
УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

УДК 657.3

Н. П. Курдіяшко, ст. викладач,
Н. М. Маркова, ст. викладач**ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ
СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА**

Анотація. У статті розкрито особливості формування показників фінансових результатів суб'єктів малого підприємництва, розроблені пропозиції з організації обліку доходів та витрат з метою забезпечення формування достовірної інформації про результати діяльності.

Ключові слова: фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, чисті доходи, витрати, фінансовий результат до оподаткування, чистий прибуток.

Н. П. Курдіяшко, ст. преподаватель,
Н. М. Маркова, ст. преподаватель**ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА**

Аннотация. В статье раскрыты особенности формирования показателей финансовых результатов субъектов малого предпринимательства, разработаны предложения по организации учета доходов и расходов с целью обеспечения формирования достоверной информации о результатах деятельности.

Ключевые слова: финансовый отчет субъекта малого предпринимательства, чистые доходы, расходы, финансовый результат до налогообложения, чистая прибыль.

N. P. Kurdiashko, senior lecturer,
N. M. Markova, senior lecturer**PROBLEM QUESTIONS OF THE FINANCIAL PERFORMANCE ACCOUNTING FORMATION
CONCERNING SMALL BUSINESSES**

Abstract. The peculiarities of financial performance formation concerning small businesses are revealed in the article. Some suggestions as for the finance and cost keeping organization are worked out to ensure the formation of reliable information about the performance.

Keywords: financial statement of a small business, net income, costs, profit before the taxation, net profit.

Актуальність теми дослідження. Прибуток господарюючого суб'єкта є абсолютним показником, що характеризує ефективність його діяльності, основою для визначення ряду відносних показників та прийняття рішень зацікавленими особами. Для розкриття інформації про доходи, витрати та фінансові результати суб'єктів малого підприємництва призначений «Звіт про фінансові результати» (форма № 2-м), структура та порядок заповнення якого, починаючи з періоду подання за II квартал 2011 року, зазнали значної трансформації. У той же час, внаслідок неповних та непослідовних змін у нормативних документах, виник ряд суперечностей у процесі організації обліку доходів, витрат та фінансових результатів суб'єктів малого підприємництва, що може призвести до формування необ'єктивної інформації про результати їх діяльності. Викладені факти свідчать про актуальність обраної теми дослідження.

Постановка проблеми. Наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2011 р. № 25 були внесені зміни до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [1], що докорінно змінили структуру форми № 2-м «Звіт про фінансові результати» та порядок розкриття його статей. Раніше результати діяльності суб'єктів малого підприємництва визначались на основі класифікації витрат за економічними елементами, тепер в основу структури звіту покладено розподіл витрат за видами діяльності наближено до Податкового кодексу України. Показники фінансових результатів, що формуються за даними оновленої звітності значно відрізняються від показників, що визначались за даними звітності суб'єктів малого підприємництва за період подання

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

до II кварталу 2011 року. У зв'язку з чим структура оновленого звіту та склад його статей потребують перегляду з точки зору особливостей їх формування та можливостей розрахунку додаткових показників фінансових результатів, прямо не включених до звітної форми. Змін зазнали і нормативні документи, що безпосередньо регламентують особливості організації обліку, зокрема План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва [2]. Але при цьому форми реєстрів для малих підприємств, передбачені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422 [3], не були перероблені, хоча їх будова обліку витрат на основі економічних елементів докорінно не відповідає обліку витрат за видами діяльності та не враховує останні зміни у спрощеному плані рахунків, у тому числі і стосовно обліку доходів. Таким чином, існує невизначеність форм ефективної організації обліку доходів та витрат суб'єктів малого підприємництва з метою заповнення фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у вирішення питань організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємства зробили такі провідні вчені, як Ф. Ф. Бутинець, В. М. Пархоменко, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко, М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. Після внесення змін до нормативної бази, що регламентує облік та складання звітності суб'єктами малого підприємництва, з'явився ряд публікацій і роз'яснення норм П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», зокрема Папириною О., Карповою В., Кисіль О., Кузьменко О. При розгляді особливостей обліку і звітності малих підприємств у контексті податкового законодавства України Гарасим П. М. та Приймак С. В. звернули увагу на необхідність першочергового вирішення проблеми спрощення системи обліку для малих підприємств [4]. У працях сучасних фахівців та науковців визначено ряд проблемних напрямків обліку на малих підприємствах, у тому числі стосовно організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів та складання фінансової звітності, що потребують пошуку шляхів їх вирішення.

