

**В.А. ГАВРИЛЕНКО**, д-р экон. наук, профессор,  
зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»,  
**Л.А. ЛЕОНОВА**, канд. экон. наук, доцент  
кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»,  
leonova\_donntu@mail.ru

ГОУ ВПО «Донецкий национальный  
технический университет», г. Донецк, ДНР

## **ОСОБЕННОСТИ РЕФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ И ЕГО ВЛИЯНИЯ НА СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ**

Обоснована необходимость совершенствования бухгалтерского учета операций с основными средствами. Выявлены недостатки в учете таких операций с основными средствами, как: капитальные ремонты; уценка, дооценка, реализация и ликвидация, которые приводят к искажению их балансовой стоимости, текущих расходов, финансовых результатов и в целом собственного капитала. Предложен новый подход в учете перечисленных операций с основными средствами.

*Ключевые слова:* основные средства, амортизация, капитальный ремонт, уценка, дооценка, реализация и ликвидация, балансовая стоимость, расходы, собственный капитал.

**Gavrilenko V.A., Leonova L.A.** Peculiarities of reforming the fixed assets transactions accounting and its impact on equity.

The necessity of improving accounting operations with fixed assets has been observed in article. The article identified the shortcomings in accounting such transac-

tions with fixed assets as capital repairs; devaluation, revaluation, realization and liquidation, which may lead to the distortion of their book value, operating costs, financial results and owners equity. A new approach in accounting for the above transactions with fixed assets has been proposed.

*Keywords:* fixed assets, depreciation, major repairs, devaluation, revaluation, realization and liquidation, book value, expenses, equity.

Современное состояние бухгалтерского учета операций с основными средствами, который регулируется П (С)БУ 7 «Основные средства», содержит ряд недостатков и противоречий, которые приводят к искажению балансовой стоимости, расходов, собственного капитала. Становится невозможным в такой ситуации сделать правильные выводы о финансовом состоянии предприятия и принять меры по его улучшению. Поэтому разработка и обоснование нового подхода в учете операций с основными средствами, позволяющим урегулировать воз-

© В.А. Гавриленко,  
Л.А. Леонова, 2017

никшие в нем противоречия, является очень важным и актуальным на данном этапе развития системы учета основных средств.

Теоретические и практические аспекты раскрытия сущности операций с основными средствами, как составной части собственного капитала, в наиболее полном содержании изложены в работах К. Маркса [1; 2].

Вопросами методологии учета основных средств долгое время занимались известные отечественные ученые, такие как: С.Ф. Голов [3], Л. Ловинская [4], В.В. Сопко [5], А.А. Папаика [6] и др. Существенный вклад в решение данной проблемы внесли также специалисты Министерства финансов Украины и Донецкой Народной Республики. Их предложения нашли отражение в национальных Положениях (стандартах) бухгалтерского учета, Налоговом кодексе Украины и в Законе о налогообложении ДНР. Однако несмотря на все усилия в данном направлении решить эту проблему до конца так и не удалось. Многие противоречия и несогласованности в ней, несмотря на ввод новых предложений, не только остаются, а, наоборот, все больше заостряются, что приводит к отрицательным экономическим последствиям. Коротко говоря, они не только не продвинулись в решении данной проблемы, но и зашли в тупик, поскольку их рекомендации, с научной точки зрения, вступили в противоречие с общепризнанной мировой сообществом теорией воспроизводства К. Маркса. Такая ситуация с учетом основных средств и оценкой его влияния на финансовые результаты указывает на необходимость глубокого исследования данной проблемы.

*Целью настоящей работы является выявление недостатков, возникших в бухгалтерском учете операций с основными средствами и разработка на этой основе нового подхода, позволяющего*

*урегулировать возникшие противоречия в решении данной проблемы.*

В исследовании данной проблемы, прежде всего, следует исходить из основополагающих трудов К. Маркса в области воспроизводства средств труда (Капитал, т. 1, т. 2 и т. 3), нормативно – правового и законодательного обеспечения бухгалтерского учета, которое находит отражение в национальных Положениях (стандартах) бухгалтерского учета: Н (С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности», П (С)БУ 7 «Основные средства», П (С)БУ 11 «Обязательства», П (С)БУ 15 «Доход», П (С)БУ 16 «Расход», П (С)БУ 17 «Налог на прибыль» [7], Налоговом кодексе Украины [8] и Законе о налоговой системе Донецкой Народной Республики [9]. Наиболее существенные противоречия и несогласованности, как показывает анализ, возникают по таким операциям, как: учет износа (амортизации), проведения капитальных ремонтов, переоценка (уценка, дооценка), реализация и ликвидация основных средств.

