

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

В.А. ГАВРИЛЕНКО, д.е.н., професор,
Донецкий национальный технический университет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
І ЙОГО ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Розглянуті і проаналізовані всі операції в бухгалтерському обліку основних засобів, які впливають на формування власного капіталу. Виявлено основні протиріччя та неузгодженості в їх обліку з точки зору їх впливу на власний капітал підприємства. Доведено, що включення уцінки основних засобів до витрат підприємства, а дооцінки на нерозподілений прибуток, при їх вибутті, призводить до подвійного відображення цих операцій у фінансових результатах. А це в свою чергу призводить до необґрунтованого завищення витрат і доходів і, відповідно, до штучного зміни власного капіталу. Крім того такі операції призводять до необґрунтованого (штучного) виникнення тимчасових відстрочених податкових різниць, які в свою чергу призводять до виникнення додаткових протиріч та неузгодженостей в процесі формування податку на прибуток, і відповідно, фінансових результатів. У підсумку це часто призводить до повного спотворення всієї фінансової звітності, в якій збиткові підприємства стають штучно прибутковими, а прибуткові – збитковими. Розроблені конкретні рекомендації щодо врегулювання виявлених протиріч та неузгодженостей в бухгалтерському обліку основних засобів. Дана оцінка наслідків щодо впровадження запропонованих рекомендацій.

Ключові слова: основні засоби, капітальні ремонти, уцінка, дооцінка, індексація, чистий прибуток, податок, податкові різниці, власний капітал.

Дана проблема в сучасних умовах є дуже актуальною. Актуальність її, по-перше, пояснюється тою роллю, яку вона відіграє в бухгалтерському і податковому обліку. По-друге, невивченістю і недостатністю механізму впливу обліку основних засобів на формування власного капіталу і тими наслідками, до яких він призводить при складанні всієї фінансової звітності. Як показує аналіз, недосконалість механізму регулювання обліку основних засобів дуже часто призводить до штучного перекручування доходів, витрат, фінансових результатів і, відповідно, власного

капіталу. Тому вирішення даної проблеми є дуже важливим.

Даною проблемою займалися фахівці Міністерства фінансів України, а також багато відомих вітчизняних вчених, до яких слід віднести: С.Ф.Голова, Л.Ловінську, В. В. Сопко, О.О. Папаїку та інших. Їх пропозиції найшли відображення в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку і новому податковому кодексу України. Однак, не дивлячись на всі намагання, вирішити дану проблему до кінця так і не вдалось. Багато протиріч і неузгодженостей в неї не тільки залишилось, а, навпаки, загострились з введенням нового Податкового Кодексу України, що призводить, як і раніше, до негативних економічних наслідків. Така ситуація з обліком основних засобів і його впливом на фінансовий результат спонукає на необхідність дослідження і вивчення даної проблеми.

Метою даної роботи є виявлення протиріч і неузгодженостей по всім операціям з обліку основних засобів, а також розробка положень і практичних рекомендацій по нормативно-правовому їх врегулюванню.

В дослідженні даної проблеми слід виходити із існуючого нормативно-правового і законодавчого забезпечення бухгалтерського обліку основних засобів, яке знаходиться відображення в П(с)БО № 7 «Основні засоби», П(с)БО № 15 «Доходи», П(с)БО № 16 «Витрати». Найбільш суттєві протиріччя і неузгодженості виникають по таким операціям обліку основних засобів, як проведення капітальних ремонтів, уцінки, дооцінки, індексації, реалізації, а також безкоштовне їх надходження.

Що стосується капітальних ремонтів, то у відповідності до П(С)БО № 7 «Основні засоби» вони списуються на поточні витрати по тим видам діяльності підприємства, у яких використовується капітально відремонтована техніка. Однак, з таким підходом до обліку капітальних ремонтів основних засобів ніяк не можна погодитись по різним признакам. По-перше, капітальні ремонти обладнання споча-

