

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АУДИТА И АНАЛИЗА

В.А. ГАВРИЛЕНКО, д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»,
ГВУЗ «Донецкий национальный технический университет»,
г. Донецк,
inulik80@rambler.ru

НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В УЧЕТЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ

Рассмотрены и проанализированы все операции в бухгалтерском учете основных средств, которые влияют на финансовую и налоговую отчетность. Выявлены основные противоречия и несогласованности в учете отдельных операций связанных с учетом основных средств. Раскрыто влияние учета основных средств на финансовую и налоговую отчетность. Разработаны конкретные рекомендации по урегулированию выявленных противоречий и несогласованностей в бухгалтерском учете основных средств. Дана оценка последствий по внедрению предложенных рекомендаций.

Ключевые слова: основные средства, капитальные ремонты, уценка, дооценка, индексация, чистая прибыль, налог, собственный капитал, финансовая отчетность, соответствие доходов и расходов.

V. Gavrilenko

Standard regulation in Asset Accounting and its impact on financial reporting

All the operations in the accounting of fixed assets, which affect the financial and tax reporting were considered and analyzed. The basic contradictions and inconsistencies in accounting for certain transactions connected with fixed assets were revealed. The effect of fixed assets on financial and tax reporting was disclosed. Some specific recommendations to address the identified contradictions and inconsistencies in the accounting of fixed assets were developed. The estimation of the consequences of the implementation of the proposed recommendations was given.

Key words: fixed assets, major repairs, devaluation, revaluation surplus indexation, net income indexation, taxation, equity capital, financial reporting, benefits and expenses.

Данная проблема в современных условиях является очень актуальной. Это поясняется, во-первых, большой ролью, которую она играет в бухгалтерском и налоговом учете. Во-

вторых, неопределённостью и несовершенством механизма отражения в бухгалтерском учете большинства операций, связанных с движением основных средств. Как показывает анализ, несовершенство механизма учета основных средств очень часто приводит к искусственному искажению многих результатов деятельности предприятия и в целом всей финансовой отчетности, о чем подробно изложено ниже. Поэтому решение данной проблемы является одним из важнейших инструментов в урегулировании противоречий, возникающих в учете основных средств.

Вопросами совершенствования учета основных средств долгое время занимались специалисты Министерства финансов Украины, а также известные отечественные ученые такие как: С.Ф. Голов, Л. Ловинская, В.В. Собко, В.М. Пархоменко, О.О. Папаика и др. Их предложения нашли отражение в национальных Положениях (стандартах) бухгалтерского учета и новом налоговом Кодексе Украины. Однако, несмотря на все усилия в этом направлении, решить данную проблему до конца так и не удалось. Много противоречий и несогласованностей в ней не только осталось, а, наоборот, заострилось с введением нового налогового Кодекса Украины, что приводит, как и раньше, к отрицательным экономическим последствиям. Такая ситуация с учетом основных средств и его влиянием на финансовые результаты указывает на необходимость глубокого исследования данной проблемы.

Целью данной работы является выявление противоречий и несогласованностей в бухгалтерском и налоговом учете основных средств, а также разработка конкретных рекомендаций по их урегулированию.

В исследовании данной проблемы, прежде всего, следует исходить из действующего нормативно-правового и законодательного обеспечения бухгалтерского учета основных

© В.А. Гавриленко, 2015

средств, которое находит отражение в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 7–«Основные средства» и новом налоговом Кодексе Украины. Наиболее существенные противоречия и несогласованности, как показывает анализ, возникает по таким операциям как проведение их капитальных ремонтов, переоценка (уценка, дооценка), индексация, реализация и ликвидация, а также инвестирование ими в уставной капитал других предприятий.