Что касается учета капитальных ремонтов, то в пункте 15 П (С)БУ 7 «Основные средства» с изменениями, внесенными согласно приказу Министерства финансов Украины от 25.09.2009 г. № 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» [7]. Однако с таким подходом в учете ремонтов, в том числе капитальных, никак нельзя согласиться по многим причинам. Во-первых, никак нельзя смешивать текущие и капитальные ремонты и подводить их под одну рубрику «ремонт». Дело здесь в том, что текущие ремонты относятся к расходам текущего

## Особенности реформирования учета операций с основными средствами и его влияния на собственный капитал

периода, которые направлены не на повышение надежности, а исключительно на поддержание работоспособности техники и получение, как правило, заниженных доходов от реализации продукции, произведенной в данном периоде. Капитальные ремонты нацелены на восстановление надежности техники и получение экономических выгод от ее использования в будущем периоде. Во-вторых, относить затраты на капитальные ремонты, во время их проведения, напрямую к составу производственных расходов никак нельзя, поскольку в этот период происходит лишь создание объекта для использования его в будущем. Значит, в этот период не могут возникнуть как доходы, так и производственные расходы. В-третьих, отнесение стоимости капитальных ремонтов на производственные расходы в текущем периоде, что как бы соответствует пункту 15 П (С)БУ 7, приведет к нарушению принципа соответствия доходов и расходов, ибо в Положении (стандарте) бухгалтерского учета Н (С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» 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» [7].

Как видно из изложенного, весь цикл жизнедеятельности капитально отремонтированной техники состоит из двух частей: из времени становления т.е. проведения капитального ремонта до полного его завершения и передачи такой техники в производство и времени использования в процессе производства до полного ее износа. В первой части пе-

риода техника находится вне производственного процесса, следовательно, в это время не может быть никакого дохода и, соответственно, расходов на его получение. Поэтому все затраты на проведение капитального ремонта должны включаться в стоимость данного объекта, а не в производственные расходы. Не вызывает сомнения, что капитальные ремонты и все расходы на него должны учитываться как капитальные инвестиции и записываться проводкой:

Дебет счета 15 «Капитальные инвестиции»,

Кредит счета 63 «Поставщики, подрядчики»,

и, соответственно,

Кредит счета 63 «Поставщики, подрядчики»,

Дебет счета 644 «Налоговый кредит».

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. 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.

Обращая внимание на изложенное исследование, следует отметить, что включение капитальных ремонтов в состав текущих производственных расходов может привести к весьма значительному искусственному их завышению и иска-

женію всей финансовой отчетности, поскольку стоимость таких ремонтов может быть большой, измеряемой в десятках млн. денежных единиц.

В этой связи пункт 15 П (С)БУ 7 «Основные средства» требует существенного изменения, 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 соответствующих им расходов, то они возникают на втором этапе жизнедеятельности капитально-отремонтированной техники, т.е. при ее использовании в производственном процессе по выпуску и реализации соответствующей продукции в будущем периоде.

Теперь в отношении переоценки основных средств. Все операции по переоценке основных средств и их учет изложены в пунктах 19, 20 и 21 П (С)БУ 7 «Основные средства». Так, в пункте 19 П (С)БУ 7 указано, что «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...». Далее в пункте 20 П (С)БУ 7 написано: «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 різ-

ниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках [7]. Крім того, в пункті 20 П (С)БУ 7 так же сказано, що «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» [7]. А в пункті 21 П (С)БУ 7 «Основные средства» 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 [7].

