

В. В. Бабіч, А. М. Поддєрьогін

ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ДЛЯ ОБЧИСЛЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ВІДПОВІДНО ДО НОВОЇ РЕДАКЦІЇ РОЗДІЛУ III ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Розглянуто порядок формування інформації про доходи, витрати підприємства з метою визначення фінансового результату до оподаткування у фінансовій звітності як основної складової об'єкта оподаткування податком на прибуток. Проаналізовано методи обліку й оцінки окремих видів доходів і витрат, які відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку мають альтернативні рішення та визначаються підприємством у обліковій політиці самостійно.

The procedure of formation of enterprise revenues and expenses information is considered in order to determine the financial result before tax in financial reporting as the main component of income tax object. The authors analyse methods of accounting and assessment of certain types of revenues and expenses, which have alternative solutions and are determined independently by the enterprise in its accounting policy according to accounting standards.

Ключові слова: фінансовий результат до оподаткування, доходи, витрати, об'єкт оподаткування, бухгалтерський облік, фінансова звітність, податкові різниці, податок на прибуток.

Оприлюднення законопроекту “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень” [1], свідчить про те, що вдосконалення порядку оподаткування прибутку підприємств, розпочате з набранням чинності Податковим кодексом України (ПКУ), триває. Основною ознакою цього процесу є “визначення об'єкта оподаткування за правилами та на підставі даних бухгалтерського обліку” [2, с. 27].

Так, згідно зі ст. 134 “Об'єкт оподаткування” законопроекту, об'єктом оподаткування є прибуток, із джерел походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства, на постійні й тимчасові податкові різниці щодо доходів і витрат та податкові різниці, що виникають до окремих операцій. Але найціннішим, на нашу думку, є положення ст. 135 законопроекту, згідно з яким фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визначені й оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних та суму тимчасових податкових різниць, що відносяться до звітного періоду.

Наведені норми законопроекту підтверджують, що основна складова суб'єкта оподаткування податком на прибуток базується на даних

© Бабіч В. В., Поддєрьогін А. М., 2013

бухгалтерського обліку, котрий забезпечує одержання та відображення у фінансовій звітності повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансові результати діяльності підприємства. Такий підхід дає змогу точніше розрахувати об'єкт оподаткування та суму податку на прибуток.

Оскільки інформація про доходи й витрати тепер базується на даних бухгалтерського обліку, в розділі III ПКУ “Податок на прибуток” немає потреби надавати детальний перелік доходів і витрат, які враховуються та не враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток і деяких інших норм, тому законопроектом внесено істотні зміни до цього розділу [3, с. 39].

Слід зазначити, що незалежно від зміни алгоритму оподаткування прибутку об'єктом оподаткування є прибуток, котрий визначається порівнянням доходів і витрат підприємства. Отож основною метою цієї статті є розгляд методологічних засад формування інформації про доходи й витрати відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку не в теоретичному, а здебільшого в практичному аспекті. Це дуже важливо, оскільки стосовно окремих видів доходів і витрат положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку передбачена можливість самостійного прийняття підприємством альтернативних рішень щодо методів бухгалтерського обліку та оцінки. Тобто воно повинне чітко визначитись у розпорядчому документі про облікову політику стосовно методів обліку й оцінки. Тому представники контролюючих органів, незалежні аудиторів мають розпочинати працювати з підприємством — платником податку на прибуток із ознайомлення з його обліковою політикою.

Розглянемо методику формування доходів і витрат підприємства та її відображення у фінансовій звітності, одразу ж зазначивши, що доходи й витрати підприємства відображаються в бухгалтерському обліку на підставі первинних документів, доходи — на рахунках класу 7, а витрати — класу 9.

Інформація про фінансові результати відображається у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (*дали* — форма № 2). Порядок заповнення цієї форми регулюється Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (НП(С)БО 1) [4] та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності [5].

