

С.О. ЛЕВИЦЬКА

(Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне, Україна)

І.П. ПАНЧУК

(Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне, Україна)

Проблеми облікового відображення результатів фінансової діяльності підприємств

Поняття фінансової діяльності підприємств часто ототожнюють із поняттям фінансування. Фінансова діяльність як об'єкт обліку (діяльність, що призводить до зміни розміру та складу власного та позикового капіталів), підпадає під вплив факторів зовнішнього середовища, які саме підприємство контролювати не може. Ці труднощі впливають на організацію обліку фінансових доходів та витрат, руху грошових коштів від фінансової діяльності та визначення фінансового результату.

Стаття присвячена дослідженню проблем фінансової діяльності, що виникають у трьох облікових підсистемах: бухгалтерському, податковому та управлінському обліку. Розкрито умови визнання доходів та витрат фінансової діяльності у бухгалтерському та податковому обліку. Виявлено суперечності положень національних стандартів та рекомендацій щодо обліку та оподаткування операцій фінансової діяльності, що створюють розбіжності у формуванні показників фінансової та податкової звітності. Наведено перелік операцій фінансової діяльності при відображенні яких викликають суперечності у бухгалтерському обліку. Подано пропозиції з взаємоузгодження методичних положень бухгалтерського та податкового обліку.

Ключові слова: фінансова діяльність, бухгалтерський облік, податковий облік, управлінський облік, фінансова звітність, операції фінансової діяльності.

С.О. ЛЕВИЦКАЯ

(Национальный университет водного хозяйства и природопользования, г. Ровно, Украина)

И.П. ПАНЧУК

(Национальный университет водного хозяйства и природопользования, г. Ровно, Украина)

Проблемы учетного отражения результатов финансовой деятельности предприятий

Понятие финансовой деятельности предприятий часто сравнивают с понятием финансирования. Финансовая деятельность как объект учета (деятельность, что приводит к изменению размера и состава собственного и заемного капиталов), подпадает под влияние факторов внешней среды, которые само предприятие контролировать не может. Эти трудности влияют на организацию учета финансовых доходов и расходов, движения денежных средств от финансовой деятельности и определения финансового результата.

Статья посвящена исследованию проблем финансовой деятельности, которые возникающие в трех учетных подсистемах: бухгалтерском, налоговом и управленческом учете. Исследованы условия признания доходов и расходов финансовой деятельности в бухгалтерском и налоговом учете. Выявлены противоречия положений национальных стандартов и рекомендаций по учету и налогообложению операций финансовой деятельности, которые создают различия в формировании показателей финансовой и налоговой отчетности. Приведен перечень операций финансовой деятельности, при отражении которых возникают противоречия в бухгалтерском учете. Представлены предложения по гармонизации методических положений бухгалтерского и налогового учета.

Ключевые слова: финансовая деятельность, бухгалтерский учет, налоговый учет, управленческий учет, финансовая отчетность, операции финансовой деятельности.

Problems of Accounting Interpretation of the Results of Financial Activity

The concept of financial activity is often identified with the concept of financing. Financial activities as the object of accounting (activities that lead to changes in the size and composition of equity and debt capitals) are influenced by environmental factors that the enterprise cannot control. These difficulties affecting the organization of financial accounting of income and expenses, cash flow from financial activities and determine the financial result.

The article is devoted to the problems of financial activities, resulting in three accounting subsystems: bookkeeping, tax and management accounting. The conditions of the interpretation of income and expenses from financial activities in financial and tax accounting are being disclosed. Revealed inconsistencies of provisions of national standards and recommendations on accounting and taxation of the financial activity operations that create differences in the formation of indicators of financial and tax reports. The list of financial activity transactions is given, interpretation of which caused controversy in accounting. The suggestions on harmonization of methodological provisions of bookkeeping and tax accounting are provided.

Keywords: financial activity, bookkeeping accounting, tax accounting, management accounting, financial accounting, financial activity operations.

