

ЕВОЛЮЦІЯ ПОНЯТТЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Мішура В. Б., Спіцин А. Є.

Рассмотрены различные подходы к существующей терминологии и определению экономической сущности основных средств в условиях гармонизации их учета с международными стандартами, проанализирована классификация основных средств для оптимизации их структуры. Доказано, что существующий порядок организации учета операций с основными средствами не позволяет провести полный экономический анализ. Обосновано, что нечеткость нормативно-правового регулирования, многочисленные изменения правовой базы способствовали искажению сущности основных средств, отсутствию взаимосвязи между финансовым и налоговым учетом основных средств, что привело к неоднозначной оценке данного понятия специалистами.

Розглянуто проблематику існування різних підходів до існуючої термінології та визначення економічної сутності основних засобів в умовах гармонізації їх обліку із міжнародними стандартами, проаналізовано класифікацію основних засобів для оптимізації їх структури. Доведено, що існуючий порядок організації обліку операцій з основними засобами не дає змогу провести повний економічний аналіз. Обґрунтовано, що нечіткість нормативно-правового регулювання, численні зміни правової бази сприяли перекручуванню сутності основних засобів, відсутності взаємозв'язку між фінансовим та податковим обліком основних засобів, а також до неоднозначного сприйняття фахівцями інформації про них.

Are considered the problems of existence of different approaches to the existing of terminology and the determination of the economic essence of fixed assets in the conditions of harmonization of their accounting with international standards, the classification of the main means for optimization of their structure is analyzed. It is proved that the existing procedure for organizing accounting for operations with fixed assets does not allow for a complete economic analysis. It is substantiated that the uncertainty of regulatory regulation, numerous changes in the legal framework contributed to the distortion of the essence of fixed assets, the lack of a correlation between financial and tax accounting of fixed assets, as well as the ambiguous perception of information about them by specialists.

Мішура В. Б.

канд. екон. наук, доц. каф. ЕП ДДМА
vitaliy.mishura@gmail.com

Спіцин А. Є.

студент каф. ЕП ДДМА

УДК 657.2.016

Мішура В. Б., Спіцин А. Є.

ЕВОЛЮЦІЯ ПОНЯТТЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Сучасна ринкова економіка спонукає підприємства до впровадження новітньої техніки та технологій, розширює діапазон можливостей щодо використання нових фінансових інструментів та механізмів. До питань, які вимагають подальшого дослідження, можна віднести питання визначення первісної вартості об'єктів основних засобів, отриманих з різних джерел, питання визначення ліквідаційної та переоціненої вартості.

Основні засоби формують матеріально-технічну базу підприємства. Від правильного та раціонального обліку основних засобів залежить процес їх відтворення, поповнення, оновлення та в кінцевому рахунку – забезпеченість підприємства конкурентоспроможними, сучасними засобами праці. Розвиток цього напряму економіки залежить від своєчасного отримання надійної, достовірної, прозорої та повної обліково-економічної інформації.

У зв'язку з цим, зростає роль і значення обліку основних засобів як найважливішої функції управління підприємством. Однак наразі існуючий порядок організації обліку операцій з основними засобами не дає змогу провести повний економічний аналіз і не в повній мірі забезпечує інформацією щодо їх здійснення систему управління підприємством. Нечіткість нормативно-правового регулювання, численні зміни правової бази сприяли перекручуванню сутності основних засобів, відсутності взаємозв'язку між фінансовим та податковим обліком основних засобів, а також до неоднозначного сприйняття фахівцями інформації про них.

Таким чином, вивчення та дослідження такої економічної категорії як основні засоби зумовлюється тим, що основні засоби, які використовуються в процесі функціонування та діяльності підприємства, складають матеріальну основу продуктивних сил, а їх наявність та склад визначає економічний потенціал суспільства. Вищенаведене зумовлює актуальність теми дослідження.

Наукові дослідження даної проблематики знаходять відображення у працях таких вчених: В. Моссаковського, М. Півторак, В. Завгороднього, В. Савченко, Н. Ткаченко та інших. Вагомий внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми обліку основних засобів зробили провідні вітчизняні вчені-економісти, такі як Л. Городянська, Л. Леонова, І. Гладій, В. Марценюк, Н. Плаксіє, О. Щирська, А. Панасенко та ін.