НП(С)БО 1 затверджено й саму форму Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), де є показник “Фінансовий результат до оподаткування”, який так потрібен для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Фінансовий результат діяльності підприємства залежить насамперед від результату, отриманого від реалізації продукції (робіт, послуг), та визначається порівнянням доходу (виручки), одержаної від реалізації, й собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Розглянемо детально порядок формування інформації про фінансовий результат від реалізації продукції та проблеми, котрі можуть при цьому виникати.

Методологічні засади складання в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства містяться у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” П(С)БО 15 [6]. Важливим етапом формування доходу є його визнання. За нормами П(С)БО 15 (п. 8) дохід (виручка) від реалізованої продукції (робіт, послуг) може бути визначений за наявності таких умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (роботи, послуги);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції економічні вигоди підприємства збільшаться, а витрати, пов’язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Як бачимо, у перших двох умовах наголос зроблено на передачі права власності на реалізовану продукцію. До речі, й у нинішній редакції розділу III ПКУ (п. 137.1 ст. 137) встановлено, що дохід від реалізації товарів (читати — продукції. — *Авт.*) визначається за датою переходу покупцеві права власності на такі товари (продукцію. — *Авт.*) Наведена норма повністю відповідає ст. 334 Цивільного кодексу України, якою встановлено, що право власності в набувача майна за договором виникає з моменту передачі майна, якщо інше не передбачено договором або законом. Переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв’язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов’язання доставки [7].

Як правило, одночасно з передачею права власності на продукцію покупцеві передаються й усі ризики та вигоди на таку продукцію. Але в окремих випадках підприємство-продавець може передавати юридичне право власності підприємству-покупцеві, але зберігати за собою значні ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на таку продукцію, наприклад при реалізації продукції з гарантією на певний строк. За таких умов дохід від реалізації продукції не може визнаватися.

Ми так детально зупинилися на цих моментах, щоб звернути увагу підприємств — платників податку на прибуток, що в кожному договорі (контракті) на поставку продукції треба чітко визначити умови (дату, момент, документи) передачі постачальником покупцеві права власності на продукцію, котра реалізується, та пов’язаних із цим ризиків і вигід. Тобто в бухгалтерському обліку та за нормами ПКУ дохід від реалізації продукції обчислюється за принципом нарахування (відвантаження) незалежно від моменту надходження грошових коштів або іншої компенсації за продукцію від покупця. Зауважимо: якщо після дати реалізації продавцем покупцеві продукції були надані знижки або продукція була повернена покупцем продавцю, то дохід за такими операціями зменшується в підприємства-продавця.

У п. 21 П(С)БО 15 зазначено, що дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню. Тому важливим моментом у визначенні суми доходу від реалізації продукції є чітке встановлення ціни продажу при укладанні договору (контракту) купівлі-продажу, особливо при застосуванні звичайних цін, методи визначення та порядок застосування котрих встановлено ст. 39 ПКУ.

Складнішим є визначення й оцінка доходу за надані послуги. Так, згідно з п. 10 П(С)БО 15, дохід від надання послуг обчислюється виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на звітну дату, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. У тому ж пункті наведено методи з'ясування ступеня завершеності операції з надання послуг, а саме:

1) вивчення виконаних робіт;

2) визначення частки об'єкта послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

3) встановлення частки витрат, що їх зазнало підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат.

До речі, у ПКУ (п. 137.1 ст. 137) зазначено ті самі методи (крім першого). Важливо, що після завершення надання послуг (переходу права власності) сума доходу визначається остаточно та уточнюється. Як показує досвід, найчастіше підприємства застосовують перший метод, шляхом визначення фактично наданих послуг, або другий і практично не використовують третій метод як найбільш неточний.

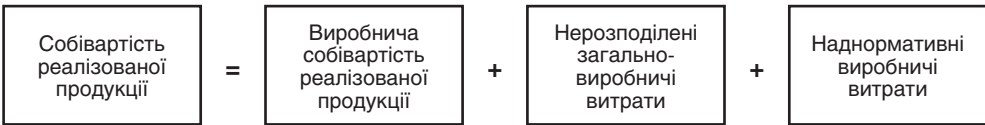
З урахуванням ступеня завершеності визначається також дохід від виконання робіт за будівельним контрактом. У п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” зазначено методи визначення ступеня завершеності робіт, серед яких разом із тими, що базуються на співвідношенні обсягів робіт або витрат, наведено метод вимірювання й оцінки виконаних робіт, котрий, як показує практика, є найбільш точним і застосовуваним.