Постановка проблеми. У процесі управління фінансовою діяльністю можуть виникати труднощі з відображенням фінансових операцій в різних підсистемах обліку. Нормативно-правове забезпечення містить суперечності щодо визнання операцій з фінансової діяльності в системі бухгалтерського, податкового та управлінського обліку. Відтак відмінності щодо відображення операцій фінансової діяльності у звітності та підприємства та його облікових підсистемах ускладнюють обліковий процес та вимагають ретельного вивчення. Крім цього, вказана проблема унеможливає проведення якісних контрольно-аналітичних процедур, що породжують складність управління фінансовою діяльністю на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фінансову діяльність, зазвичай, розглядають у контексті фінансово-господарської діяльності підприємства, або як процес фінансування у своїх працях О.М. Вінник, А.М. Поддєрьогін, Г.І. Філіна, К.А. Пріб та інші. Як об'єкт обліку, фінансову діяльність досліджувала О.Б. Дорош [4]. Проблеми облікового відображення результатів фінансової діяльності агропромислових підприємств у своїх працях дотично вивчав В.М. Жук [5; 6].

У своїх працях вчені-економісти досліджуючи облікові проблеми згадують лише про окремі операції фінансової діяльності. Наприклад, П. Атамас, О. Атамас [1, с. 15], А.В. Озеран [12, с. 29] класифікуючи грошові потоки від видів діяльності, розкривають проблематику відображення отриманих відсотків та дивідендів; О.М. Губачова, С.І. Мельник [3, с. 119-120], Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горєцька [2, с. 486-487] розкриваючи облікову звітність зарубіжних країн, наводять статті фінансових доходів

та витрат, які впливають на величину фінансового результату.

Відтак існує необхідність у подальшому дослідженні та вирішенні проблем облікового відображення результатів фінансової діяльності через розкриття її доходів та витрат, що визначає **мету даної статті**.

Виклад основного матеріалу. Інформація за результатами фінансової діяльності відображаються у трьох підсистемах господарського обліку – бухгалтерському, податковому та управлінському. У бухгалтерському обліку операції фінансової діяльності групуються на рахунках та у статтях фінансової звітності. Відповідно до Інструкції № 291 [7], рахунок 792 «Результат фінансових операцій» характеризує результати фінансової діяльності підприємства. Даний рахунок кореспондує з кредитом рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи» та дебетом рахунків 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі». Зазначені рахунки обліку фінансових доходів та витрат формують відповідні статті форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (табл. 1).

Форма № 2 фінансової звітності містить певні суперечності щодо результатів переоцінки фінансових інвестицій, облік яких провадиться на рахунках 74 «Інші доходи» і 97 «Інші витрати», та які списуються на рахунок 793 «Результат іншої звичайної діяльності». Виникає «парадокс»: доходи і витрати від фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні підприємства та спільну діяльність (узагальнюються на рахунках 72 та 96) – це фінансова діяльність, а результати їх переоцінки – це інша звичайна діяльність.

**Рахунки обліку доходів та витрат фінансової діяльності, що формують статті
Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)**

Рахунок	Розділ Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)	Стаття фінансової звітності
Кт 72 «Дохід від участі в капіталі»	I. Фінансові результати	2200 «Дохід від участі в капіталі»
Кт 73 «Інші фінансові доходи»	I. Фінансові результати	2220 «Інші фінансові доходи»
Дт 95 «Фінансові витрати»	I. Фінансові результати	2250 «Фінансові витрати»
Дт 96 «Втрати від участі в капіталі»	I. Фінансові результати	2255 «Втрати від участі в капіталі»

Джерело: побудовано авторами.

Для подолання подібного неузгодження обліку дооцінки та уцінки фінансових інвестицій потрібно виділити окремий синтетичний рахунок 77 «Переоцінка фінансових інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі» із відповідними до нього субрахунками: 771 «Дооцінка фінансових інвестицій», 772 «Уцінка фінансових інвестицій», а такі рахунки відносити до рахунків обліку фінансової діяльності.

Наказом Міністерства фінансів України (від 28.03.2013р. № 433) «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» не передбачається відображення результату фінансової діяльності у формі № 2 [13]. Пропонуємо у звіті виділити окрему статтю «Фінансовий результат від фінансової діяльності», що визначатиметься як різниця між фінансовими доходами та фінансовими витратами (формула 1).

$$\text{ФРфд} = \text{Дук} + \text{ІФД} - \text{ФВ} - \text{Вук}, \quad (1)$$

де ФРфд – фінансовий результат від фінансової діяльності; Дук – дохід від участі в капіталі; ІФД – інші фінансові доходи; ФВ – фінансові витрати; Вук – витрати від участі в капіталі.