Что касается учета капитальных ремонтов то в пункте 15 П(с)БУ-7 «Основные средства», с изменениями внесенными согласно приказа Министерства финансов Украины от 25.09.2009г. № 1125, его содержание изложено в такой редакции: «Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат» [4]. Однако с таким подходом в учете ремонтов, в том числе капитальных, никак нельзя согласиться по многим соображениям. Никак нельзя смешивать текущие и капитальные ремонты и подводить их под одну рубрику «ремонты». Дело в том, что текущие ремонты относятся к расходам текущего периода, которые направлены не на повышение надежности, а исключительно на поддержание работоспособности техники и получение доходов от реализации в данном периоде. Капитальные же ремонты нацелены именно на повышение надежности работы техники в будущем периоде и получение в нем экономических выгод.

Исходя из функционального назначения капитальных ремонтов и содержания пункта 15 П(с)БУ-7 совершенно не понятно каким образом затраты на их осуществление и в каком периоде могут быть отражены в бухгалтерском учете? На этот вопрос в П(с)БУ-7 «Основные средства» нет обоснованного ответа. Из изложенного ясно одно, что учитывать затраты на капитальные ремонты, которые выполняются в текущем периоде необходимо в том же периоде. Для этого в бухгалтерском учете введена форма ОЗ-2 «Акт выполненных работ по капитальным ремонтам техники», в котором указывается сумма затрат на их осуществление.

И ясно другое, что относить их напрямую к составу производственных расходов в текущем периоде никак нельзя поскольку техника, во время осуществления с ней капитальных ремонтов, не может участвовать ни в ка-

ком производственном процессе. Естественно, что доходы и расходы в производственном процессе будут складываться лишь после завершения капитальных ремонтов, т.е. в будущем в процессе использования в нем капитально отремонтированной техники.

В практической деятельности капитальные ремонты списываются на текущие расходы, что как бы соответствует пункту 15 П(с)БУ-7 «Основные средства». Однако отнесение стоимости капитальных ремонтов на текущие расходы вступает в противоречие с П(с)БУ-1 и приводит к нарушению принципа соответствия доходов и расходов. Ибо в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности» (П(с)БУ-1) четко сказано, что в бухгалтерском учете необходимо строго придерживаться принципа «Нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей»[2].

Исходя из изложенного не трудно не заметить, что расходы на капитальные ремонты в текущем периоде нацелены не на осуществление производственного процесса, а на создание более надежной техники, которая будет функционировать в будущем периоде. Это указывает на то, что капитальные ремонты должны относиться не на производственные расходы, а на формирование стоимости капитально отремонтированной техники как объекта бухгалтерского учета. Стоимость капитальных ремонтов техники может проявляться в расходах на производство только через начисление ее износа (амортизации) в течении всего периода использования данной техники в будущем. Как все же следует учитывать изначально стоимость капитальных ремонтов техники? Ответ может быть один: через отнесение стоимости капитальных ремонтов указанных в форме ОЗ-2 на капитальные инвестиции, что записывается проводкой:

Дебет счета 15 «Капитальные инвестиции»

Кредит счета 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и

Кредит счета 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет счета 644 «Налоговый кредит» на

стоимость капитальных ремонтов.

Возникает очередной вопрос: каким образом следует отражать капитальный ремонт в основных средствах? Совершенно понятно, что никак нельзя относить стоимость капитальных ремонтов на увеличение первоначальной стоимости данного вида техники, поскольку они не нацелены на улучшение первоначального качества самой техники, а лишь на повышение надежности после её износа. Поэтому единственно приемлемым и правильным решением является отнесение капитальных ремонтов на увеличение остаточной стоимости этой техники через уменьшение ее износа, что записывается проводкой:

Кредит счета 15 «Капитальные инвестиции»

Дебет счета 131 «Износ основных средств».

При этом первоначальная стоимость техники остается неизменной.

Обобщая изложенное исследование следует отметить, что включение капитальных ремонтов в состав расходов может привести к весьма значительному искусственному их завышению и искажению всей финансовой отчетности, поскольку стоимость таких ремонтов может быть очень большой, измеряемый в десятках млн. денежных единиц.