Вибір методів оцінки ступеня завершеності послуг і робіт покладає на підприємства-підрядників велику відповідальність при формуванні облікової політики щодо формування інформації про доходи. Адже правдивість визначення доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) забезпечується необхідністю підтвердження їх первинними документами, які складаються відповідно до норм бухгалтерського обліку (платіжні доручення, платіжні вимоги — доручення, рахунки-фактури, товаротransпортні накладні, акти на виконання робіт і надані послуги, податкові накладні тощо).

З метою оцінки фінансових результатів від реалізації продукції (робіт, послуг), а також для визначення об'єкта оподаткування із суми доходу (виручки) від реалізації вираховуються непрямі податки (на додану вартість, акцизний), знижки, котрі надаються покупцям, вартість поверненої продукції тощо.

Після таких вирахувань обчислюється чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг), сума якого зазначається в рядку 2000 форми № 2.

Найважливішим та, на нашу думку, найскладнішим у визначенні фінансового результату від реалізації продукції є розрахунок її фактичної собівартості. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про собівартість реалізованої продукції визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” (П(С)БО 9)[8] та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (П(С)БО 16) [9]. Складові собівартості реалізованої продукції визначені п. 11 П(С)БО 16 (рис. 1).



Джерело: побудовано авторами.

Рис. 1. Склад собівартості реалізованої продукції

Найбільші труднощі виникають при розрахунку першої складової собівартості реалізованої продукції — виробничої, яка, безперечно, залежить передусім від собівартості виготовлення продукції, а також її залишків на складах підприємства-постачальника на початок періоду.

Методика визначення собівартості виготовленої продукції залежить від галузевих особливостей і типу виробництва, кількості видів продукції, що виробляється, структури управління виробництвом тощо та регулюється безпосередньо галузевими методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг), котрі розроблені й затверджені для окремих галузей (промисловості, сільського господарства, будівництва, транспорту та ін.). Утім, у цій статті окреслена проблема не розглядається, уся увага зосереджена на визначенні собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Підприємство обирає метод визначення виробничої собівартості реалізованої продукції самостійно та фіксує цей вибір у розпорядчому документі про облікову політику.

У п. 16 П(С)БО 9 наведено методи визначення собівартості запасів при їх вибутті, а саме:

- ідентифікованої собівартості одиниці продукції;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження з виробництва на склад партій готової продукції (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

При цьому для всіх одиниць бухгалтерського обліку готової продукції, що мають однакові призначення та умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Такі методи відомі, описані в різних джерелах та застосовуються підприємствами відповідно до конкретних умов діяльності. Наприклад, готова продукція, котра виготовлена за окремим (спланованим) замовленням та реалізується конкретному покупцеві (замовнику) оцінюється й списується за ідентифікованою фактичною виробничою собівартістю. Безумовно, цей метод, який унаслідок своєї специфіки використовується в промисловості, обмежений.

Метод середньозваженої собівартості передбачає оцінку кожної одиниці (номенклатурного номера) готової продукції на початок звітного періоду (місяця, кварталу), а також продукції, виготовленої у звітному періоді, тому цей метод може застосовуватися підприємствами з невеликою номенклатурою продукції, коли є можливість визначити фактичну виробничу собівартість кожної одиниці продукції.

Метод ФІФО застосовують підприємства, де чітко налагоджений складський і аналітичний облік наявності й руху готової продукції за строками її надходження з виробництва на склад. Цей метод дає можливість точно визначити фактичну собівартість відвантаженої (відпущеної) покупцям продукції. Проте він надзвичайно трудомісткий та потребує автоматизованого оброблення інформації.