Відображення величини результату від фінансової діяльності за вказаною моделлю та введення відповідної статті, передбачатиме чіткий алгоритм розрахунку фінансового результату підприємства в цілому. Отже, результат фінансової діяльності - це підсумок фінансової діяльності підприємства, який визначається показником прибутку чи збитку, шляхом порівняння суми отриманих фінансових доходів та здійснених фінансових витрат протягом звітного періоду.

При визнанні фінансових доходів та витрат існують розбіжності із положеннями податкового обліку (табл. 2). Через це виникають податкові різниці, які відображаються у примітках до річної фінансової звітності. Згідно наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», податкова різниця визнається як та, що виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами)

бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством [14].

У фінансовій діяльності податкові різниці виникають при сплаті відсотків за кредитом, які в податковому обліку тимчасово не включаються до витрат, оскільки існують обмеження їх понесення. Постійні податкові різниці виникають також при визнанні отриманих дивідендів, коли у бухгалтерському обліку вони є доходами, а у податковому – доходами виступають у окремих випадках (див. табл. 2). Такі розбіжності податкового та бухгалтерського обліку ускладнюють контрольно-аналітичні процедури обліку відсотків та дивідендів.

О. Малишкін та Т. Ковтун провели опитування серед практичних бухгалтерів щодо доцільності механізму податкових різниць. Серед опитаних 84 % не схвалюють таке явище в обліку, а 85 % вважає, що механізм податкових різниць збільшує обсяг робіт бухгалтерії [10]. На нашу думку, для уникнення таких розбіжностей в бухгалтерському та податковому обліку варто звернути увагу на досвід зарубіжних країн. Наприклад, закон у Німеччині вимагає, щоб бухгалтерська звітність була узгоджена з податковим законодавством, на що звертає увагу О. Малишкін [9].

Джерелом інформації про рух грошових коштів від фінансової діяльності є форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів» (складена за прямим чи непрямим методом). Відповідно до МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [11], НП(С)БО 1 [15], методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [13] передбачено відмінності при віднесенні окремих грошових потоків до певного виду діяльності, а саме: отриманих відсотків та отриманих дивідендів. У формі № 3 фінансової звітності вказані операції відносяться до інвестиційної діяльності, у той час, коли за формою № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» нараховані відсотки (наприклад, за здачу у фінансову оренду необоротних активів та інші) та дивіденди одержані є виключно статтями фінансової діяльності. У таблиці 3 наведено ці суперечності та запропоновано зміни до бухгалтерського обліку для їх врегулювання.

Визнання доходів та витрат фінансової діяльності у бухгалтерському та податковому підсистемах обліку

№	Операції	Бухгалтерський облік	Податковий облік
1	2	3	4
1	Отримані кредити	Не відображаються у формі 2 фінансової звітності	При визначенні об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств не визнаються доходами (п. 136.1.20 ПКУ)
2	Отримані відсотки	Визнаються доходами і відображають у момент їх виникнення	Визнаються доходами, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств (п. 135.5.1 ПКУ). Є оподатковуваним доходом ПДФО відповідно до цивільно-правового договору (п. 164.2.2 ПКУ)
3	Погашені кредити	Не визнають витратами (П(С)БО 16)	Не включаються до складу витрат при визначенні об'єкта оподаткування ППП (п. 139.1.4 ПКУ)
4	Отримані дивіденди*	Визнаються фінансовими доходами (П(С)БО 15)	Не визнаються доходами отриманими від інших платників податків при визначенні об'єкта оподаткування ППП (крім постійних представництв нерезидентів) (п. 136.1.12 та п. 153.3.6 ПКУ). Якщо дивіденди отримуються платником податку – резидентом із джерелом їх виплати від нерезидента, то платник податку включає суму отриманих дивідендів (крім дивідендів, отриманих від юридичних осіб, які перебувають під його контролем відповідно до п. 14.1.159 ПКУ)
5	Сплата дивідендів	Не відображаються у формі 2 фінансової звітності	Не включаються до складу витрат при визначенні об'єкта оподаткування ППП (п. 139.1.8 ПКУ). Нарахований розмір дивідендів до виплати фізичним особам є об'єктом оподаткування ПДФО, відповідно до порядку передбаченого у п. 170.5 ПКУ.
6	Нарахування та сплата відсотків за борговими зобов'язаннями*	Визнаються витратами і відображають у момент їх виникнення	Включають до складу витрат при визначенні об'єкта оподаткування ППП (п. 141.1 ПКУ та п. 138.10.5 ПКУ). Обмеження у ПКУ спричиняють виникненню податкових різниць: для платника податку, 50 та більше відсотків статутного фонду (акцій, інших корпоративних прав) якого перебуває у власності або управлінні нерезидента (нерезидентів), віднесення до складу витрат нарахування процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями на користь таких нерезидентів та пов'язаних з ними осіб дозволяється в сумі, що не перевищує суму доходів такого платника податку, отриману протягом звітного періоду у вигляді процентів від розміщення власних активів, збільшену на суму, що дорівнює 50 відсоткам оподаткованого прибутку звітного періоду, без урахування суми таких отриманих процентів (п. 141.2 ПКУ)
7	Доходи від фінансової оренди активів	Визнаються доходами у момент їх нарахування	Визнаються доходами у момент їх нарахування і являються об'єктом оподаткування ППП (п. 135.5.2). Є об'єктом оподаткування ПДВ, податкове зобов'язання виникає при фактичній передачі активу орендарю (п. 187.6 ПКУ). Є оподатковуваним доходом ПДФО відповідно до цивільно-правового договору (п. 164.2.2 ПКУ)
8	Фінансові витрати пов'язані із фінансовою орендою	Визнають витратами у момент їх виникнення	Визнаються витратами при визначенні об'єкта оподаткування ППП (п. 138.10.5 ПКУ)
9	Доходи і витрати від участі в капіталі	Визнають доходами чи витратами у момент їх виникнення	Визначаються доходами відповідно до п. 135.5.15 ПКУ та витратами відповідно до п. 138.12.2 ПКУ. Є об'єктом оподаткування ПДФО
10	Інші	Відповідно до національних положень та стандартів	Відповідно до розділу III ПКУ