Постановка завдання. Метою статті є теоретичні аспекти дослідження особливостей обліку формування показників фінансових результатів, суб'єктів малого підприємства, що подають «Звіт про фінансові результати» за формою № 2-м в умовах реформування бухгалтерського обліку в Україні.

Виклад основного матеріалу. Особливості формування показників доходів суб'єктів малого підприємства визначаються П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства» [1]. Звіт містить такі показники доходів: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, інші доходи, разом чисті доходи – рис 1.

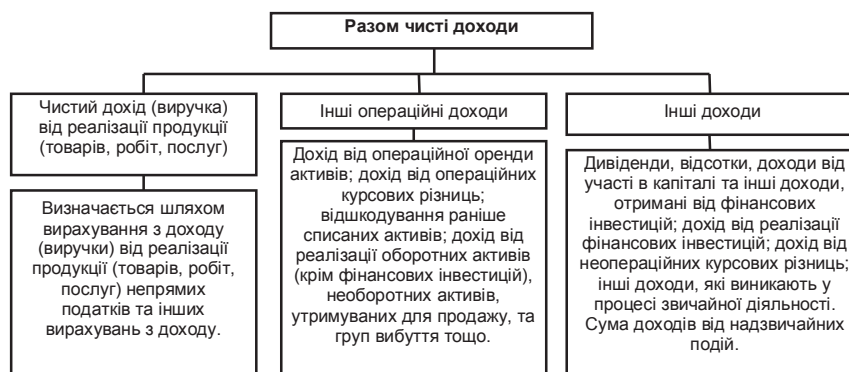


Рис. 1. Класифікація доходів суб'єкта малого підприємства

Розглядаючи структуру доходів «Звіту про фінансові результати» (форма № 2-м), можна зробити висновок, що вона має значні розбіжності із структурою доходів «Звіту про фінансові результати» (форма № 2). Звертає на себе увагу відсутність чіткого розподілу діяльності на звичайну і надзвичайну, оскільки доходи від надзвичайних подій не представлені окремою статтею, а включені до складу інших доходів. Такий підхід наближений до вимог МСБО 1 «Подання фінансових звітів». Порядок відображення доходів операційної діяльності суб'єктів малого підприємства

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

ємництва не містить значних відмінностей від загальноприйнятого. Такі доходи представлені статтями «Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», що фактично відображає суму доходу від основної діяльності та «Інші операційні доходи». Доходи ж фінансової та інвестиційної діяльності детально у формі фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва не розкриваються, а відображаються загальною сумою з урахуванням доходів від надзвичайних подій за статтею «Інші доходи». Таким чином, можна зробити висновок, що «Звіт про фінансові результати» (форма № 2-м) має достатню інформативність про суми доходів, отриманих суб'єктом господарювання від операційної діяльності. У зв'язку з цим, враховуючи вимоги п. 25 П(С)БО 15 «Дохід» [5], у примітках до фінансової звітності необхідно проводити розкриття інформації про доходи за класифікаційними групами.

Для обліку доходів суб'єктами малого підприємництва спрощеним Планом рахунків [2] передбачені рахунки:

- 70 «Доходи від реалізації», що призначений для обліку та узагальнення інформації про загальний дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- 74 «Інші доходи», що призначений для обліку та узагальнення інформації про суми інших доходів від операційної та звичайної діяльності підприємства, а також обліковується сума доходу від надзвичайних подій.

Кредитовий оборот по рахунку 70 «Доходи від реалізації» відповідає статті звіту «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». Після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу, що відображаються по дебету рахунку 70 «Доходи від реалізації», сума доходу, яка відноситься на рахунок фінансових результатів, відповідає сумі по статті «Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». При необхідності суб'єкт господарювання може вести аналітичний облік за видами доходів від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг шляхом відкриття аналітичних рахунків.