В этой связи пункт 15 П(с)БУ-7 «Основные средства» требует существенного реформирования, которое может быть изложено в такой редакции: Расходы, которые осуществляются для поддержания объекта в рабочем состоянии (проведение технического осмотра, наблюдения, обслуживания, текущего ремонта), необходимо включать в состав текущих расходов периода, а стоимость капитальных ремонтов на весь период их осуществления, до полной готовности, следует относить к капитальным инвестициям. Что касается доходов и расходов от использования капитально отремонтированной техники, то они отражаются в бухгалтерском учете обычным способом в процессе производства и реализации продукции, полученной с помощью этой техники.

В результате непонимания некоторых особенностей капитальных инвестиций допускаются грубые ошибки в бухгалтерском и налоговом учете, используемых для их осуществления, фондов целевого финансирования и целевых поступлений, которые предоставляются в виде дотаций убыточным предприятиям и отражаются по Кредиту счета 482 «Средства из бюджета и государственных целевых фон-

дов» в корреспонденции с Дебетом счета 313 «Прочие счета в банке в национальной валюте».

В соответствии с пунктом П(с)БУ-11 «Обязательства» использование средств целевого финансирования и целевых поступлений отражаются в доходах будущих периодов и записываются проводками:

Дебет счета 482 «Средства из бюджета и государственных целевых фондов»

Кредит счета 69 «Доходы будущих периодов».

И затем эти доходы трансформируются в текущие доходы периода на основании проводки:

Дебет счета 69 «Доходы будущих периодов»

Кредит счета 746 «Прочие доходы» в сумме амортизации.

В этой связи возникает вопрос: «применительно к какому производственному процессу возникают вышеупомянутые доходы в период осуществления капитальных инвестиций, которые финансируются из целевых фондов?» Ведь ранее уже доказано, что капитальные инвестиции в период их осуществления до полной их готовности не могут участвовать ни в каком производственном процессе, а значит не могут возникать и доходы от их использования в текущем периоде.

Доходы и расходы могут возникать лишь в производственном процессе в будущем с помощью основных средств возникших от этих капитальных инвестиций. Поэтому проводки: Дебет счета 482 «Средства из бюджета и государственных целевых фондов», Кредит счета 69 «Доходы будущих периодов» и Дебет счета 69 «Доходы будущих периодов», Кредит счета 746 «Прочие доходы» не имеют научного обоснования и поэтому они не правомерны.

Средства целевого финансирования, которые использованы на капитальные инвестиции, увеличивают лишь их стоимость и поэтому их использование следует отражать на увеличение собственного капитала, что записывается проводкой:

Дебет счета 482 «Средства из бюджета и государственных целевых фондов»

Кредит счета 425 «Прочий дополнительный капитал».

Теперь в отношении переоценки основных средств. В соответствии с пунктом 19 П(с)БУ-7 «Основные средства» «Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та

відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки – до складу витрат, крім випадків, що наведені в пункті 20 Положення (стандарту) – 7» [4]. Изложенное содержание записывается проводками:

при дооценке – Дебет счета 10 «Основные средства»

Кредит счета 411 «Дооценка (уценка) основных средств».

при уценке – Кредит 10 «Основные средства»,

Дебет счета 975 «Уценка необоротных активов финансовых инвестиций».

Если с учетом первой дооценки основных средств можно согласиться, то непонятно каким образом предлагается дооценку одновременно отражать в прочем совокупном доходе? На наш взгляд это примечание следует из пункта 19 П (с)БУ-7 «Основные средства» исключить как не имеющее экономического смысла. Вместе с тем никак нельзя согласиться с отнесением уценки основных средств на расходы. Допустим, что расходы от уценки могут возникать, а каким образом сложатся доходы от данной операции? На этот вопрос также нет ответа. То есть при осуществлении данной операции также возникает противоречие с П(с)БУ-1, что приводит к нарушению принципа соответствия доходов и расходов. Весьма существенным аргументом, не допускающим отнесение уценки на текущие расходы, является и то, что её вообще нельзя отнести к категории расходов, поскольку при этом отсутствует какое либо движение материальных и денежных ресурсов. То есть предприятие, при осуществлении данной операции, не несет никаких реальных расходов. В итоге такая операция может также привести к значительному искусственному завышению расходов, поскольку величина уценки в стоимостном выражении может быть очень большой. При уценке основных средств изменяется лишь собственный капитал, что можно отразить следующей проводкой:

Кредит счета 10 «Основные средства»

Дебет счета 411 «Дооценка (уценка) основных средств»

Далее по переоценке основных средств вводится пункт 20 П(с)БУ-7 с таким содержанием: «У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і витрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від

відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової(останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках» [4].