© В.А. Гавриленко, 2012

тку відображаються у регістрах первинного обліку основних засобів, тобто у формі ОЗ – 2 «Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», яка відноситься до первинного обліку основних засобів. По-друге, капітально відремонтована техніка повністю співпадає з визначенням її як і основних засобів, у відповідності до яких відносяться матеріальні активи, очікуваний строк використання яких більш одного року. По-третє, капітальні ремонти техніки і іншого обладнання відносяться до відтворювального процесу. Тобто усі витрати, які понесені на капітальні ремонти, направлені не на підтримку працездатності техніки у звітному періоді, а на підвищення її надійності у продовж усього строку її використання в майбутньому періоді, у якому будуть відбуватися виробництво продукції і виникають доходи від її реалізації. Тому витрати на капітальні ремонти не можуть бути віднесені тільки на один поточний період, в якому вони враховуються, бо це призведе до порушення принципу відповідності доходів і витрат, що вказано у П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3]

У відповідності до П(С)БО № 7 «Основні засоби» уцінка основних засобів відноситься на витрати по іншій звичайній діяльності і відображається проведенням: Дебет рахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», Кредит рахунку 10 «Основні засоби». До витрат по даному виду діяльності, у відповідності до цього стандарту, відносяться також перевищення балансової вартості основних засобів понад справедливою ціною при їх реалізації і ліквідації. Таке віднесення вартості на витрати відображається такими проведеннями: Дебет рахунку 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»; Кредит рахунку 10 «Основні засоби» на суму перевищення балансової вартості основних засобів понад їх реалізаційною (справедливою) вартістю, що по своєму змісту рівноцінно уцінці. Аналогічне проведення пишеться і при ліквідації основних засобів. Такий метод відображення витрат по іншій звичайній діяльності призводить до того, що по ньому і в цілому по підприємству, як правило, виникають великі збитки, які досягають десятків млн. грн. Хоча без врахування цих операцій, тобто у реальній дійсності, воно (підприємство) було б рентабельним. Відбувається як би штучне перетворення підприємства з прибуткового на збиткове. Наскільки такий підхід правомірний чи ні? Так, дотримуючись такого підходу, можна

дійти до висновку, що підприємству зовсім не вигідно позбавлятися від застарілих і непотрібних йому основних засобів або проводити уцінку, оскільки це призведе до виникнення великих збитків і підприємство буде як-би банкрутом. У реальній дійсності ситуація з необоротними активами створюється навіть інша. При уцінці, реалізації і ліквідації активів підприємство нічого не втрачає і не несе ніяких значних витрат, за виключенням тих, які пов'язані безпосередньо з даними процесами у вигляді нарахованої заробітної плати робітникам, витрат матеріалів, зносу транспортних і інших засобів, які у них використовуються. Що стосується інших витрат, то вони були понесені у попередні періоди у вигляді капітальних інвестицій і на даний момент проявились лише у залишковій недосписаній їх вартості. З точки зору реальності цих витрат, то вони у поточному періоді носять фіктивний характер, оскільки для їх покриття підприємству немає потреби ні в матеріальних, ні в грошових ресурсах. Тому складається ситуація, що для підприємства величина таких витрат не має ніякого значення. І поряд з тим, підприємство отримує дохід від продажу і ліквідації основних засобів у розмірі їх залишкової справедливої (реалізаційної) вартості. У даному випадку на цю суму підприємство отримує реальні гроші, тобто воно поверне собі на цю величину раніш вкладені капітальні інвестиції. Це викликає великий сумнів, що уцінку, а також перевищену вартість основних засобів понад їх справедливою вартістю, при їх реалізації і ліквідації, слід відносити на витрати. Чому так сталося? Справа у тому, що віднесення уцінки, а також вказаної залишкової вартості необоротних активів (основних засобів) на витрати розробники П(С)БО №7 «Основні засоби» обгрунтовують тим, що за рахунок застосування занижених норм амортизації у податковому і бухгалтерському обліку відбувається якби зменшення собівартості виробництва продукції по елементу «Амортизація» і в цілому по даному показнику. Тому, як вони рахують, потрібно виправити такі перекоси шляхом віднесення недосписаної вартості основних засобів, в розмірі уцінки і завищеної залишкової їх вартості, на витрати. Однак, з такою точкою зору ніяк не можна погодитись. Це пояснюється тим, що між нормами амортизації, вартістю зносу і витратами на виробництво існують дуже складні взаємозв'язки, які обумовлені наслідками відтворювального процесу техніки. Головна особливість такого взаємозв'яз-

