

УДК 657.1:657.63

## **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УКРАЇНІ**

**А. О. Касич, Н. В. Черевик**

Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського  
вул. Першотравнева, 20, 39600, м. Кременчук, Україна.

E-mail: nadin.cherevik@mail.ru

Важливою умовою функціонування кожного суб'єкта господарювання є наявність основних засобів. Від їх кількості, вікового стану та ефективності використання залежить фінансовий стан підприємства. Відповідно питання обліку основних засобів мають теоретичне та практичне значення для підприємств. У роботі досліджуються питання обліку та нарахування амортизації на основні засоби у контексті змін бухгалтерського та податкового законодавства. Запропоновані шляхи зменшення існуючих відмінностей в бухгалтерському та податковому обліку основних засобів.

**Ключові слова:** основні засоби, основні фонди, амортизація, податковий облік, бухгалтерський облік.

## **ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСЬКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В УКРАИНЕ**

**А. О. Касич, Н. В. Черевик**

Кременчугский национальный университет имени Михаила Остроградского  
ул. Первомайская, 20, г. Кременчуг, 39600, Украина.

E-mail: nadin.cherevik@mail.ru

Важным условием функционирования любого объекта хозяйствования является наличие основных средств. От их количества, возрастного состояния и эффективности использования зависит финансовое состояние предприятия. Соответствующим образом вопросы учета основных средств имеют теоретическое и практическое значение для предприятий. Исследуются вопросы учета и начисления амортизации основных средств в контексте изменений бухгалтерского и налогового законодательства. Предлагаются пути уменьшения действующих различий в бухгалтерском и налоговом учете.

**Ключевые слова:** основные средства, основные фонды, амортизация, налоговый учет, бухгалтерский учет.

**АКТУАЛЬНІСТЬ РОБОТИ.** Основною проблемою обліку основних засобів протягом багатьох років були відмінності між бухгалтерським і податковим законодавством. Бухгалтерський облік основних засобів ведеться відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», а питання податкового обліку та нарахування амортизації підлягають постійним змінам, що зумовило дослідження даної тематики. Основним нормативним документом до 01.01.2011 року для обліку та нарахування амортизації для ведення податкового обліку був Закон України

«Про оподаткування прибутку підприємств», а з 01.01.2011 року основні прийоми та методи податкового обліку та амортизації змінилися у зв'язку із введенням у дію Податкового кодексу України. Зміни внесені у законодавство наблизили практику обліку та нарахування податкової амортизації до бухгалтерської.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Дослідженням обліку основних засобів займалися наступні науковці: Гненний О.М. досліджував методи оцінки майна та майнових прав в Україні [1]; на думку І. Назарбаєвої, зміна ролі та місця амортизації у податковому обліку, можна віднести до числа найбільш важливих змін податкового законодавства [2]; автори Тютюнник П.С. і Жовтопуп М.М. досліджували взаємозв'язок фінансового і податкового обліку з метою їх поєднання при обліку витрат на ремонти, модернізацію та реконструкцію основних засобів [3] та інші. Разом із тим, невирішеними залишаються питання з обліку основних засобів, а саме: визначення справедливої вартості, проведення переоцінки, проведення ремонтів та списання їх на витрати тощо. Про те, незважаючи на численні дослідження вчених, питання обліку основних засобів залишаються невирішеними на законодавчому рівні.

Метою даної роботи є обґрунтування обліку основних засобів із точки зору бухгалтерського і податкового законодавства та адаптація облікової інформації для управлінських потреб суб'єктів господарювання.

**МАТЕРІАЛ І РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ.** Для поставленої мети необхідно дослідити можливі відмінності бухгалтерського і податкового законодавства в сфері обліку основних засобів. Сучасні підприємства для ведення господарської діяльності використовують досить широку номенклатуру основних засобів. Від вдало обраної системи обліку залежить належний контроль за їх використанням та фінансовим результатом. Ведення бухгалтерського та податкового обліку в Україні регламентується цілою низкою законодавчих і нормативних документів. Але не дивлячись на значну кількість нормативних документів при веденні бухгалтерського та податкового обліку основних засобів, допускається ціла низка помилок. Це можна пояснити тим, що: по-перше, бухгалтер не завжди може ознайомитися з необхідними документами та своєчасно їх опрацювати у зв'язку з великим обсягом поточної роботи; по-друге, норми багатьох інструкцій та положень викладені нечітко і неоднозначно, іноді суперечать одна одній.