С таким содержанием пункта 20 также нельзя согласиться, поскольку он вступает в противоречие с П(с)БУ-1. При этом нарушается принцип соответствия доходов и расходов. Допустим, что в результате дооценки возник доход. А каким образом при осуществлении данной операции сложатся расходы? Ответа на этот вопрос также нет, потому, что расходы не могут возникать из ничего в текущем периоде. По нашему мнению саму дооценку нельзя отнести к категории доходов, поскольку они не имеют ни материального ни денежного покрытия и дальнейший перевод доходов в нераспределенную прибыль приводит к увеличению безденежной ее величины. Такую прибыль никогда не смогут реально использовать, т.е она не имеет никакого смысла. Поэтому всякая дооценка первичная она или последняя, приводит к изменению лишь собственного капитала в дооценках, что соответствует проводке:

Дебет счета 10 «Основные средства»

Кредит счета 411 «Дооценка (уценка) основных средств».

Кроме того в пункте 20 П(с)БУ-7 также сказано, что «У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках..., а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду» [4].

Если оценивать содержание данного подпункта по тем же критериям, то следует отметить, что он вступает в противоречие с П(с)БУ-1 и в нем допускается нарушение принципа соответствия доходов и расходов. Какой бы не было уценка, первой или последней, во всех случаях она приводит не к изменению расходов, а к изменению собственного капитала в дооценках, т.е к его уменьшению. Именно по указанной причине нельзя согласиться с тем, что если уценка больше дооценки основных средств, то возникающая разница должна относиться на расходы. Исходя из из-

ложенного пункт 20 П(с)БУ-7 «Основные средства» следует исключить, поскольку он необоснованно усложняет учет основных средств и приводит к искусственному искажению доходов, расходов и величины собственного капитала. Критической оценке следует подвергнуть и пункт 21 П(с)БУ-7, где сказано, что «При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках» [4].

С таким содержанием пункта 21 никак нельзя согласиться, поскольку все нарушения принципа соответствия доходов и расходов, изложенных в пункте 20, перешли в пункт 21. В результате таких манипуляций с превышением дооценок над уценками, которые необоснованно были отнесены на увеличение дохода или капитала, теперь включаются в нераспределенную прибыль, которая не обеспечена денежными ресурсами и никогда не может быть использована в расчетах по обязательствам. Это указывает на то, что и пункт 21 подлежит исключению из П(с)БУ-7 «Основные средства», как тот, который является не только бесполезным, но и вредным поскольку он приводит к искажению всей финансовой отчетности.

Как показывает вышеизложенный анализ в учете переоценки основных средств, который изложен в пунктах 19,20 и 21 П(с)БУ-7 «Основные средства» допускаются две существенные ошибки. Первая состоит в нарушении принципа соответствия доходов и расходов, а вторая в неправильной трактовке категории доходов и расходов.

Что касается нарушения принципа соответствия доходов и расходов, то оно доказано в изложенном выше содержании. По второй причине следует придерживаться такого понимания доходов и расходов. К доходам относится реальное поступление денежных и других средств, которые могут быть использованы в расчетах по обязательствам в текущем периоде. К расходам могут быть отнесены лишь те из них, которые связаны с движением материальных и денежных ресурсов в расчетах. Важным в учете расходов и доходов является то, чтобы операции с ними не приводили к возникновению нераспределенной прибыли, которая не обеспечена денежными ресурсами.