Рахунок же 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, що формують дві статті фінансового звіту «Інші операційні доходи» та «Інші доходи». Тобто визначена законодавчо система синтетичних рахунків не надає можливості для накопичення облікової інформації для заповнення фінансового звіту без організації відповідного аналітичного обліку за видами інших доходів. У зв'язку з вищевикладеним, можна рекомендувати суб'єктам малого підприємництва відкрити субрахунки до рахунку 74 «Інші доходи»: 741 «Інший операційний дохід» та 742 «Інші доходи». Хоча кодування та назви таких субрахунків дещо не відповідають вимогам пункту 3 наказу Міністерства фінансів України № 186 від 19.04.2001 р. [2], але вони мінімально забезпечать необхідну деталізацію обліково-економічної інформації підприємства.

Без застосування деталізації рахунків накопичення аналітичної інформації про доходи суб'єктів малого підприємництва можна проводити в аркушах-розшифровках або безпосередньо в системі реєстрів бухгалтерського обліку. Найбільше для цієї мети пристосований розділ III «Облік доходів і фінансових результатів» Відомості 5-м [3]. Даний реєстр надає можливість накопичення доходів за групами: доходи від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, інші операційні доходи, інші звичайні доходи, надзвичайні доходи з виведенням загального підсумку по всіх групах доходів. Недолік застосування розділу III Відомості 5-м – це неадаптованість її до останніх змін у спрощеному Плані рахунків, використання для обліку всіх доходів одного рахунку 70 «Доходи». Форма реєстру може бути виправлена підприємством самостійно шляхом виправлення кодування та назв рахунків з виведенням по них окремих підсумків окремим рядком.

Витрати у фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва представлені такими показниками: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні витрати, інші витрати, разом витрати – рис. 2.

Податок на прибуток представлено окремою статтею, яка зменшує фінансовий результат до оподаткування. Розкриття інформації про витрати у «Звіті про фінансові результати» (форма № 2-м) проводиться без чіткого розподілу на витрати звичайної діяльності та витрати від надзвичайних подій. До складу інших операційних витрат включені адміністративні витрати та витрати на збут, що унеможлиблює визначення за даною формою результату від основної діяльності. До складу інших витрат відносяться витрати фінансової, інвестиційної діяльності та витрати від надзвичайних подій. Тобто «Звіт про фінансові результати» (форма № 2-м) має найвищу інформативність про суми витрат, отриманих суб'єктом господарювання від операційної діяльності. Необхідно проводити розкриття більш докладної інформації про витрати у примітках до фінансової звітності згідно з п. 32 П(С)БО 16 «Витрати» [6].

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

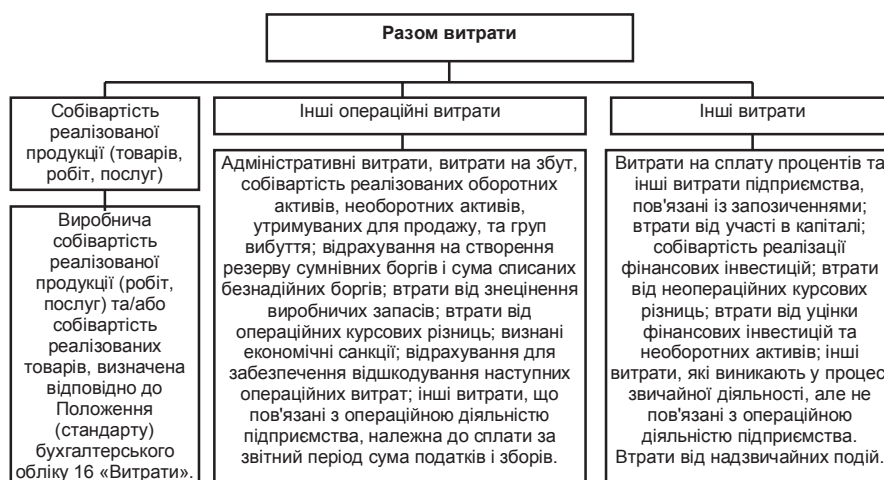


Рис. 2. Класифікація витрат суб'єкта малого підприємництва

Для обліку витрат суб'єктами малого підприємництва спрощеним Планом рахунків [2] передбачені рахунки:

