	чыстыя прыбытак (+) або страты (-)
1.2. Абаротныя актывы:	іншыя даходы і расходы
матэрыялы, гатовая прадукцыя, тавары і іншыя матэрыяльныя аб’екты ў абароце	2.3. Дывідэнды і іншыя даходы на капітал, якія забралі ўласнікі (-)
грашовыя сродкі і фінансавыя актывы	2.4. Змяненне вартасці маёмасці:
1.3. Абавязацельствы (-):	дацэнка (+)
пазыковыя	уцэнка (-)
размеркавальныя	2.5. Дармовыя паступленні
1.4. Іншае павелічэнне (+), памяншэнне (-) маёмасці	2.6. Іншае павелічэнне (+), памяншэнне (-) капіталу
<i>Капітал = Актывы + Падлеглыя атрымання даўгі – Абавязацельствы</i>	<i>Капітал = Атрыманы + Зароблены – Забраны</i>

Гэта прынцыпова новы падыход, які не выкарыстоўваецца ні айчынным рахунказнаўствам, ні замежным. Яго перавагай з’яўляецца магчымасць ухілення двух галоўных недахопаў сучаснай метадалагічнай канструкцыі раздзела бухгалтарскага балансу “Капітал і рэзервы”, якія заключаюцца ў неэфектыўным для інфармацыйнага забеспячэння ўпраўлення апарату структурыраванні крыніц уласнага капіталу і сальдавым прынцыпе яго адлюстравання, які не дае магчымасці раскрыць у поўнай меры дынаміку ўнесенага ўласнікамі капіталу і прырашчэння капіталу ў выніку гаспадарчай дзейнасці арганізацыі. Аб скажэнні структуры балансу ў выніку пермутацыйных абаротаў на некалькіх рахунках для ўліку аднаго і таго ж аб’екта пісаў у 1930 г. Я. М. Гальперын [7]. Улічваючы тагачасную палітыку і ідэалогію, Я. М. Гальперын пісаў аб вуаліраванні структуры актываў і пасаваў, не ўпамінаючы тэрмін “капітал”. Аднак вуаліраванне структуры капіталу і прычын яго змянення ў выніку пералічэння яго складальных з аднаго рахунку на другі працягваецца і па сённяшні дзень. У цяперашні час для ўліку капіталу выкарыстоўваюцца рахункі 80 “Статутны капітал”, 81 “Уласныя акцыі (долі)”, 82 “Рэзервовы капітал”, 83 “Дабавачны капітал”, 84 “Неразмеркаваны прыбытак (непакрытыя страты)” і 86 “Мэтавае фінансаванне”. Аднак, нягледзячы на значную колькасць рахункаў, яны не дазваляюць вызначыць накопленым вынікам за ўвесь час існавання арганізацыі ні суму ўкладзеных уласнікамі сродкаў, ні велічыню атрыманага чыстага прыбытку, ні памер дывідэндаў і іншых даходаў на капітал, які быў выплачаны ўласнікам. Абумоўлена гэта тым, што адлюстраваны на гэтых рахунках капітал можа трансфармавацца шляхам пералічэння сум з аднаго рахунку капіталу на другі рахунак.

На рахунку 83 “Дабавачны капітал” улічваюцца разнародныя крыніцы капіталу, якія затым змешваюцца на аднайменным артыкуле бухгалтарскага балансу. Такімі неаднароднымі элемен-

тамі з'яўляюцца прырост вартасці актываў у выніку праведзенай у адпаведнасці з заканадаўствам краіны пераацэнкі і сума рознасці паміж вартасцю продажу акцый і намінальнай вартасцю акцый. Таму ў балансе, складзеным на аснове капітальнай балансавай тэорыі, яны павінны паказвацца раздзельна.

Згодна з прынятай у цяперашні час метадыкай, назапашаная за кошт указаных крыніц велічыня дабавачнага фонду можа затым выкарыстоўвацца на павелічэнне статутнага фонду з адначасовым павелічэннем памераў укладаў уласнікаў, на пакрыццё страт, а таксама на іншыя мэты. Адлюстроўваецца гэта запісамі па дэбеце рахунку 83 “Дабавачны капітал” з крэдытаваннем рахункаў 80 “Статутны капітал” (пасля рэгістрацыі новага статута і новай велічыні статутнага фонду), 84 “Неразмеркаваны прыбытак (непакрытыя страты)” і іншых. Паколькі такая метадыка не закранае маёмасць і прыбытак арганізацыі як базы для налічэння падаткаў і ў цэлым не змяняе велічыню капіталу арганізацыі, яна лічыцца правільнай з пункту гледжання дзяржаўных органаў улады. Такі падыход пазбаўляе іншых карыстальнікаў уліковай інфармацыі важнай інфармацыі для прыняцця рашэнняў аб эфектыўнасці інвестыцый у дадзеную арганізацыю.