С такими маніпуляціями по отнесенію дооцінок на доходи або капітал, а в результаті, при вибутті основних засобів, на нерозподілену прибуль або з отнесенієм уцінок на текущіє расходы, которые приведены в пунктах 20 и 21 П (С)БУ 7 «Основные средства», никак нельзя согласиться по многим причинам. Во-первых, потому что во всех изложенных в пунктах 20 и 21 П (С)БУ 7 операциях с основными средствами нарушается принцип соответствия доходов и расходов, содержание которого приведено в П (С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности». Это поясняется тем, что как доходы, так и расходы не могут возникнуть вне производственного процесса сами по себе. Во-вторых, это приводит к искусственному завышению «доходов» в одном случае, а в другом «расходов», что в конечном итоге приве-

## **Особенности реформирования учета операций с основными средствами и его влияния на собственный капитал**

дет к искажению всей финансовой отчетности предприятия.

В основу доказательства несостоятельности таких манипуляций с операциями по основным средствам, изложенным в пунктах 20 и 21 П(С)БУ 7 «Основные средства», положена теория воспроизводства средств труда К. Маркса, в соответствии с которой износ основных средств, а, соответственно, их дооценка и уценка не превращаются ни в доходы, ни в расходы и тем более в прибыль. Поэтому по поводу К. Маркс писал: «В средствах производства вообще потребляется их потребительная стоимость, путем потребления которой труд создает продукты. Стоимость в действительности не потребляется, а потому не может быть и воспроизведена. Она сохраняется, но не потому, что с ней самой совершается какая-то операция в процессе труда, а потому, что та потребительная стоимость, в которой она первоначально существовала, хотя и исчезает, но исчезает в другой потребительной стоимости. Поэтому стоимость средств производства опять появляется в стоимости продукта, но, строго говоря, не воспроизводится. Производится новая потребительная стоимость, в которой вновь появляется старая меновая стоимость». В развитие изложенного содержания далее К. Маркс отметил, что «Собственно средства труда, вещественные носители основного капитала, потребляются лишь производительно и не могут войти в индивидуальное потребление, потому что они не входят в продукт или в ту потребительную стоимость, образованию которой они содействуют, а, напротив, сохраняют по отношению к ней свою самостоятельную форму до их полного износа» [1].

Эти две цитаты из т. 1 и т. 2 Капитала К. Маркса доказывают нижеследующее. Именно то, что стоимость средств труда не потребляется в процессе производства, а сохраняется в виде накопи-

ваемого амортизационного фонда для того, чтобы снова превратиться в новую потребительную их стоимость, ее никак нельзя относить на текущие производственные расходы. В качестве весомого доказательства этому служит и выражение К. Марса о том, что средства труда не входят в продукт или в ту потребительную стоимость, образованию которой они содействуют, а, напротив, сохраняют по отношению к ней свою самостоятельную форму до их полного износа.

Именно из-за непонимания многими зарубежными и отечественными учеными-экономистами изложенных выше особенностей воспроизводственного процесса износ основных средств ошибочно относится на текущие расходы производства, а недосписанная стоимость износа, возникшая в результате потери их полезности, представляется как своего рода экономия, которая в конечном итоге, по их мнению, должна быть компенсирована путем отнесения недосписанной их части, в виде уценки, снова на текущие расходы. Становится очевидным, что износ, представленный в виде амортизационного фонда, не относится к категории расходов. А себестоимость по элементу «Амортизация» служит лишь инструментом для перенесения стоимости износа на стоимость готового продукта для того, чтобы в дальнейшем отсоединить эту стоимость от производственного процесса и обеспечить накопление амортизационного фонда для производства новой потребительной стоимости при сохранении старой меновой стоимости средства труда.

Обращает на себя внимание также необоснованность операций по выбытию основных средств, которые изложены 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 й витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів» [7]. Но такого определения явно не достаточно для отражения всех операций по выбытию основных средств. Главная ошибка при таком подходе состоит в том, что всякое превышение остаточной недосписанной стоимости над рыночной ценою основных средств относится на расходы, с чем никак нельзя согласиться по вышеизложенным причинам. По нашему мнению, поскольку оно основывается на вышеизложенном содержании, недосписанную стоимость средств труда следует рассматривать как недополучение амортизационного фонда, ведущее к уменьшению капитала. 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.