Метод оцінки реалізованої продукції за нормативними затратами базується на застосуванні норм виробничих витрат (матеріальних, на оплату праці та інших складових собівартості) на одиницю продукції й визначенні нормативної (як виготовленої, так і реалізованої) продукції. Він використовується за умови, що підприємство практикує облік витрат виробництва нормативним методом, за якого в бухгалтерському обліку окремо відображаються за нормами та окремо показуються відхилення (+, -) від норм витрат. Застосування методу оцінки за нормативними затратами надає можливість упродовж звітного періоду, не очікуючи його завершення, визначити нормативну собівартість відвантаженої (відпущеної) продукції з подальшим обчисленням відхилень (+, -), які стосуються цієї продукції. Але найважливішим є те, що встановлення й аналіз відхилень від норми витрат дає змогу оперативно впливати на формування виробничої собівартості продукції в процесі виробництва, а отже й на фінансовий результат від реалізації цієї продукції (таблиця).

Нормативний метод оцінки може застосовуватися разом із іншими методами (ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, ФІФО), головне — окреме відображення відхилень від норм та їх аналіз. До речі, нормативний метод може використовуватись для оцінки як окремих видів реалізованої продукції, так і продукції за однорідними групами (у разі великої

Таблиця. Умовний розрахунок фактичної собівартості реалізованої продукції за нормативним методом*, тис. грн

Показники	Нормативна собівартість	Відхилення (+, -)	Фактична собівартість
1. Залишок готової продукції на початок місяця	85 000	-5 000	80 000
2. Випущено (виготовлено) продукції за місяць	650 000	+25 000	675 000
Разом	735 000	+20 000	755 000
3. Середній відсоток відхилень	—	+2,72	—
4. Фактична виробнича собівартість реалізованої продукції	700 000	+19 040 $(\frac{700000 \cdot 2,72}{100})$	719 040
5. Залишок готової продукції на кінець місяця	35 000	+940	35 940

* Такий розрахунок можна проводити й при використанні для поточного обліку наявності та руху готової продукції інших облікових цін (планової собівартості, цін продажу).

Джерело: розроблено авторами.

номенклатури), але при цьому обов'язково визначається фактична виробнича собівартість реалізованої продукції.

Таким чином, підприємство має широке поле для вибору методу оцінки реалізованої продукції.

Другою складовою собівартості реалізованої продукції є нерозподілені загальновиробничі витрати, котрі виникають при розподілі постійних загально-виробничих витрат, якщо сума розподілених таких витрат менша від їх фактичної величини.

Облік і розподіл загальновиробничих витрат регулюється П(С)БО 16, галузевими методичними рекомендаціями щодо формування собівартості продукції та зазначається підприємством у розпорядчому документі про облікову політику (склад постійних і змінних витрат, методи їх розподілу).

Нерозподілені загальновиробничі витрати включаються до витрат періоду та безпосередньо до собівартості реалізованої продукції (дебет рахунку 90).

Третя складова собівартості реалізованої продукції — наднормативні виробничі витрати — виникає при застосуванні методу нормативних затрат під час оцінки вибуття запасів (реалізації готової продукції). Такі витрати списуються безпосередньо в дебет рахунку 90 із кредиту рахунків 20, 66 та ін.

Собівартість реалізованої продукції відображається в рядку 2050 форми № 2.

Собівартість реалізованих (виконаних) робіт і наданих послуг обчислюється відповідно до П(С)БО 16 і галузевих методичних рекомендацій. При цьому проблем не виникає, оскільки вона визначається під конкретний обсяг виконаних робіт чи наданих послуг та одразу формується в аналітичному обліку виробничих витрат.

Порівнянням сум чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) (рядок 2000, графа № 2) і собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) розраховується фінансовий результат від реалізації продукції (робіт, послуг). Окрім

нього у складі фінансового результату відображається результат іншої оперативної діяльності — шляхом порівняння доходів і витрат від цієї діяльності.