Однак донині ряд принципів питань щодо сутності, класифікації та оцінки основних засобів, визначення граничних строків їх використання набуває такої актуальності, та потребує пошуку варіантів вирішення поставленої проблеми. Вивчення теоретичних положень, опублікованих праць вітчизняних вчених [1–10], практики діяльності підприємств свідчить, що облік основних засобів останнім часом дещо ускладнився, а низка проблем негативно впливає на процес управління виробництвом, знижуючи ефективність використання основних засобів. До кола таких проблем можна віднести різні підходи до термінології сутності основних засобів у обліку й системі оподаткування, принципів оцінки основних засобів.

Метою статті є дослідження проблем існування різних підходів до існуючої термінології основних засобів, дослідження економічної сутності основних засобів підприємства та їх класифікації.

Сучасний етап переходу економіки до ринкових відносин характеризується відповідними механізмами та процесами, змінами у структурі та формах власності, організації й управлінні виробництвом, розподілі та споживанні. Усе це зумовлює постановку та розв'язання проблеми розвитку механізму господарювання саме на рівні підприємства.

Україна має великий економічний потенціал і ефективність її господарства залежить від того, як використовується цей потенціал і основні засоби зокрема. Роль основних засобів у процесі виробництва, особливості їх відтворення в умовах ринкової економіки обумовлюють особливі вимоги до інформації про наявність, рух, стан і використання основних засобів.

Вивчення та дослідження такої економічної категорії як основні засоби зумовлюється тим, що основні засоби, які використовуються в процесі функціонування та діяльності підприємства, складають матеріальну основу продуктивних сил, а їх наявність та склад визначає економічний потенціал суспільства.

На думку Л. В. Городянської, «трактування основних засобів у даний час має складний багатоаспектний характер і різне цільове призначення (терміном «засоби праці» визначають прогресивність продуктивних сил у суспільстві; поняття «основні фонди» є основним елементом національного багатства країни; «основні виробничі фонди» визначають матеріально-технічну базу і прогресивність технологічного укладу; «основні засоби» застосовується для відображення основних виробничих фондів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності; термін «основний капітал» використовується при визначенні інвестицій за напрямками, джерелами фінансування, формами власності, видами економічної діяльності; «виробничий апарат» вимірюється через визначення виробничих потужностей і оцінку технологій, що використовуються; «виробничий потенціал» розглядається як здатність наявних реальних активів забезпечити функціонування та виробничу діяльність підприємства)» [1, с. 19].

Основні засоби, як підвид та складова необоротних активів, відповідають всім законодавчо визначеним ознакам необоротних активів, проте від інших складових їх відрізняє матеріальна форма, стан, що характеризується придатністю до експлуатації, відсутністю біологічних перетворень. Вони не є заборгованістю, інвестиціями в інші підприємства, вартість основних засобів має бути вище законодавчо врегульованої вартісної межі.

З погляду економічної категорії, основні засоби – це частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт.

Значення вивчення та дослідження такої економічної категорії як основні засоби зумовлюється наступним:

– основні засоби, які призначені для використання у виробничій сфері, складають матеріальну основу продуктивних сил, виробничий апарат та засоби праці, наявність та склад яких визначає економічний потенціал суспільства. «Економічні епохи відрізняються не тим, що виробляється, а тим, як виробляється, якими засобами праці» [2, с. 191];

– основні засоби, які використовуються у невиробничій сфері створюють умови, сприяють підвищенню рівня науки та культури, покращанню здоров'я та соціальному розвитку суспільства;

– підвищення якісного складу основних засобів – це передумова підвищення продуктивності праці.

Якщо розглядати еволюцію такої економічної категорії як основні засоби, то першим вченим, який виділив це поняття, був А. Сміт. Ним було введено у політичну економію узагальнюючі поняття основного та оборотного капіталу. Так, він вбачав розбіжність між основним і оборотним капіталом спосіб, у який вони приносять дохід. Що стосується саме основного капіталу, то, на його думку, основний капітал – це капітал, направлений на поліпшення землі, купівлю машин та устаткування, інструментів та інших предметів, які приносять дохід, залишаючись у одній і тій же натурально-речовій формі у одного власника. Однією з складових основного капіталу, вважав А. Сміт, є наявність «... придбаних і корисних здібностей усіх жителів або членів суспільства. Придбання таких здібностей, враховуючи також утримання їхнього володаря протягом його виховання, навчання й учнівства, завжди потребує дійсних витрат, що являють собою основний капітал, що ніби то реалізується в його особистості. Ці здібності, які є частиною майна такої особи, водночас стають частиною багатства

всього суспільства, до якого вони належать. Велику спритність і уміння робітника можна розглядати з тієї ж точки зору, як і машини і знаряддя виробництва, що скорочують або полегшують працю і які, хоча і потребують певних витрат, але відшкодовують ці витрати разом із прибутком» [3, с. 283].