Так, у законодавчих і нормативно-правових документах досить часто зустрічаються різні тлумачення поняття «основні засоби», наприклад: основні засоби, основні фонди, тощо. Крім того, економічна сутність поняття формулюється по-різному. Детальніше розглянемо в хронологічній послідовності визначення поняття «основні засоби» за законодавчими актами України (табл. 1).

Таблиця 1 Аналіз нормативно – правових актів України щодо визначення поняття «Основних засобів» за період 1993–2013 рр.

Нормативно-правові акти	Визначення основних засобів	Термін дії
Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. № 250	Основні засоби підприємства – це сукупність засобів праці, що існують в натуральній формі протягом довгого періоду як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері.	Не діє
Закон України від 22.05.97 р. за № 283/97–ВР «Про оподаткування прибутку підприємств»	Основні фонди – це матеріальні цінності, які використовуються у господарській діяльності підприємства протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів із дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей та вартість яких перевищує 1000 гривень та поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом.	Не діє
Інструкція з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів, затверджена наказом Мінфіна України від 24.07.97 г. № 159 (у редакції наказу від 11.02.98 г. № 30)	До основних фондів належать будівлі, споруди, обчислювальна техніка, транспортні засоби і інші матеріальні цінності, що існують в натуральній формі протягом довготривалого періоду, вартість яких поетапно зменшується у зв'язку зі зносом.	Не діє
П(С)БО 7 «Основні засоби» Мінфін України; Наказ, Положення від 27.04.2000 № 92	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).	Діє

<p>Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р.</p>	<p>Основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.</p>	<p>Діє</p>
<p>Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI (зміни 2013)</p>	<p>Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).</p>	<p>Діє</p>

Джерело: складено автором [4–9]

Аналізуючи Положення № 250 та Закон України № 283 /97–ВР, спостерігається суттєва відмінність у визначенні поняття «основних засобів». При порівнянні Закону України та відповідної інструкції щодо обліку основних засобів, необхідно зазначити, що закон розглядає лише ті основні засоби, що використовуються у виробничій діяльності підприємства, і амортизація яких обліковується для визначення оподаткованого доходу.

Однак за даними бухгалтерського обліку основні засоби обліковуються за усіма видами незалежно від того, будуть вони використовуватися у виробничій діяльності або вони відносяться до об'єктів соціальної інфраструктури.

Проаналізуємо законодавчі умови ведення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів (табл. 2, 3).

Таблиця 2 – Податковий облік основних засобів в контексті законодавства України

Нормативні документи	Періоди дії обліку	Розподіл основних засобів
Закон України від 22.05 1997 року № 283 «Про оподаткування прибутку підприємств»	22. 05. 1997 р., не діє	<p><i>1 група</i> – будівлі, споруди та їх структурні компоненти та передавальні пристрої.</p> <p><i>2 група</i> – автомобільний транспорт та запасні частини до нього; меблі; побутові, електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти; електронно – обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони і рації, інше конторське обладнання та офісне устаткування.</p> <p><i>3 група</i> – основні фонди, що не включені до груп 1 і 2, у тому числі обладнання.</p>
Закон України від 22.05 1997 року № 283 «Про оподаткування прибутку підприємств» (зміни 2004 р.)	01.02.2004 рік не діє	<p><i>1 група</i> – будівлі, споруди та їх структурні компоненти і передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування).</p> <p><i>2 група</i> – автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні пристрої та інструменти; інша конторська (офісна) оснастка, устаткування та пристрої до нього.</p> <p><i>3 група</i> – всі основні фонди, що не включені до груп 1, 2, 4.</p> <p><i>4 група</i> – електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичної обробки інформації; програмне забезпечення, пов'язане з ними засоби читання або друку інформації; інші інформаційні системи, телефони (в т.ч. сотові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).</p>
Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI	02.12.2010 рік, діє	<p><i>група 1</i> – земельні ділянки (не підлягає амортизації);</p> <p><i>група 2</i> – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом (15 років);</p> <p><i>група 3</i> – будівлі (20 років), споруди (15 років), передавальні пристрої (10 років);</p> <p><i>група 4</i> – машини та обладнання (5 років),</p> <p><i>група 5</i> – транспортні засоби (5 років);</p> <p><i>група 6</i> – інструменти, прилади, інвентар (меблі) (4 роки);</p>