Доходи від іншої оперативної діяльності в бухгалтерському обліку відображаються на рахунку 71 “Інший операційний дохід”, а аналітичний облік ведеться за видами цих доходів на окремих субрахунках. Зокрема, це дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, процентів, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках; дохід від реалізації оборотних активів (окрім фінансових інвестицій), необоротних активів, утриманих для продажу та групи вибуття; дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки.

Слід зауважити, що до цих доходів можуть відноситися доходи від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів), а також дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності. Загальна сума інших операційних доходів наводиться в рядку 2120 графи № 2.

До складу витрат зараховуються такі, котрі не включаються у виробничу собівартість, а саме адміністративні витрати (рахунок 92) і витрати на збут (рахунок 93). Номенклатура цих витрат наведена в П(С)БО 16 та може деталізуватися (уточнюватися) підприємством самостійно. У фактичній сумі ці витрати відносяться до витрат періоду та списуються на фінансові результати (дебет рахунку 79).

До інших операційних витрат (рахунок 94) відносяться: собівартість реалізованих виробничих запасів; необоротних активів, утримуваних для продажу та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості; втрати від знецінених запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають у процесі оперативної діяльності підприємства, крім тих, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг). А також витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів) та витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

Порівнянням усіх доходів і витрат операційної діяльності визначається фінансовий результат цієї діяльності. На фінансовий результат впливають доходи (рахунок 72) і витрати від участі в капіталі (рахунок 95), котрі пов'язані з інвестиціями в асоційовані або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

На нашу думку, відображаючи в обліку і звітності фінансові доходи й витрати, особливу увагу слід приділяти фінансовим витратам, методологічні засади обліку котрих регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати” (П(С)БО 31) [10].

Вважаємо, що проблема полягає в тому, що в п. 4 П(С)БО 31 зазначено, що фінансові витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони були нараховані, крім випадків, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов’язаних зі створенням кваліфікаційного активу, тобто облікова політика підприємства може передбачати включення фінансових витрат до первісної вартості активу.

Звертаємо увагу на те, що фінансові витрати можуть включатися до первісної вартості не простого, а кваліфікаційного активу. При цьому п. 3 П(С)БО 31 встановлено, що це актив, який обов’язково потребує істотного часу для його створення, а Міністерство фінансів України своїм листом від 01.06.2006 № 31-34000-10-5/11601 рекомендує вважати таким час, що становить не менш ніж три місяці.

Отже, підприємство — платник податку на прибуток, виходячи з конкретних умов придбання (спорудження, будівництва) необоротних активів і витрат, у т. ч. процентів за кредит, отриманий для зазначених цілей, може капіталізувати, тобто включити такі витрати до собівартості кваліфікаційного активу. При цьому варто мати на увазі, що капіталізація фінансових витрат стосується лише тих із них, котрих можна було б уникнути, якби не витрати на створення кваліфікаційного активу, що для цілей капіталізації мають бути зменшені на суму будь-яких отриманих проміжних виплат і цільового фінансування, безпосередньо пов’язаних зі створенням кваліфікаційного активу.