А. Сміт вважав, що основний капітал в обігу взагалі не знаходиться тому, що весь час знаходиться у одного власника, а прибуток він приносить лише за допомогою оборотного капіталу. Це була помилка Сміта, тому що у обігу беруть участь обидві частини капіталу. Він невірно трактував обіг як рух речей та передачу права власності з рук у руки. Дійсно, елементи основного капіталу можуть не рухатись, але в обігу буде перебувати їх вартість. Не можна погодитись, виходячи з уречевленої форми основного капіталу, з віднесенням А. Смітом до нього придбаних корисних здібностей усіх жителів або членів суспільства. Але ж основний капітал, а отже, і основні засоби – це в першу чергу активи. Тобто необхідно виходити як з функції капіталу у процесі виробництва, так і з його натуральної форми.

У Д. Рікардо в основі поділу капіталу на основний та оборотний лежить строк використання цих частин капіталу [4]. Він вірно відзначив, що однаковий вид капіталу, залежно від галузі, де він знаходиться або розглядається, може виступати як основний або як оборотний капітал.

Дж. С. Міль більш чітко вказав на багаторазову участь основного капіталу у виробничому процесі: «... значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням яка використовується роллю у виробництві, не включається з нього, а залишається в ньому, причому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком. До цього розряду капіталу відносяться будинки, машини й усі або велика частина предметів, іменованих приладами або інструментами. Довговічність деяких із них дуже значна, і їхнє існування як знарядь виробництва подовжується багаторазовим повторенням виробничих операцій. «Капітал, що існує в будь-яких із таких довговічних форм і дохід від якого надходить протягом відповідно тривалого періоду, називається основним капіталом» [5, с. 195]. Таким чином, Дж. С. Міль вказав на такі ознаки основного капіталу, як тривале існування, багаторазовий ужиток та одержання доходу від його використання протягом тривалого періоду.

К. Маркс вже зазначав, що засоби праці протягом усього процесу їх функціонування зберігають свою форму по відношенню до продукту. Після повного фізичного зносу вони йдуть на брухт та замінюються новими. Для придбання засобів праці необхідно авансувати капітал одразу, але брати участь у обороті цей капітал буде частинами, по мірі зносу засобів праці. К. Маркс остаточно визначив головну розбіжність між видами капіталу, яка, на його думку, полягає у способі перенесення своєї вартості на виготовлений продукт [6, с. 189].

Необхідність введення поняття «основні засоби» в практику обліку викликана двома причинами:

– застосуванням в обліку методу подвійного запису, за допомогою якого господарські засоби знаходять у балансі двостороннє відображення (в активі балансу вони відображаються з боку матеріального їх складу і називаються основними засобами; в пасиві – з боку джерел їх формування, тобто частини статутного, додаткового й іншого капіталу);

– на відміну від основного капіталу основні засоби відображають не лише вартісну сутність засобів праці, але і їх споживче призначення (категорія основних засобів запозичала від категорії основних фондів вартісну сутність, а від засобів праці – споживчу сутність; тим самим таке з'єднання дає можливість господарській практиці забезпечити єдність вартісного обліку і споживчого аспекту руху і використання засобів праці).

У зарубіжній обліковій практиці основні засоби розглядаються як довгострокові активи. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається таке визначення активів: «активи – це ресурси, отримані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод

у майбутньому» [7]. У трактуванні Міжнародних Стандартів бухгалтерського обліку активи – це ресурси, які контролюються підприємством, придбані у минулому, використання яких забезпечить економічну вигоду у майбутньому. Звичайно, це не означає безпосередньо отримати якусь суму прибутку, а мається на увазі використання, яке забезпечить збільшення господарських коштів або зменшення зобов'язань підприємства.

У міжнародній системі обліку, як, до речі, тепер і у вітчизняному обліку, із введенням в дію Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національних стандартів бухгалтерського обліку, а саме П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] не ставиться якихось вартісних обмежень при віднесенні активу до основних засобів. Головне, щоб цей актив використовувався у діяльності підприємства протягом більше одного року та його використання забезпечувало економічну вигоду у майбутньому.

Відповідно до МСБО 16 «основні засоби – це матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою їх використання в процесі виробництва, постачання товарів, здійснення послуг, надання в оренду, або для цілей управління, й які, як передбачається, будуть використовуватися протягом більш одного звітного періоду» [9, с. 19]. МСФЗ 16 поширюється на всі види активів, що відповідають даному визначенню, крім лісних угідь і подібних відтворених природних ресурсів. Таке визначення основних засобів, на наш погляд, вдало підкреслює спосіб їх використання, але не враховує всіх ознак, що визначають їх сутність.