		<p><i>група 7</i> – тварини (6 років);  <i>група 8</i> – багаторічні насадження (10 років);  <i>група 9</i> – інші основні засоби (12 років);  <i>група 10</i> – бібліотечні фонди (не встановлено);  <i>група 11</i> – малоцінні необоротні матеріальні активи (не встановлено);  <i>група 12</i> – тимчасові (нетитульні) споруди (5 років);  <i>група 13</i> – природні ресурси (не підлягає амортизації);  <i>група 14</i> – інвентарна тара (6 років);  <i>група 15</i> – предмети прокату (5 років);  <i>група 16</i> – довгострокові біологічні активи (7 років).</p>
--	--	--

Джерело: складено автором [4, 5]

Таблиця 3 – Бухгалтерський облік основних засобів

Нормативні документи	Періоди дії обліку	Розподіл основних засобів
П(С)БО 7 «Основні засоби» Мінфін України; Наказ, Положення від 27.04.2000 № 92	27.04.2000 р., діє	Ведеться пооб'єктний облік основних засобів без розподілу на групи.
Інструкція № 291 від 30.11.1999 р. (зміни 2003 р.) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій	30.11.1999 р., діє	<p><i>1 група</i> – Земельні ділянки  <i>2 група</i> – Капітальні витрати на поліпшення земель  <i>3 група</i> – Будинки та споруди  <i>4 група</i> – Машини та обладнання  <i>5 група</i> – Транспортні засоби  <i>6 група</i> – Інструменти, прилади та інвентар  <i>7 група</i> – Робоча і продуктивна худоба  <i>8 група</i> – Багаторічні насадження  <i>9 група</i> – Інші основні засоби  <i>10 група</i> – Бібліотечні фонди  <i>11 група</i> – МНМА  <i>12 група</i> – Тимчасові (нетитульні) споруди  <i>13 група</i> – Природні ресурси  <i>14 група</i> – інвентарна тара  <i>15 група</i> – Предмети прокату  <i>16 група</i> – Довгострокові біологічні активи</p>

Джерело: складено автором [7, 8]

За даними досліджень можна зазначити, що з упровадженням ПКУ групи податкового та бухгалтерського обліку співпадають. Позитивним моментом ПКУ є те, що закріплені мінімально допустимі строки корисного використання об'єкту, який може підприємство встановлювати самостійно за наказом.

Не менш важливою проблемою є процедура нарахування амортизації, яка потребує дослідження. На об'єкти основних засобів нараховується амортизація у відповідно до законодавства України, але вибір методу нарахування амортизації – задача досить складна, яка стоїть завжди перед бухгалтером.

Дискусії щодо економічної суті амортизації існують протягом десятка років. Облік амортизації в країнах із ринковою економікою розглядається лише як поступове перенесення вартості необоротних активів на новостворений продукт. Останніми часами світова економіка знаходиться в стані рецесії. Нажаль, це впливає і на процеси в Україні. Виробництво зупиняється, як говориться, до кращих часів, тобто хто на день, неділю, а хтось – на роки. Кодекс законів про працю України характеризує ці явища як призупинення роботи підприємств, що викликані відсутністю організаційних або технічних умов, необхідних для її виконання, безповоротністю або іншими обставинами. Як би там не було, випадки простоїв деяких підприємств проходять досить часто. У зв'язку з цим у бухгалтерів виникають питання відносно відображення нарахованої амортизації на виробничі основні засоби під час таких подій.

З введенням в дію Податкового кодексу термін нарахування амортизаційних відрахувань у двох системах (бухгалтерський і податковий) обліку став однаковим, нараховується щомісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення в експлуатацію об'єкта. Квартальна сума «податкової» амортизації (за кожним об'єктом) визначається як сума нарахованих амортизаційних відрахувань за об'єктом за 3 місяці розрахункового кварталу.