ку стає у тому, що амортизація у довгий час розраховувалась за заниженими нормами (податковими). Це призвело до багаторазового підвищення періоду повної амортизації основних засобів. У результаті такої амортизаційної політики, з одного боку, відбувається штучне завищення залишкової вартості основних засобів, а з другого боку – підприємство втрачає значну частину амортизаційного фонду, який є основним джерелом для заміни зношеної техніки на таку ж нову. Тому підприємство, при відсутності амортизаційного фонду, змушено проводити багаторазові її капітальні ремонти. Такий спосіб відтворення техніки, який ґрунтується на використанні капітальних ремонтів, у літературі називається «частковим» [8]. Він впливає на зростання витрат у двох напрямках. З одного боку, відбувається зниження ресурсу роботи капітально відремонтованої техніки на 30-40%, порівняно з новою, і в 1,5 раз зростає частота її заміни. Це, у свою чергу, призводить до зростання кількості техніки, яка знаходиться у капітальних ремонтах, монтажах-демонтажах, резерві, тобто до різкого збільшення питомої ваги техніки, яка знаходиться у бездіючому стані. У середньому, на наших підприємствах, особливо у вугільній промисловості, по даній причині бездіє близько 43- 50 % від усієї техніки, в той час як у розвинутих країнах, де не використовуються капітальні ремонти, усього 5-7 %. Приведення до діючого стану такої кількості обладнання на наших підприємствах потребує значного і

постійного розширення його ремонтної служби у вигляді збільшення чисельності ремонтного персоналу і нарахування їм заробітної плати; додаткового споживання великої кількості запасних частин, електроенергії і різноманітних послуг, а також придбання для цієї мети різноманітного ремонтного обладнання і приладів. В кінцевому вимірі занижені норми амортизації призводять до значного збільшення витрат на поточні і капітальні ремонти. З другого боку, постійне зменшення амортизаційного фонду як головного джерела відтворення техніки викликає підвищення зносу машин, зниження обсягів виробництва продукції і відповідно, до зростання її собівартості. А саме по цій причині питома вага елемента «Амортизація» у собівартості виробництва продукції на промислових підприємствах, за останні 15 років починаючи з 1995р., знизилась до 3-5% замість 25-27%, яка була до 1990 р., а по матеріальним витратам вона зросла до 75-80%. Це призвело до того, що в цілому собівартість зросла більш ніж у 2,5-3 рази. Указані наслідки свідчать про те, що зниження елемента «Амортизація» у декілька разів компенсується зростанням витрат на ремонти техніки і в цілому собівартості, що у повній мірі відповідає теорії відтворення основних засобів. Загальний механізм впливу занижених норм амортизації, які призвели до використання «часткового» способу відтворення техніки, показано на рис. 2.1.