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає основні засоби як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва 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) [10].

Відбувається перерозподіл між об'єктами, які раніше відносились до основних засобів, та об'єктами, які відносились до малоцінних швидкозношуваних предметів. Малоцінні швидкозношувані предмети виділено в окрему групу «Інші необоротні матеріальні активи».

Протягом строку служби об'єктів основних засобів підприємства акумулюють перенесену на виготовлену продукцію вартість у формі амортизаційних відрахувань. Функціонування основних засобів у фізичному вигляді завершується після закінчення строку служби об'єкта основних засобів, і відбувається перетворення накопичених амортизаційних відрахувань у нові об'єкти основних засобів, які приходять на зміну зношеним та вибулим з експлуатації [11].

З метою ведення обліку основних засобів і складання звітності, планування їх відтворення, проведення переоцінок та інвентаризацій у практиці необхідно якимось чином згрупувати об'єкти основних засобів за окремими ознаками у однорідні групи, тобто класифікувати. Під класифікацією основних засобів слід розуміти групування їх за певними ознаками в якісно однорідні групи. Класифікація полегшує поточний облік основних засобів, спрощує складання звітності про наявність та рух основних засобів.

В. П. Завгородний і В. Я. Савченко зводять класифікацію основних засобів тільки до однієї їхньої ознаки – «у залежності від характеру участі основних фондів у процесі розширеного відтворення» й підрозділяють за цією ознакою на виробничі й невиробничі основні засоби [12, с. 157]. Більш детальну класифікацію пропонує у своїх роботах Н. М. Ткаченко [13, с. 140]. Автор групує основні засоби: за функціональним призначенням (виробничі, невиробничі), за галузями народного господарства (промисловість, будівництво, сільське господарство і т. д.), за натурально-матеріальним складом або видами, за використанням (діючі, недіючі, запасні) й приналежності (власні, орендовані).

Відповідно до типової класифікації основні засоби поділяються за приналежністю, використанням та призначенням. За приналежністю основні засоби поділяються на власні та орендовані; за використанням – на діючі та недіючі; за призначенням – на виробничі і невиробничі. До власних основних засобів відносяться ті, які належать певному підприємству.

Власні основні засоби можуть формуватись за рахунок статутного (пайового, акціонерного) капіталу, допоміжного фінансування з відповідних джерел на розширене виробництво, власних прибутків. Орендовані основні засоби не належать певному підприємству, однак на підставі договору оренди використовуються в її господарській діяльності. Орендовані основні засоби відображаються у балансі тільки орендодавача, що виключає можливість їх подвійного обліку.

До діючих основних фондів відносяться ті, які знаходяться в експлуатації, у тому числі ті, які тимчасово не використовуються або здані в оренду іншим підприємствам на договірних засадах. До недіючих основних засобів відносяться ті, які знаходяться в резерві (в запасі, на складі).

За функціональним призначенням та видом діяльності (виробнича, комерційна, банківська) основні засоби поділяють на два види – виробничі та невиробничі. Виробничі основні засоби є знаряддями праці, за допомогою яких працівник впливає на предмет праці, або являють собою необхідні для здійснення процесу торгівлі, заготівель, виробництва та інші матеріальні умови, та які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або якимось чином сприяють його здійсненню та багаторазово беруть участь у виробничих циклах, що повторюються, поступово зношуються і, не змінюючи своєї натуральної форми, по частинах переносять свою вартість на виготовлений продукт. Невиробничі основні засоби є необхідною умовою суспільного відтворення. До них належать ті основні засоби, які не беруть безпосередньої участі у основній діяльності, а призначені для обслуговування потреб, вони функціонують тривалий час і поступово зношуються, але не беруть участі у виробництві матеріальних благ і тому втрачена ними вартість не переноситься на продукт. Відшкодування втраченої ними вартості здійснюється за рахунок національного доходу.

За галузями діяльності основні виробничі засоби поділяються на такі, які використовуються у промисловості, сільському господарстві, транспорті, зв'язку, будівництві, торгівлі, громадському харчуванні, лісовому господарстві, матеріально-технічному постачанні і збуті, заготівлях, інших видах діяльності сфери матеріального виробництва, а також у житлово-комунальному господарстві, охороні здоров'я, фізичній культурі, соціальному забезпеченні, освіті, культурі, мистецтві, науці та науковому обслуговуванні, кредитуванні, управлінні та основні засоби, які використовуються громадськими організаціями.