- 90 «Собівартість реалізації», що призначений для обліку та узагальнення інформації про виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів;

- 91 «Загальновиробничі витрати», що призначений для обліку та узагальнення інформації про накладні виробничі витрати на організацію та управління виробництвом, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування;

- 96 «Інші витрати», на якому ведеться облік та узагальнення інформації про інші витрати операційної діяльності та інші витрати звичайної діяльності, а також обліковується належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів (обов'язкових платежів) та сума втрат від надзвичайних подій.

Перелік та призначення рахунків для обліку витрат оновленого спрощеного Плану рахунків свідчить про його орієнтованість на виробничі підприємства. Введення до спрощеного Плану рахунків рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» є свідченням ускладнення обліку витрат суб'єктів малого підприємництва, оскільки «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» [3] передбачають спрощені варіанти ведення обліку витрат.

Сума витрат, віднесена в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації», призначена для формування даних за статтею «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)». Для накопичення ж облікової інформації за статтями «Інші операційні витрати», «Інші витрати» та «Податок на прибуток» призначено один рахунок 96 «Інші витрати», що нівелює аналітичну функцію бухгалтерського обліку та вимагає ведення відповідного аналітичного обліку для розкриття інформації у примітках до фінансової звітності. При організації аналітичного обліку шляхом деталізації рахунків можна рекомендувати відкрити до рахунку 96 такі субрахунки, як 961 «Інші витрати операційної діяльності», 962 «Інші витрати», 963 «Витрати з податку на прибуток». За необхідності у складі витрат операційної діяльності можливо відкривати субрахунки для обліку адміністративних витрат та витрат на збут.

Для накопичення інформації про витрати у системі регістрів бухгалтерського обліку для малих підприємств призначено I розділ «Облік витрат» відомості 5-м [3]. Дана відомість побудована на основі розподілу витрат за елементами і непристосована для ведення обліку витрат за функціональним призначенням. У зв'язку з цим можна рекомендувати на окремому аркуші вести I розділ відомості 5-м для обліку загальновиробничих витрат із відображенням операцій у дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з кредиту рахунків активів та зобов'язань з подальшим закриттям із кредиту рахунку 91 у дебет рахунків 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Окремі аркуші I розділу відомості 5-м доцільно застосовувати для накопичення витрат за елементами по рахунку 23 «Виробництво» з подальшим перенесенням у розділ II відомості 5-М «Облік витрат на виробництво» та по рахунку 96 «Інші витрати».

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Інформація про витрати за економічними елементами не розкривається у «Звіті про фінансові результати» (форма № 2-м). Вилучені і рахунки класу 8 із спрощеного Плану рахунків [2]. Наведені вище рекомендації з організації обліку витрат і з застосуванням I розділу відомості 5-м надають можливість накопичення витрат за економічними елементами для забезпечення контролю безпосередньо в системі регістрів бухгалтерського обліку.

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів. Спрощена форма № 2-м «Звіту про фінансові результати» передбачає такі показники фінансових результатів: чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), фінансовий результат до оподаткування та чистий прибуток (збиток) – рис. 3.