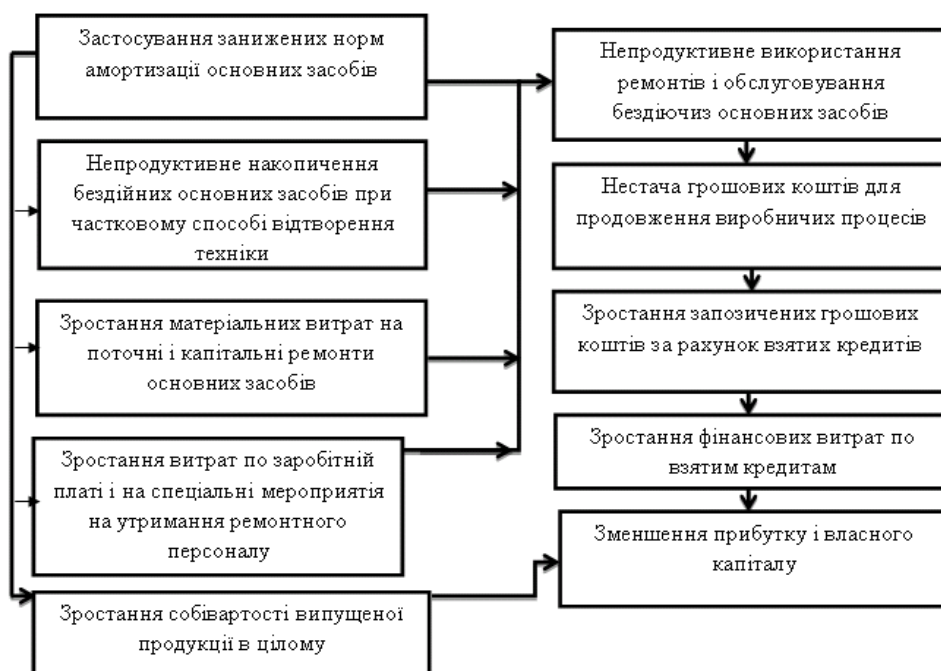


Рис. 2.1. Вплив занижених норм амортизації на величину прибутку і власного капіталу

Із викладеного змісту і механізму впливу занижених норм амортизації на фінансовий результат і власний капітал видно, що віднесення уцінки на витрати призводить до подвійного її відображення в них, що у свою чергу спонукає до штучного зменшення чистого прибутку, або збільшення збитку, а також до необґрунтованої відмови від нарахування дивідендів і частки прибутку інвесторам.

Крім того, віднесення уцінки на витрати поточного періоду призводить також до інших негативних наслідків, а саме до штучного виникнення тимчасових податкових різниць по основним засобам і, відповідно, до появи відстрочених податкових активів, які у свою чер-

гу призведуть до необґрунтованого зменшення витрат з податку на прибуток. На решті це призводить до невизначеності статутного і власного капіталу взагалі, а також до заблокування дії Закону «Про акціонерні товариства».

Головна суть цього заблокування складається у тому, що підприємства, під впливом штучного перекручування фінансових результатів, невмозі визначити реальну величину як статутного, так і власного капіталу, а також умови нарахування дивідендів. Загальний механізм впливу уцінок основних засобів на власний капітал і дії Закону «Про акціонерні товариства» показані на рис. 2.2.

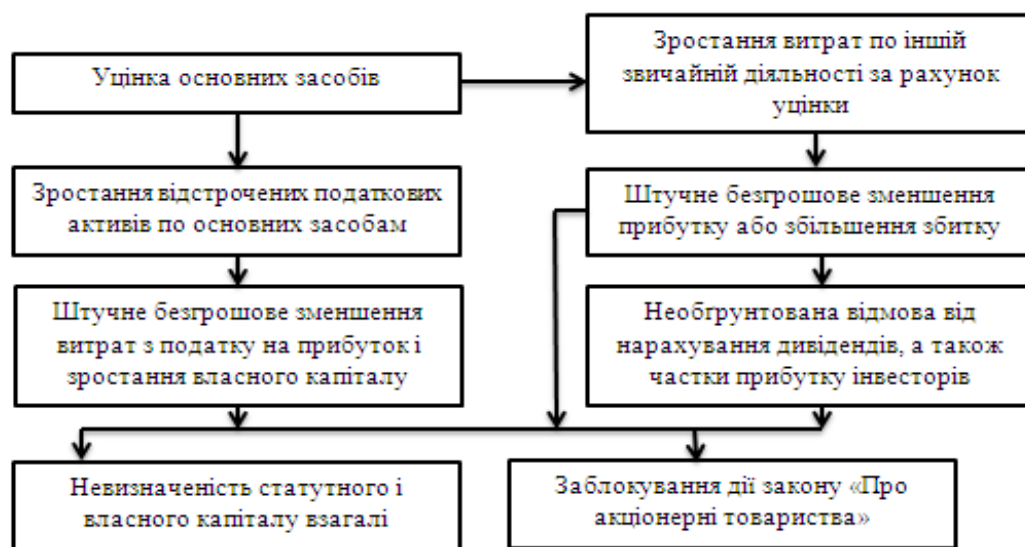


Рис. 2.2. Вплив уцінок основних засобів на власний капітал і на дії закону «Про акціонерні товариства»