Исходя из изложенных выше теоретических положений, необходимо во всех случаях выбытия основных средств определить недосписанную их часть и в дальнейшем показать ее в виде уценки с отнесением ее на уменьшение капитала.

Так, если выбытие основных средств осуществляется через их ликвидацию, то при этом возникают такие операции:

- списание износа;
- оприходование возвратных материалов, возникших при ликвидации;
- отражение расходов на ликвидацию;
- уценка основных средств на величину недосписанной стоимости, которая определяется вычитанием из первоначальной стоимости основных средств их износа и оприходованной стоимости возвратных материалов.

Если выбытие основных средств осуществляется через их реализацию, то может возникнуть две ситуации:

1) когда остаточная стоимость основных средств меньше или равна рыночной (реализационной) их цене;

2) если остаточная стоимость больше их рыночной цены.

В первом случае необходимо выполнить такие операции:

- списание износа;
- отнесение остаточной стоимости основных средств по рыночной их цене на расходы, а по реализационной цене – на доходы.

Во втором случае возникнут такие операции:

- списание износа;
- отнесение остаточной стоимости основных средств по рыночной их цене как на расходы, так и доходы;
- уценка основных средств на величину превышения остаточной стоимости над рыночной их ценою.

Изложенные операции по выбытию основных средств записываются такими проводками:

при выбытии основных средств на основе их ликвидации:

списание износа –  
Кредит счета 10 «Основные средства»,

Дебет счета 13 «Износ основных средств»;

оприходование возвратных материалов –

Кредит счета 10 «Основные средства»,

Дебет счета 20 «Производственные запасы»;

расходы на ликвидацию основных средств –

Дебет счета 977 «Прочие расходы деятельности»,

Кредит счета 20, 66, 65 и др.;

уценка основных средств –

## **Особенности реформирования учета операций с основными средствами и его влияния на собственный капитал**

Кредит счета 10 «Основные средства»,

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

При выбытии основных средств на основе их реализации проводки будут такими:

1. В случае, когда остаточная стоимость основных средств меньше или равна рыночной их цене, –

списание износа –

Кредит счета 10 «Основные средства»,

Дебет счета 13 «Износ основных средств»;

отнесение остаточной стоимости основных средств на расходы –

Кредит счета 10 «Основные средства»,

Дебет счета 976 «Списание необоротных активов».

2. Когда остаточная стоимость основных средств больше их рыночной цены, –

списание износа –

Кредит счета 10 «Основные средства»,

Дебет счета 13 «Износ основных средств»;

отнесение остаточной стоимости основных средств по рыночной их цене на расходы и доходы –

Кредит счета 10 «Основные средства»,

Дебет счета 976 «Списание необоротных активов»

и

Кредит счета 746 «Прочие доходы»,

Дебет счета 377 «Расчеты с прочими дебитами».

Уценка основных средств на сумму превышения остаточной стоимости по сравнению с рыночной их ценою:

Кредит счета 10 «Основные средства»,

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

Теперь в отношении дооценки основных средств. Суть теоретической постановки данной задачи состоит в следующем. С одной стороны, на величину дооценки через списание износа формируется амортизационный фонд и одновременно увеличивается капитал в дооценках. С другой стороны, при выбытии дооцененных основных средств капитал в дооценках списывается в уменьшение дополнительного капитала.

При таком подходе не допускается искусственное завышение расходов и доходов и, соответственно, искажение финансовой отчетности.

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, превышающей 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» [8].

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 и, соответственно, отсроченных налоговых активов, а также суммы амортизации, что отрицательно скажется на формировании расходов по налогам и налогооблагаемой прибыли. В соответствии со ст. 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» [8].

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 производственные расходы налогового периода. В конечном итоге это приведет к искусственному завышению текущих расходов и занижению налога на прибыль.