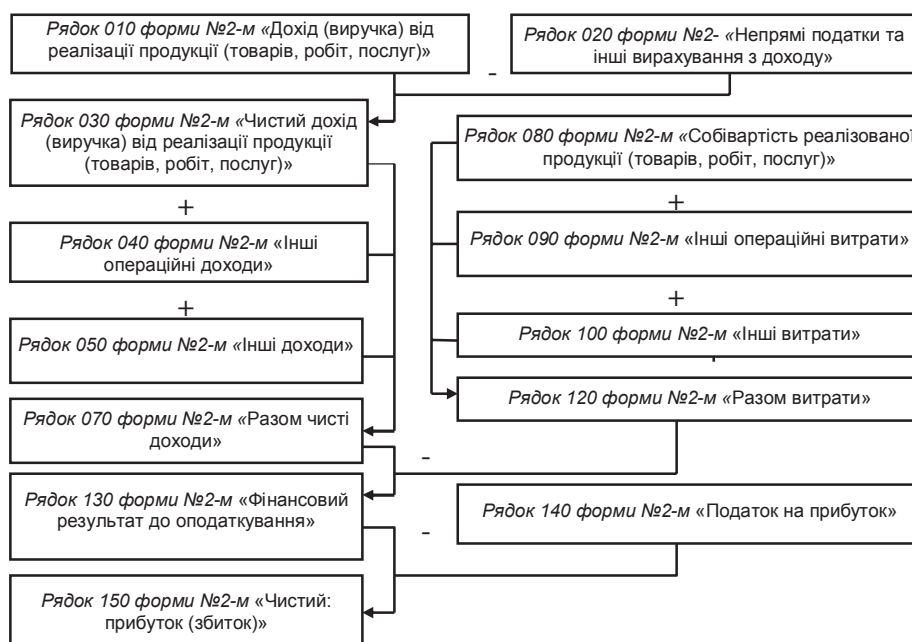


Рис. 3. Схема формування фінансового результату відповідно до форми №2-м «Звіт про фінансові результати»

На підставі форми № 2-м також можливо розрахувати ряд додаткових показників фінансових результатів для проведення аналізу ефективності діяльності:

1. Валовий прибуток (збиток) – різниця між чистим доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).
2. Прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності – різниця між іншими операційними доходами та іншими операційними витратами.
3. Прибуток (збиток) від операційної діяльності – різниця між сумою чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і іншими операційними доходами та сумою собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і іншими операційними витратами.
4. Прибуток (збиток) від іншої діяльності – різниця між іншими доходами та іншими витратами.

Перший та третій показники за сутністю відповідають однойменним показникам форми № 2 «Звіт про фінансові результати». Другий показник характеризує ефективність іншої операційної діяльності з урахуванням впливу адміністративних витрат та витрат на збут. Четвертий показник характеризує ефективність діяльності підприємства, відмінної від операційної.

Для обліку фінансових результатів за спрощеним Планом рахунків передбачено рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [2]. Кореспонденція рахунків з формування фінансового результату із застосуванням рахунків спрощеного Плану рахунків наведена в таблиці 1.

Для узагальнення інформації про фінансові результати призначено розділ III «Облік доходів і фінансових результатів» Відомості 5-м [3].

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку формування фінансових результатів із застосуванням спрощеного Плану рахунків

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Рядок форми № 2-м
Реалізовано готову продукцію, товари, роботи, послуги.	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	70 «Доходи від реалізації»	Рядок 010
Нараховані податкові зобов'язання з податку на додану вартість.	70 «Доходи від реалізації»	64 «Розрахунки за податками й платежами»	Рядок 020
Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації.	70 «Доходи від реалізації»	79 «Фінансові результати»	Рядок 030
Списано на витрати собівартість реалізованих товарів та готової продукції.	90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція»	-
Списано на витрати собівартість реалізованих робіт, послуг	90 «Собівартість реалізації»	23 «Виробництво»	-
Списано суму нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»	-
Віднесено на фінансові результати собівартість реалізації.	79 «Фінансові результати»	90 «Собівартість реалізації»	Рядок 080
Віднесено на фінансові результати інші операційні доходи.	74 «Інші доходи» в частині інших операційних доходів, або субрахунок 741 «Інший операційний дохід»	79 «Фінансові результати»	Рядок 040
Віднесено на фінансові результати адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.	79 «Фінансові результати»	96 «Інші витрати» в частині інших операційних витрат, або субрахунок 961 «Інші витрати операційної діяльності»	Рядок 090
Віднесено на фінансові результати доходи інвестиційної, фінансової діяльності та доходи від надзвичайних подій.	74 «Інші доходи» в частині доходів фінансової інвестиційної та надзвичайної діяльності або субрахунок 742 «Інші доходи»	79 «Фінансові результати»	Рядок 050
Віднесено на фінансові результати витрати інвестиційної, фінансової діяльності та втрати від надзвичайних подій.	79 «Фінансові результати»	96 «Інші витрати» в частині витрат фінансової інвестиційної та надзвичайної діяльності, або субрахунок 962 «Інші витрати»	Рядок 100
Віднесено на фінансовий результат витрати з податку на прибуток.	79 «Фінансові результати»	96 «Інші витрати» в частині витрат з податку на прибуток, або субрахунок 963 «Витрати з податку на прибуток»	Рядок 140
При перевищенні доходів над витратами відображено прибуток.	79 «Фінансові результати»	44 «Нерозподілені прибутки»	Рядок 150
При перевищенні витрат над доходами відображено збиток.	44 «Нерозподілені прибутки»	79 «Фінансові результати»	