Крім того, ПКУ дозволяє в податковому обліку застосовувати п'ять методів нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий. При цьому прямолінійний і виробничий методи дозволено застосовувати до всіх груп, а інші три методи амортизації можуть бути використані тільки для певних груп основних засобів. Детальніше розглянемо поняття амортизації відповідно до законодавства України у табл. 4.

Таблиця 4 – Аналіз тлумачення поняття «амортизація» законодавством України

Ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»	Пункт 4 ПБУ 7	Підпункт 14.1.3 ст. 14 ПКУ	МСБО 16
Амортизація основних фондів і нематеріальних активів – це поступове віднесення витрат на	Амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, що	Амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних	Амортизація – це систематичний розподіл активу, що

їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань.	амортизуються протягом періоду їх корисного використання (експлуатації).	і нематеріальних активів, що амортизуються протягом терміну їх корисного використання (експлуатації).	амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.
--	--	---	--

Джерело: складено автором [4–7]

Дані досліджень свідчать, що ПКУ не ліквідував одну із істотних відмінностей між бухгалтерським та податковим обліком – підхід до визначення об'єкта амортизації. Відповідно до п. 22 ПБО 7 об'єктом амортизації є вартість, що амортизується, а в ПКУ поняття вартості, яка амортизується, не використовується, проте з метою оподаткування амортизації підлягають – витрати на виготовлення, придбання та поліпшення необоротних активів. Це свідчить, що не всі бухгалтерські витрати є податковими. МСБО 16 наближений до ПБО 7. Доцільно дослідити норми амортизаційних відрахувань з 1997 і по 2013 роки в Україні (табл. 5).

Таблиця 5 – Застосування норм амортизації основних засобів у контексті законодавства України

Нормативні документи	Періоди дії обліку	Норми амортизаційних відрахувань
Закон України від 22.05 1997 року № 283 «Про оподаткування прибутку підприємств»	22. 05. 1997 р. не діє	На податковий квартал: 1 група – 1,25 %; 2 група – 6,25 %; 3 група – 3,75 %.
Закон України від 22.05 1997 року № 283 «Про оподаткування прибутку підприємств»	01.02.2004 р. не діє	На податковий квартал: 1 група – 2 %; 2 група – 10 %; 3 група – 6 %; 4 група – 15 %..
П(С)БО 7 «Основні засоби» Мінфін України; наказ, Положення від 27.04.2000 № 92	27.04.2000 р. Діє	Норми амортизації розраховуються по кожному об'єкту основних засобів окремо (діє 16 груп).
Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI	02.12.2010 р. Діє	Податкова амортизація на основні засоби нараховується за кожним об'єктом (діє 16 груп).

Джерело: складено автором [4, 5, 7, 10]



Узагальнюючи дослідження приділимо увагу методологічним основам формування в бухгалтерському та податковому обліку інформації про основні засоби визначені наступними законодавчими актами (табл. 6).

Таблиця 6 – Облік основних засобів

Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»	ПБУ 7 «Основні засоби»	Податковий Кодекс України
Використовуються терміни: «валові доходи» і «валові витрати»	Використовується План рахунків бухгалтерського обліку, а саме рахунки: 10 «основні засоби», 13 «Знос необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції».	Використовуються терміни: «доходи» і «витрати»

Джерело: складено автором [4, 5, 7]

Дані досліджень свідчать, що при веденні бухгалтерського обліку основних засобів, бухгалтер зобов'язаний використовувати План рахунків бухгалтерського обліку, а при веденні податкового обліку застосування плану рахунків не є обов'язковим.

**ВИСНОВКИ.** Проведений аналіз показує, що нові правила стосовно основних засобів зближують бухгалтерський (фінансовий) та податковий облік. Однак повної гармонізації бухгалтерського і податкового обліку в частині основних засобів не відбулося.

По-перше – це визначення строків корисного використання об'єктів, які знаходяться в експлуатації.

По-друге – визначення терміну «ліквідаційна вартість» і способів обчислення його вартісного рівня. Це стосується амортизації необоротних активів, які використовуються для виготовлення та реалізації товарів (робіт, послуг).