Дапушчаныя арганізацыяй страты могуць быць перакрытымі толькі за кошт атрыманага ў папярэднія справаздачныя перыяды прыбытку або таго прыбытку, які будзе атрыманы ў будучыні. Таму пры выкарыстанні для распрацоўкі балансу капітальнай тэорыі двух радоў рахункаў артыкул “Неразмеркаваны прыбытак (непакрытыя страты)” павінен пастаянна, з года ў год, павялічвацца на велічыню атрыманага чыстага прыбытку (пасля выплаты ўсіх падаткаў, якія выплачваюцца за кошт прыбытку) і памяншацца на велічыню атрыманых страт. Такая інфармацыя, накопленая ў доўгатэрміновай рэтрэспектыве, будзе з'яўляцца фундаментальнай асновай для распрацоўкі фінансавых прагнозаў на будучыню.

Па гэтай жа прычыне атрыманы арганізацыяй чысты прыбытак немэтазгодна памяншаць на сумы выплачаных дывідэндаў або іншых даходаў на капітал. Гэта велічыня ўяўляе сабой пэўную цікавасць як для менеджараў арганізацыі, так і для знешніх карыстальнікаў. У сувязі з гэтым, таксама накопленым вынікам за перыяд дзейнасці арганізацыі са знакам мінус гэта сума павінна паказвацца ў балансе асобным артыкулам як рэгулятыў да артыкулу “Неразмеркаваны прыбытак (непакрытыя страты)”.

Укладам уласнікаў з'яўляюцца толькі тыя сумы ўнесеныя грашовых сродкаў або вартасць маёмасці, якія яны заплацілі за акцыі, паі або долі ў маёмасці арганізацыі. У цяперашні час гэта велічыня ўлічваецца на рахунках 80 “Статутны капітал” і 83 “Дабавачны капітал” з адлюстраваннем на двух аднайменных артыкулах у балансе. Трэба заўважыць, што балансавы артыкул “Статутны фонд” не нясе новай інфармацыі ў параўнанні з аднайменным артыкулам балансу за папярэдні перыяд. Ён змяняецца толькі ў тым выпадку, калі ўласнікі вырашылі перарэгістраваць статут і павялічыць або паменшыць статутны фонд, што адбываецца вельмі рэдка. Таму велічыня статутнага фонду можа прыводзіцца як даведачная інфармацыя за балансам.

У правай частцы балансу, якая называецца “Крыніцы капіталу”, неабходна выдзеліць суму, фактычна ўнесеныя акцыянерамі, пайшчыкамі або іншымі ўласнікамі ў капітал арганізацыі. Для гэтай мэты могуць выкарыстоўвацца два наступныя артыкулы: “Уклады ўласнікаў” і “Уласныя акцыі (долі), выкупленыя ў акцыянераў (заснавальнікаў)”. Апошні артыкул паказваецца са знакам мінус і аднімаецца ад сумы, паказанай па артыкуле “Уклады ўласнікаў”. Сума даацэнкі не з'яўляецца новым укладам уласнікаў, таму яна павінна паказвацца ў балансе асобнай пазіцыяй як змяненне вартасці маёмасці.

Пра артыкул “Рэзервовы капітал” неабходна адзначыць наступнае. Як самастойная крыніца капіталу ўказаны фонд значэння не мае, паколькі ствараецца за кошт капіталізаванага чыстага прыбытку арганізацыі, для чаго робіцца запіс па дэбеце рахунку 84 “Неразмеркаваны прыбытак (непакрытыя страты)” і крэдыце рахунку 82 “Рэзервовы капітал”. У выніку такой праводкі структура капіталу практычна не змяняецца, а ўся сума заробленага арганізацыяй капіталу, уключна з той часткай, якая была накіравана ў рэзервовы фонд, як знаходзілася ў гаспадарчым абароце, так і будзе знаходзіцца. Таму пры складанні балансу на аснове капітальнай тэорыі двух радоў рахункаў неабходнасць у выдзяленні такога артыкулу як “Рэзервовы фонд” адсутнічае.

### Спіс выкарыстанай літаратуры

1. **Бутинець, Ф. Ф.** Історія бухгалтэрскага обліку : в 2 ч. Ч. 2 / Ф. Ф. Бутинець. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2001. – 512 с.

2. **Обербринкманн, Ф.** Современное понимание бухгалтерского баланса : [пер. с нем. под ред. проф. Я. В. Соколова] / Ф. Обербринкманн. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
3. **Соколов, Я. В.** Основы теории бухгалтерского учета : науч. изд. / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
4. **Большой** экономический словарь : справ. изд. / А. Н. Азрилиян [и др.] ; под ред. А. Н. Азрилияна. – 6-е изд., доп. – М. : Ин-т новой экономики, 2004. – 1248 с.
5. **Палий, В. Ф.** Современный бухгалтерский учет : науч. изд. / В. Ф. Палий. – М. : Бухгалт. учет, 2003. – 792 с.
6. **Цыганков, К. Ю.** Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – 462 с.
7. **Гальперин, Я. М.** Очерки теории баланса по лекциям, читанным в Тифлисском счетном институте / Я. М. Гальперин. – Тифлис : Изд. гос. курсов пром.-экон. наук и адм. техники, 1930. – 342 с.