Тому знову відносити недосписану залишкову вартість основних засобів через їх уцінку на витрати ніяк не можливо, бо це, як показано на рис. 2.2, призведе до штучного перекручування фінансових результатів і власного капіталу, а також до перешкоджання дії Закону «Про акціонерні товариства». Тепер, що стосується дооцінки основних засобів після їх уцінки. Така дооцінка відноситься на доходи і записується проведенням: Дебет рахунку 10 «Основні засоби», Кредит рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». Ці доходи не мають грошового наповнення і не можуть бути використані як джерело у розрахунках. Такий підхід також призводить до штучного завищення доходів і фінансових результатів. Не зовсім зрозумілим, також по вище викладеним причинам, є віднесення пере-

вищення дооцінки основних засобів, понад їх уцінку, на підвищення нерозподіленого прибутку, що відображається проведенням: Дебет рахунку 423 «Дооцінка активів», Кредит рахунку 441 «Нерозподілений прибуток». При цьому виникають ряд суттєвих протиріч в обліку власного капіталу. Перше з них стає в подвійному відображенні доходів. Справа в тому, що перше врахування доходів від використання дооцінених основних засобів відбулось в період вироблення і реалізації продукції за їх допомогою. Впродовж всього періоду використання дооцінених основних засобів відбувалось також нарахування усіх витрат на виробництво продукції за допомогою цих засобів. Друге протиріччя стає в тому, що віднесення дооцінки основних засобів на нерозподілений прибуток призведе до збільшення тої його час-

тини, яка не забезпечена грошовими коштами і ніколи не буде використана взагалі. І третє стає в тому, що відповідно величині віднесення до оцінки на нерозподілений прибуток виникають відстрочені податкові зобов'язання, які також не мають грошового покриття. Викладене свідчить про те, що віднесення до оцінки основних засобів на нерозподілений прибуток і виникнення від цієї операції відстрочених податкових зобов'язань не мають ніякого обґрунтування і тому носять неправомірний характер.

Значний негативний вплив на формування власного капіталу оказує також індексація основних засобів. У даному питанні до теперішнього часу нема повного його розуміння. Це питання стосується тільки тієї індексації, балансової вартості основних засобів, яка була проведена акціонерним товариством у відповідності до постанов Кабінету Міністрів України. Така індексація проводилась:

- станом на 1.05.1992 р. – на підставі сумісного письма Мінстатистики, Мінекономіки, Мінфіну України від 15.05.1992 р. № 07.06/41, 32-14/6, 07-301, які затверджені постановою КМУ від 07.05.1992 р. № 229;

- станом на 1.08.1993 р. на підставі постанови КМУ від 03.08.1993 р. № 598;

- станом на 1.01.1995 р. – постанова КМУ від 17.01.1995 р. № 34;

- станом 1.04.1996 р. – постанова КМУ від 16.05.1996 р. № 523.

До 1999р. вся сума індексації основних засобів обліковувалась на субрахунках 88-11 «Фонд індексації балансової вартості основних засобів» без збільшення статутного капіталу. Відповідно до інструкції щодо застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, та господарських операцій підприємств і організацій, яка затверджена наказом МФУ від 30.11.1998 р. № 231 субрахунок 88-11 був перенесений на субрахунок 423 «Дооцінка активів», або на субрахунок 425 «Інший додатковий капітал». У відповідності ж до цієї інструкції дозволено підприємствам поступово цю індексацію основних засобів відносити на зростання нерозподіленого прибутку, або зниження непокритих збитків. Це відповідає проведенню: Дебет рахунку 423 «Дооцінка активів», Кредит рахунку 442 «Непокритий збиток», або Кредит рахунку 441 «Нерозподілений прибуток». Треба зазначити, що за період з 1992 по 2010 рр. на підприємствах проводилося оновлення основних засобів шляхом придбання нових об'єктів, тому, скоріше за все, старі об'єкти,