По-третє – питання щодо проведення ремонтів основних засобів та списання цих витрат за даними податкового обліку на витрати діяльності чи віднесення суми перевищення 10 % вартості на первісну вартість об'єкту.

По-четверте – визначення справедливої вартості об'єктів основних засобів, особливо це стосується вторинного ринку оцінки майна.

Отже, незважаючи на кроки держави щодо гармонізації бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку основних засобів, можна зробити висновок, що реформування податкової системи максимально наблизило податковий облік до вимог П(С) БО 7, а відповідно і до загальноприйнятої міжнародної практики ведення обліку.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Гненний О.М. Методи оцінки майна та майнових прав в Україні: монографія. – Днепропетровськ: Вид-во Маковецький, 2012. – 264 с.

2. Назарбаева І. Признание – первый шаг к учету// Операции с основными средствами: все аспекты учета // Сборник систематизированного законодательства. – 2007. – Вип. 2. – С. 14–17.
3. Тютюнник П.С., Жовтопуп М.М. Бухгалтерський облік: конспект лекцій. – М., Х.: Вид. ХНЕУ, 2010. – 111 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”, від 22 травня 1997 року № 283 / 97 – ВР, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. МСБО 16 «Основні засоби» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Інструкція з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів, затверджена наказом Мінфіна України від 24.07.97 г. № 159 (у редакції наказу від 11.02.98 г. № 30) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. № 250 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

## PROBLEM ASPECTS OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF FIXED ASSETS IN UKRAINE

**A. Kasych, N. Cherevyk**

Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyi National University

vul. Pershotravneva, 20, Kremenchuk, 39600, Ukraine.

E-mail: [nadin.cherevik@mail.ru](mailto:nadin.cherevik@mail.ru)

An important condition of any transactor functioning is fixed assets availability. The enterprise financial condition depends on their quantity, age state, and use efficiency. Correspondingly, fixed assets accounting problems are of theoretical and practical importance for enterprises. This article deals with fixed assets accounting and amortization calculation problems in the context of accounting and tax legislation changes. The authors propose some ways of existent differences in fixed assets accounting and tax accounting diminution.

**Key words:** fixed assets, capital funds, amortization, accounting, tax accounting.

LITERATURE

1. Hnenny O.M. Belongings and vested interests valuation methods in Ukraine. Monograph. – Dnipropetrovsk: Publishing house Makovetsky, 2012. – 264 p. [in Ukrainian]
2. Nazarbaeva I. Recognition is the first step to accounting/ Transactions with fixed assets: all aspects of accounting // Systematize legislation collection. – 2007. – Iss. 2. – PP. 14–17. [in Russian]
3. Tyutyunnyk P.S., Zhovtopup M.M. Accounting: lecture notes. – Kharkiv: Publishing house of Kharkiv National Economic University, 2010. – 111 p. [in Ukrainian]
4. Tax code of Ukraine from 02.12.2010 No 2755–VI [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian]
5. The law of Ukraine «About enterprises profit taxation» from the 22<sup>nd</sup> of May 1997 No 283/97–BP, with changes and additions [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian]
6. Accounting international standard 16 «Fixed assets» IASB; Standard, International document from 01.01.2012 [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian]
7. Regulations (Standard) of Accounting 7 «Fixed assets», approved by the order of the Ministry of finance of Ukraine from 27.04.2000 No 92 [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon.rada.gov.ua>. [in Ukrainian]
8. Instructions about capital funds book value accounting approved by the order of the Ministry of finance of Ukraine from 24.07.1997 No 159 (in the order redaction from 03.04.98 No 30) [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian]
9. Card of accounts of assets, capital, obligations and business transactions of enterprises and organisations accounting approved by the order of the Ministry of finance of Ukraine from the 24<sup>th</sup> of November 1999 No 291 with changes and additions. [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon.rada.gov.ua>. [in Ukrainian]
10. Regulations about accounting and accountability organization in Ukraine. Approved by the Ordinance of Ministry of finance of Ukraine from 03.04.93 No 250 [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon.rada.gov.ua>. [in Ukrainian]

Стаття надійшла 18.06.2013.