Заметное влияние учета операций по основным средствам на формирование чистой прибыли, как элемента собствен-

ного капитала, проявляется через возникновение под их воздействием отсроченных налоговых активов и обязательств, которые, как доказано ранее, являются результатом необоснованных подходов в оценке балансовой стоимости основных средств в налоговой и бухгалтерской базах. Это поясняется следующими обстоятельствами. Во-первых, включением в балансовую стоимость основных средств в налоговой базе расходов на текущие ремонты, которые не могут быть туда отнесены из-за того, что они, как доказано ранее, относятся к расходам текущего периода. Во-вторых, отнесением в бухгалтерском учете стоимости капитальных ремонтов на текущие расходы, которые, с одной стороны, необоснованно их завышают, а, с другой – занижают балансовую стоимость основных средств. Это занижение балансовой стоимости основных средств происходит за счет того, что при таком подходе происходит необоснованное уменьшение капитальных инвестиций, на величину капитальных ремонтов при завершении которых их следовало бы отнести на уменьшение износа основных средств, что отражается проводкой:

Кредит счета 15 «Капитальные инвестиции»,

Дебет счета 13 «Износ основных средств» на стоимость капитальных ремонтов.

Сложная ситуация складывается также по отсроченным налоговым обязательствам, которые могут возникнуть при необоснованном завышении балансовой стоимости основных средств в бухгалтерском учете. Такое завышение балансовой стоимости основных средств может произойти на основе массовых их дооценок, которые предприятия вынуждены осуществлять при продлении времени эксплуатации техники за пределами ее нормативных сроков. В том случае, когда отсроченные налоговые обязатель-



## Особенности реформирования учета операций с основными средствами и его влияния на собственный капитал

ства (ОНО) возникают или увеличиваются за счет включения в нераспределенную прибыль дополнительного капитала в дооценках, то предприятие обязано заплатить на эту сумму налог. Однако на величину дооценки основных средств предприятие не получит денежный эквивалент, и потому как сама прибыль, так и налог на нее не будут обеспечены денежными ресурсами, что приведет к необоснованному ее завышению на эту величину. Все изложенное свидетельствует о том, что возникновение ОНА и ОНО и их изменения являются результатом необоснованных манипуляций с их формированием.

### Выводы

Все изложенное свидетельствует о том, что в приведенных стандартах, где отражается учет операций по основным средствам, нарушается основополагающий принцип «Соответствие доходов расходам». Это приводит к искусственному искажению финансовых результатов и всей финансовой отчетности предприятия. Предложенные в статье рекомендации по реформированию учета операций по основным средствам обеспечивают устранение возникших в их учете противоречий и сделают финансовую отчетность реальной.

### Список использованной литературы

1. Карл, Маркс. Капитал. Критика политической экономии. Т. 1. Кн. 1. Процесс производства капитала. – М.: Политиздат, 1983. – 905 с.
2. Карл, Маркс. Капитал. Критика политической экономии. Т. 2. Кн. 2. Процесс обращения капитала / Издан под ред. Ф. Энгельса. – М.: Политиздат, 1984. – 650 с.
3. Голов, С.Ф. Научное строительство учета налоговых разниц / С.Ф. Голов // Бухгалтерия: Учет и отчетность. – 2001. – № 39 (610). – С. 88–95.
4. Ловінська, Л. Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л. Ловінська, О. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 7–25.
5. Сопко, В.В. Бухгалтерський облік капіталу (пасив) в управлінні підприємством / В.В. Сопко // Вчені записки. Випуск 8. – К.: КНЕУ, 2006. – 310 с.
6. Папаїка, О.О. Інфляційне коригування: нормативно-правовий аспект / О.О. Папаїка, А.Б. Горбанський // Вісник НУЕТ. – 2011. – № 3. – С. 246–253.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П (С)БУ в Україні. Затверджені наказом Міністерства фінансів України // [Електронний ресурс]. – URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>.
8. Податковий Кодекс України. Прийнятий на засіданні Верховної Ради України 02.12.2010 р. № 2755. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – URL: [www.zakon4.rada.gov.ua/laws](http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws).
9. Закон о налоговой системе Донецкой Народной Республики. Принят Постановлением Народного Совета 25.12.2015 г. [Электронный ресурс] // URL: <http://dnrsovet.su/zakon-dnr-o-buh-i-fin-uchete/>.

*Статья поступила в редакцию 31.10.17*