вартість яких було проіндексовано, пройшли уцінки і вже давно реалізовані чи ліквідовані (бо період корисної експлуатації обладнання підприємства – 5-8 років), а перевірку відповідності статутного і власного капіталу реальній вартості активів не було проведено. При цьому може скластися така ситуація, що реальна вартість чистих активів буде набагато меншою ніж власний капітал. Крім того у даному випадку також буде порушуватися принцип відповідності доходів і витрат [3]. Тому зовсім недоцільно списувати величину індексації основних засобів, яка була проведена у минулі роки, на фінансові результати поточного періоду, бо це призведе до значного їх перекручування. Крім того у відповідності до положення 07-04/98 «Про порядок реєстрації випуску акції акціонерного товариства при зростанні статутного капіталу у зв'язку з індексацією основних фондів», яке затверджене рішенням ДКЦБФР від 17.03.2000 р. № 25, на підставі постанови КМУ, за акціонерними товариствами, які провели індексацію балансової вартості основних засобів, закріплено право (саме право, а не зобов'язаність) підвищення статутного капіталу. При цьому сума підвищення статутного капіталу не повинна перевищувати суму індексації балансової вартості основних засобів зменшену на суму індексації зносу по ним. Зростання статутного капіталу у зв'язку з індексацією основних засобів не потребує додаткових внесків з боку інвесторів і може здійснюватись шляхом випуску акцій нової номінальної вартості. Тобто випускаються додаткові акції під індексацію основних засобів, яка не має грошового наповнення. Оскільки такі акції не викупаються і надаються засновникам товариства на пільгових умовах, то це призводить до штучного зростання скорегованої середньорічної кількості простих акцій і зниження скорегованого чистого прибутку на одну просту акцію. Це, у свою чергу, призведе до викривлення при визнанні частки акціонерів у чистому прибутку. Із викладеного змісту видно, що облік індексації основних засобів негативно впливає на реальну оцінку власного капіталу у багатьох напрямках. По-перше, за рахунок випуску акцій під індексацію основних засобів відбувається штучне безгрошове зростання статутного капіталу. По-друге, за рахунок поступового віднесення індексації основних засобів на збільшення чистого прибутку або зниження збитків, відбувається безгрошове його зростання, що, у свою чергу, призводить до невизначеності власного капіталу, а також необґрунтованого нарахування ди-

відендів і частки прибутку інвесторам. Нарешті це також перешкоджає дії Закону «Про акціонерні товариства».

У загальному вигляді цей механізм впливу дооцінки і індексації основних засобів на власний капітал і дію закону «Про акціонерні товариства» показаний на рис. 2.3.

Тому проведення: Дебет 975 «Уцінка необоротних активів», Кредит 10 «Основні засоби», Дебет 10 «Основні засоби», Кредит 746

«Інші доходи від звичайної діяльності», а також Дебет 423 «Дооцінка активів», Кредит 441 «Нерозподілений прибуток» не мають грошового забезпечення і призводять до штучного перекручування фінансових результатів і всієї фінансової звітності. Тому ці проведення є недоцільними і їх слід відмінити і переглянути зміст П(С)БО № 7, який регулює усі операції з основними засобами.



Рис. 2.3. Вплив дооцінки і індексації основних засобів на власний капітал і дію закону «Про акціонерні товариства»

Проблемні питання виникають також по відношенню до обліку безкоштовного отримання основних засобів. Суть даної проблеми стає у подвійному відображенні доходів від використання цих засобів у податкової бази при розрахунку податку на прибуток. Це пояснюється тим, що, по-перше, відбувається включення до доходів у податкової бази повної вартості безкоштовно отриманих основних засобів на момент їх надходження. А, по-друге, до доходів у податкової бази буде також відноситися повна вартість виробленої і реалізованої продукції, за допомогою цих засобів у майбутньому, за весь термін їх використання. Така ситуація виникла через непорозуміння сутності джерел виникнення доходів. При усвідомленні даної ситуації слід виходити з того, що єдиним носієм вартості є готова продукція. Тому віднесення до доходів повної вартості основних засобів, які отримані безкоштовно, до початку терміна їх використання буде необґрунтованим. Наявність подвійного оподаткування основних засобів, які отримані безкоштовно, під-

тверджується таким змістом, тобто на основі порівняння доходів і прибутку в податковій базі і бухгалтерському обліку. Так, прибуток у податкової бази від основних засобів, які надійшли безкоштовно, з початку їх появи до кінця терміну їх використання мають такий вид:

$$Pr_{п.б} = S_{нб}^{\Phi} \sum_{j=1}^n S_{нб}^{\Phi} Kp_j;$$

де $Pr_{п.б}$ – прибуток, який виникає у податкової бази від використання основних засобів, які надійшли безкоштовно, грн.;

$S_{нб}$ – повна фактична вартість основних засобів, які надійшли безкоштовно, грн.;

Kp – коефіцієнт рентабельності основних засобів в кожному періоді їх використання.