Висновок. Оновлений «Звіт про фінансові результати» (форма № 2-м) побудований на розподілі доходів та витрат за видами діяльності, але містить значно скорочені показники на відміну від «Звіту про фінансові результати» (форма № 2). Найбільш суттєвою відмінністю між формами є відсутність чіткого розподілу показників доходів, витрат та результатів діяльності на звичайну та надзвичайну. Форма № 2-м має найвищу інформативність з аналітичної точки зору для виробничих підприємств з переважаючою питомою вагою доходів та витрат операційної діяльності. Неможливо за даною звітною формою проаналізувати вплив на результати діяльності адміністративних витрат та витрат на збут, а також окремо визначити результат інвестиційної та фінансової діяльності. Інформація про витрати за елементами, починаючи з II кварталу 2011 року, у формі № 2-м не розкривається. Нами розглянуто показники фінансових результатів, що можливо визначити за даною формою звітності та які можуть слугувати основою для проведення факторного аналізу та аналізу коефіцієнтів ефективності діяльності, що є напрямком подальших досліджень у даному питанні. З точки зору ефективної організації обліку доходів та витрат нами запропоновані субрахунки для обліку та розглянуті можливості застосування існуючих облікових регістрів для малих підприємств, але, безперечно, система та форми регістрів бухгалтерського

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

обліку для суб'єктів малого підприємництва потребують значного доопрацювання, дане питання залишається на сьогодні невирішеним на законодавчому рівні.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [Електронний ресурс]: Наказ від 25.02.00 р. № 39 / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>
2. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : Наказ від 19.04.01 р. № 186 / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>
3. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : Наказ від 25.06.03 р. № 422. / Міністерство фінансів України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 7. – С 3-23.
4. Гарасим П. М. Особливості обліку і звітності малих підприємств в контексті податкового законодавства України [Електронний ресурс] / П. М. Гарасим, С. В. Приймак // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. Збірник наукових праць. – 2011. – № 2. – Режим доступу : www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vviem/2011_2/10.pdf
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]: Наказ від 29.11.99 р. № 290 / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : Наказ від 31.12.99 р. № 318 / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

Bibliography

1. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 25 «Finansoviy zvit subiekta maloho pidpriemnytstva» [Elektronnyi resurs]: Nakaz vid 25.02.00 r. № 39 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. – Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>
2. Pro zatverdzhennia sproshchenoho Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku [Elektronnyi resurs] : Nakaz vid 19.04.01 r. № 186 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. – Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>
3. Metodychni rekomendatsii po zastosuvanniu rehistriv bukhhalterskoho obliku malymy pidpriemstvamy : Nakaz vid 25.06.03 r. № 422. / Ministerstvo finansiv Ukrainy // Bukhhalterskyi oblik i audyt. – 2003. – № 7. – С 3-23.
4. Harasym P. M. Osoblyvosti obliku i zvitnosti malykh pidpriemstv v konteksti podatkovoho zakonodavstva Ukrainy [Elektronnyi resurs] / P. M. Harasym, S.V. Pryimak // Visnyk Volynskoho instytutu ekonomiky ta menedzhmentu. Zbirnyk naukovykh prats. – 2011. – № 2. – Rezhym dostupu : www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vviem/2011_2/10.pdf
5. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 15 «Dokhid» [Elektronnyi resurs] : Nakaz vid 29.11.99r. № 290 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. – Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
6. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» [Elektronnyi resurs] : Nakaz vid 31.12.99 r. № 318 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. – Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

Надійшла 20.03.2012