Для кожної галузі народного господарства, враховуючи її специфіку, класифікація основних засобів за натуральним складом, виробничим призначенням конкретизується, але при цьому зберігається можливість приведення всіх галузевих класифікацій до народногосподарської.

Згідно із П(С)БО 7 у бухгалтерському обліку виділяються такі групи основних засобів: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та, передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); робоча і продуктивна худоба; багаторічні насадження; інші основні засоби [8].

У системі оподаткування виділяють 16 груп основних засобів та інших необоротних активів: група 1 – земельні ділянки; група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої; група 4 – машини та обладнання; група 5 – транспортні засоби; група 6 – інструменти, прилад, інвентар (меблі); група 7 – тварини; група 8 – багаторічні насадження; група 9 – інші основні засоби; група 10 – бібліотечні фонди; група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи; група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди; група 13 – природні ресурси; група 14 – інвентарна тара; група 15 – предмети прокату; група 16 – довгострокові бібліотечні активи [7].

Отже, щодо основних засобів введено суттєві новації. Згідно зі ст. 145 Кодексу основні засоби поділено на 16 груп замість колишніх чотирьох. По суті, це ті самі групи, що і в П(С)БО 7 «Основні засоби». Відмінність полягає у тому, що у правій колонці табл. 1 (класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів) встановлено мінімально допустимі строки корисного використання. Тобто строк використання окремих груп основ-

них засобів не може бути менший, ніж це встановлено ст. 145 Податкового кодексу [6]. Наприклад, для будівель мінімально допустимий строк корисного використання – 20 років. Якщо за обліковою політикою підприємства він становить 15 років, цей строк не годиться для податкового обліку. Одразу виникає запитання, що робити з колишніми чотирма групами. Досі у нас був облік за групами, а не пооб'єктний облік. Про те, як перейти на пооб'єктний облік станом на перше квітня 2011 р., написано у п.6 підрозділу 4 «Перехідних положень» Податкового кодексу України. Хоча на практиці зробити це майже неможливо, оскільки пропонується зовсім інший підхід.

ВИСНОВКИ

Отже, необхідною умовою раціональної організації обліку основних засобів є їх класифікація. Її орієнтація на загальних для усіх галузей національної економіки ознаках – визначенні різних груп основних засобів та їх об'єднання по спільних функціях у виробничому процесі має домінуюче значення для організації бухгалтерського обліку. Завдяки цьому основні засоби розділяють по групах, які підлягають обліку та контролю на бухгалтерських рахунках. Також забезпечується єдність групування по видах об'єктів у всіх галузях економіки, що дозволяє досягти співставлення облікових показників різних підприємств. Для забезпечення своєчасного та правильного обліку основних засобів та контролю за їх збереженням і використанням на підприємстві має бути розроблена економічно обґрунтована класифікація основних засобів за такими ознаками: натурально-речовим складом, функціональним призначенням, використанням, належністю, за відношенням до галузі народного господарства. Розглянуті сутність та класифікація основних засобів дають змогу оптимізувати їхню структуру – забезпечити ефективно їх використання, сприяти покращенню стану сучасного виробництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. *Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія / Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2008. – 224 с.*
2. *Моссаковский В. Некоторые вопросы начисления амортизации и системы налогообложения на предприятиях АПК / В. Моссаковский, Т. Кононенко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 2. – С. 12–14.*
3. *Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Сміт ; пер. с англ. Е. М. Майборода ; отв. ред. Л. И. Абалкин. – М. : Наука, 1993. – 570 с.*
4. *Рікардо Д. Начала политической экономии и податного обложения / Д. Рікардо. – М. – Л. : Госиздат, 1929. – 428 с.*
5. *Миль Дж.С. Основы политической экономии / Дж. С. Миль. – М. : Прогресс, 1980. – Т. I. – 305 с.*
6. *Маркс К. Капитал. Критика политической экономии / К. Маркс ; пер. И. И. Скворцова-Степанова. – М. : Политиздат, 1974. – Т. 2. – 648 с.*
7. *Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF5H901V.html.*
8. *Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.*
9. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 року № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.*
10. *Основні засоби : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 від 1.01.2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.*
11. *Півторак М. В. Класифікація основних засобів: вітчизняний досвід / М. В. Півторак / Агроінком. – 2006. – № 5. – С. 6–11.*
12. *Завгородній В. П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в условиях рынка / В. П. Завгородній, В. Я. Савченко. – Киев, 1997. – С. 157–248.*
13. *Ткаченко Н. М. Бухгалтерский учет на предприятиях Украины с разными формами собственности : учеб.-метод. посіб. / Н. М. Ткаченко. – Киев : «А.С.К.», 1998. – С. 139–204.*