Якщо співставляти ці суми, то можна прийти до висновку, що вони рівноцінні, тобто підтверджується подвійне включення доходів до прибутку, який оподатковується.

Проведений аналіз обліку основних засобів вказує на те, що він потребує суттєвого реформування. Що стосується капітальних ремо-

нтів, то в їх дослідженні доказано, що витрати на них носять капітальний характер і списуватися вони повинні впродовж всього майбутнього періоду використання капітально відремонтованої техніки через їх амортизацію, тобто за період здійснення капітальних ремонтів їх вартість повинна відображатися проведенням:

Дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції», Кредит рахунку 63 «Постачальники підрядники» на вартість капітальних ремонтів.

Після списання капітальних інвестицій на основні засоби витрати по капітальним ремонтам амортизуються і записуються проведенням:

Дебет рахунку 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати»; Кредит рахунку 13 «Знос основних засобів», який нараховується на вартість капітальних ремонтів. Оскільки віднесення уцінки основних засобів на витрати несе подвійний і в той же час фіктивний характер, пропонується її відображати по дебету рахунку 423 «Дооцінка активів» в кореспонденції з кредитом рахунку 10 «Основні засоби» на величину уцінки. Якщо уцінка основних засобів по рахунку 423 «Дооцінки активів» буде перевищувати їх дооцінку, то її різницю необхідно відносити в дебет рахунку 422 «Інший вкладений капітал», або в дебет рахунку 425 «Інший додатковий капітал».

Із проведеного аналізу також зрозуміло, що віднесення дооцінки і індексації основних засобів на нерозподільний прибуток несе подвійний характер і призведе до виникнення безгрошової її частини. Тому пропонується перевищення дооцінки і індексації над уцінкою відносити не в кредит рахунку 441 «Нерозподільний прибуток», а в Кредит рахунку 425 «Інший додатковий капітал» і записувати проведенням:

Дебет рахунку 423 «Дооцінка активів»; Кредит рахунку 425 «Інший додатковий капітал».

Що стосується безкоштовно отриманих основних засобів, то з метою усунення подвійного оподаткування прибутку від використання цих засобів пропонується не включати до доходів у податкової базі загальну їх вартість одноразово в момент їх надходження.

Такі пропозиції по реформуванні обліку операцій по основним засобам дадуть можливість уникнути:

- по-перше, від штучного завищення витрат за рахунок капітальних ремонтів і уцінки основних засобів;

- по-друге, від подвійного включення доходів за рахунок дооцінки і індексації, а також

безкоштовного надходження основних засобів;

- по-третє, від необґрунтованого виникнення відстрочених податкових активів і зобов'язань по основним засобам;

- вчетверте, від штучного перекручування всієї фінансової звітності підприємства.

Література

1. Закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI «Про акціонерні товариства».
2. Податковий Кодекс України. Прийнятий на засіданні Верховної Ради України від 02.12.2010 р. № 2755.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 5 «Звіт про власний капітал». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15«Дохід». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16«Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р. №318.
8. Гавриленко В.А. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств. – Донецьк: ДВУЗ, ДонНТУ, 2009. – 353 с.
9. Голов С.Ф. Научное строительство учета налоговых разниц. // Бухгалтерия: Учет и отчетность. – 2001. № 39.– 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. Міжнародні стандарти Бухгалтерського обліку/Пер. з англ. За ред.. С.Ф.Голова. –К.: ФПБАУ,2000. –1272 с.
12. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу(пасив) в управлінні підприємством // Вчені записки. Випуск 8. –К.:КНЕУ,2006. –310 с.
13. Папаїка О.О. Інфляційне корегування: нормативно-правовий аспект/ О.О. Папаїка, А.Б. Горбанський //Вісник Дон НУЕТ. – 2011. – №3. – с. 246-253.

Статья поступила в редакцию 05.11.2012