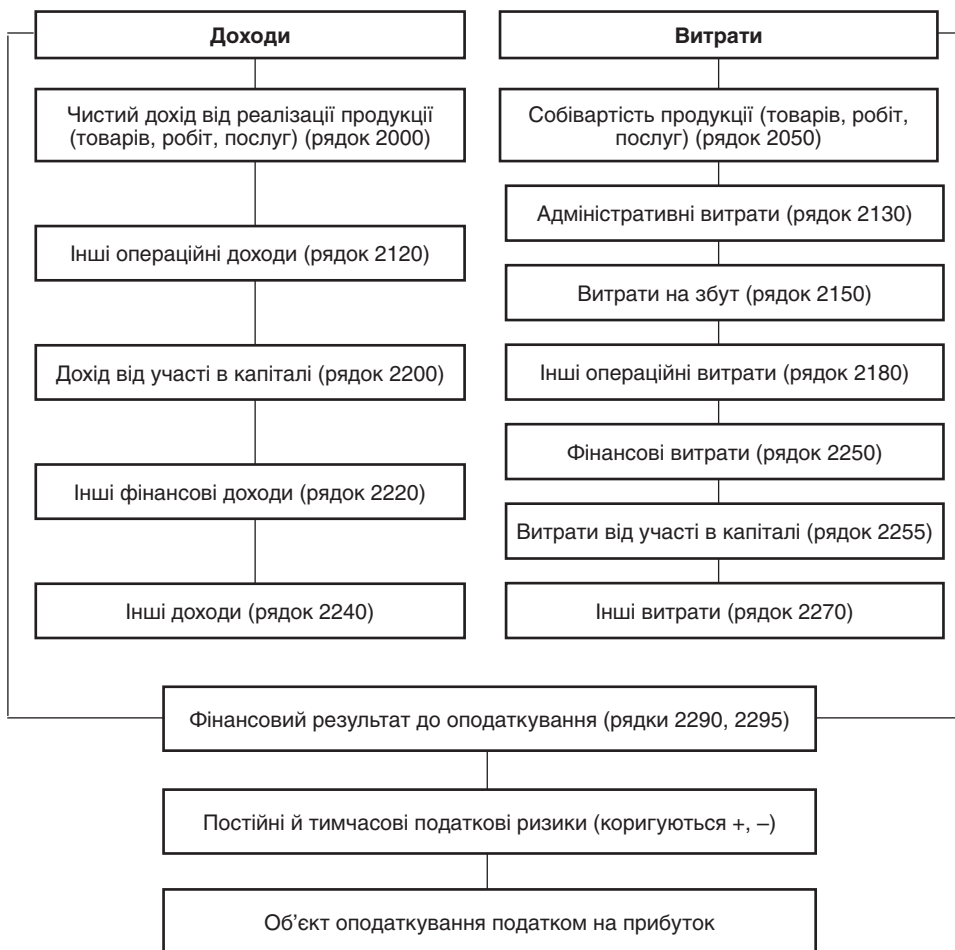
При формуванні фінансового результату до оподаткування враховуються й інші доходи та витрати звичайної діяльності.

Склад доходів і витрат, що визначається за даними бухгалтерського обліку, відображається у фінансовій звітності та формує фінансовий результат до оподаткування з метою визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток, наведено на рис. 2.

Відображений у Звіті про фінансові результати (сукупний дохід) фінансовий результат, згідно з новою редакцією розділу III “Податок на прибуток” ПКУ, коригується на постійні й тимчасові податкові різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування. Перелік таких різниць наводиться в зазначеному розділі.

В цій публікації не розглядається проблема податкових різниць, адже це самостійна і складна тема, яка потребує окремого дослідження.

Підсумовуючи викладене, доходимо висновку, що вдосконалення порядку складання інформації про об’єкт оподаткування податком на прибуток є продовженням вказаного процесу, розпочатого з прийняттям Податкового



Примітка. У дужках зазначено код рядка Звіту про фінансові результати (сукупний дохід).
Джерело: побудовано авторами.

Рис. 2. Формування об'єкта оподаткування податком на прибуток відповідно до нової редакції розділу III “Податок на прибуток” Податкового кодексу України

кодексу України. Вважаємо за доцільне формування об'єкта оподаткування розпочинати з даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що сприятиме подальшій гармонізації бухгалтерського обліку й податкового законодавства.

Такий підхід зобов'язує підприємства — платників податку на прибуток більш зважено та відповідально ставитися до розроблення облікової політики щодо доходів і витрат діяльності з метою визначення фінансового результату до оподаткування.

Список використаних джерел

1. Проект Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень” // *Фінанси України*. — 2013. — № 3. — С. 49—119.
2. *Ловінська Л. Г.* Концептуальні підходи до визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток / *Л. Г. Ловінська* // *Фінанси України*. — 2013. — № 3. — С. 27—38.
3. *Маркевич О. В.* Удосконалення механізму оподаткування податком на прибуток підприємств в Україні / *О. В. Маркевич* // *Фінанси України*. — 2013. — № 3. — С. 39—48.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
5. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=382859.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
7. Цивільний кодекс України : закон України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 № 415 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>.