Обращает на себя внимание недоста-

точно полное и неточное раскрытие операций по выбытию основных средств, которое отражено в пункте 34 П(с)БУ-7 «Основные средства». В нем дается лишь общий укрупненный подход в оценке финансовых результатов от выбытия основных средств, суть которого состоит в том, что он «... визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат пов'язаних з вибуттям основних засобів»[4]. Но такого определения явно не достаточно для отражения всех операций по выбытию основных средств. Сложность в учете выбытия основных средств состоит в том, что оно может осуществляться как через ликвидацию, так и их реализацию в различных условиях рыночных отношений, что требует различных подходов в их отражении. По нашему мнению операции по ликвидации основных средств должны отражаться такими проводками:

списание износа –

Кредит счета 10 «Основные средства»

Дебет счета 20 «Производственные запасы»,

возврат материальных ценностей от ликвидации основных средств –

Кредит счета 10 «Основные средства»

Дебет счета 20 «Производственные запасы»;

уценка на разность между первоначальной стоимостью основных средств, стоимостью износа и стоимостью материальных ценностей, полученных от их ликвидации –

Кредит счета 10 «Основные средства»

Дебет счета 411 «Доценка (уценка) основных средств».

расходы на ликвидацию –

Дебет счета 977 «Прочие расходы деятельности»

Кредит счетов: 13,20,66,65,92 и др. ;

Определение выбытия основных средств если оно осуществляется через их реализацию:

а) в случаях если рыночная стоимость основных средств больше их остаточной (балансовой) стоимости:

полученный доход от реализации основных средств по рыночной их стоимости –

Кредит счета 703 «доход от реализации товаров»

Дебет счета 377 «Расчеты с прочими дебиторами»;

списание износа основных средств –

Кредит счета 10 «Основные средства»

Дебет счета 131 «Износ основных

средств».

Отражение расходов на величину остаточной (балансовой) стоимости основных средств –

Кредит счета 10 «Основные средства»

Дебет счета 977 «Прочие расходы деятельности»;

б) В случае если рыночная стоимость основных средств меньше их остаточной (балансовой) стоимости:

получение доходов на сумму рыночной стоимости основных средств –

Кредит счета 703 «доход от реализации товаров»

Дебет счета 377 «Расчеты с прочими дебиторами»;

списание износа –

Кредит счета 10 «Основные средства»

Дебет счета 131 «Износ основных средств».

отражение расходов по рыночной стоимости основных средств –

Кредит счета 10 «Основные средства»

Дебет счета 977 «Прочие расходы деятельности»;

уценка основных средств, связанная с потерей их полезности на сумму разности между основной (балансовой) и розничной их стоимостью –

Кредит счета 10 «Основные средства»

Дебет счета 411 «Доценка (уценка) основных средств».

Большой интерес с точки зрения реформирования представляет налоговая база основных средств. Основное отрицательное влияние налоговой базы основных средств на финансовые результаты предприятия происходит через отражение в ней расходов на ремонты техники. В соответствии со статьей 146.11 налогового Кодекса Украины «Первоначальная стоимость основных средств увеличивается на сумму расходов, связанных с ремонтом и улучшением объектов основных средств (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция), которые приводят к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от использования объектов в сумме, превышающий 10 процентов совокупной балансовой стоимости всех групп основных средств подлежащих амортизации, на начало отчетного налогового года с отнесением суммы улучшения на объект основного средства, относительно которого осуществляется ремонт и улучшение» [1].

Как ясно из содержания, приведенного в

данной статье, в балансовую стоимость основных средств включаются все расходы, как на текущие, так и капитальные ремонты, в сумме превышающей 10 процентов совокупной балансовой стоимости всех групп основных средств подлежащих амортизации, с чем нельзя согласиться. Дело в том, что текущие ремонты не улучшают состояние основных средств, а лишь поддерживают его на определенном уровне, поэтому их нельзя включать в балансовую стоимость техники и затем амортизировать. Поскольку расходы на текущие ремонты, в условиях высокой степени износа техники большие, то это может привести к необоснованному увеличению балансовой стоимости основных средств, соответственно, отсроченных налоговых активов и суммы амортизации, что отрицательно скажется на формировании расходов по налогам и налогооблагаемой прибыли. В соответствии со статьей 146.12 налогового Кодекса Украины также сказано, что «Сумма расходов, связанная с ремонтом и улучшением объектов основных средств... в размере, не превышающем 10 процентов совокупной балансовой стоимости всех групп основных средств на начало отчетного года, относится к расходам того отчетного, налогового периода, в котором такие ремонты и улучшения были осуществлены» [1].

Главная ошибка в данном содержании состоит в том, что на текущие расходы отнесена стоимость капитальных ремонтов входящих, наряду с текущими ремонтами, в 10 процентов совокупной балансовой стоимости основных средств на начало отчетного года. Суть допущенной ошибки состоит в том, что расходы по капитальным ремонтам, как уже было доказано выше, относятся к капитальным инвестициям и поэтому не могут быть включены в текущие расходы налогового периода. В конечном итоге это приведет к искусственному завышению текущих расходов и занижению налогооблагаемой прибыли.

Искусственное завышение текущих расходов ($\Delta Z_{рас1}$) за счет неправомерного включения в них затрат на капитальные ремонты рассчитываются по формуле:

$$\Delta Z_{рас1} = 0,1 OC^{\phi} - Z_{рем}^{\phi} ,$$

где 0,1 – норматив отнесения стоимости текущих и капитальных ремонтов на текущие расходы по отношению к фактической величине основных ресурсов на начало налогового периода;

OC^{ϕ} – фактическая величина основных средств на начало налогового периода, тыс. грн;

$З_{трем}^{\phi}$ – фактические затраты на текущий ремонт основных средств в налоговом периоде, грн;

$$\Delta Z_{тр2} = \sum_{j=1}^n [(K_{обшj}^{\phi} - 0,1) OC_j^{\phi} - З_{крj}^{\phi}] H_{aj} ,$$

где $K_{обшj}^{\phi}$ – общий коэффициент фактических расходов по ремонтам по отношению к фактической стоимости j-го вида основных средств на начало года;

$З_{крj}^{\phi}$ – фактические затраты на капитальные ремонты в налоговом периоде основных средств j-го вида, тыс. грн;

H_a – норма амортизации по j-му виду основных средств, коэф.

Общий коэффициент фактических расходов по ремонтам по отношению к фактической стоимости j-го виду основных средств рассчитывается следующим образом:

$$K_{обшj}^{\phi} = \frac{З_{тремj}^{\phi} + З_{кремj}^{\phi}}{OC_j^{\phi}} ,$$

где $З_{тремj}^{\phi}$, $З_{кремj}^{\phi}$ – фактические затраты на текущие и капитальные ремонты основных средств j-го вида в налоговом периоде, тыс. грн;

OC_j^{ϕ} – фактическая величина основных средств j-го вида на начало года.

Такие предложения по реформированию П(с)БУ-7 «Основные средства» дают возможность устранить многие противоречия и несогласованности в учете финансовых результатов, собственного капитала и всей финансовой отчетности, связанные с нарушениям принципа соответствия доходов и расходов.

Список цитируемой литературы

1. Податковий Кодекс України. Прийнятий на засіданні Верховної Ради України від 02.12.2010р. №2755
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87

Искусственное завышение текущих расходов в виде начисленной амортизации за счет включения в балансовую стоимость основных средств текущих ремонтов рассчитывается так:

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №5 «Звіт про власний капітал». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №11 «Зобов'язання». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. №20

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Дохід». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318

8. Гавриленко В.А. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств. – Донецьк: ДВУЗ, ДонНТУ, 2009.-353с.

9. Голов С.Ф. Научное строительство учета налоговых разниц. // Бухгалтерия: Учет и отчетность. – 2001. –№39(610). –С.88-95.

10. Ловінська Л., Білоусова О. Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №4. – С.7-25.

11. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу (пасив) в управлінні підприємством// Вчені записки. Випуск 8. – К.:КНЕУ, 2006. – 310с.

12. Папаїка О.О. Інфляційне коригування: нормативно-правовий аспект/О.О. Папаїка, А.Б. Горбанський//Вісник НУЕТ. – 2011. – №3. – С.246-253.

Статья поступила в редакцию 20.04.2015