* доходи та витрати, за якими суттєві відмінності у обліку, спричиняють виникненню податкових різниць.

Джерело: побудовано авторами на підставі [16; 17; 18].

Операції фінансової діяльності, відображення за якими викликають суперечності в бухгалтерському обліку

Вид операції	Відображення у формі № 2 фінансової звітності	Відображення у МСБО 7	Відображення у методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності	Зміни до методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності	Стаття у Звіті про рух грошових коштів	Зміни до Звіту про рух грошових коштів, розділ III
Отримані дивіденди	Стаття фінансової діяльності	Операційна, інвестиційна, фінансова діяльність	П. 4.13 «Надходження від отриманих дивідендів» - інвестиційна діяльність	П. 4.29.1 «Надходження від отриманих дивідендів» - фінансова діяльність	3220 «Надходження від отриманих дивідендів»	3320 «Надходження від отриманих дивідендів»
Сплачені дивіденди	Інформація не наводиться	Операційна, фінансова діяльність	П. 4.32 «Витрачання на сплату дивідендів» - фінансова діяльність	Зміни не передбачено	3355 «Витрачання на сплату дивідендів»	Зміни не передбачено
Отримані відсотки	Стаття фінансової діяльності	Операційна, інвестиційна, фінансова діяльність	П. 4.12 «Надходження від отриманих відсотків» - інвестиційна діяльність. П. 4.6.6. «Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках» - операційна діяльність	П. 4.29.2 «Надходження від отриманих відсотків» - фінансова діяльність	3215 «Надходження від отриманих відсотків» 3025 «Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках»	3330 «Надходження від отриманих відсотків»
Сплачені відсотки	Статті фінансової діяльності	Операційна, інвестиційна, фінансова діяльність	За пунктом 4.33. «Витрачання на сплату відсотків» (крім тих, що капіталізуються) – фінансова діяльність. <i>Примітка:</i> відсотки, що капіталізуються відображаються у складі операційної діяльності	За пунктом 4.33. «Витрачання на сплату відсотків, що не підлягають капіталізації» - фінансова діяльність	3360 «Витрачання на сплату відсотків»	3360 «Витрачання на сплату відсотків, що не підлягають капіталізації»

Джерело: систематизовано та запропоновано авторами.

Ефективність організації фінансової діяльності пов'язана не тільки із методикою відображення її операцій в бухгалтерському обліку, але й в управлінському. Хоча управлінський облік суттєво відрізняється від фінансового, проте їх взаємодія підвищує контроль операцій фінансової діяльності з використанням принципів та методів обліку у розрізі

центрів відповідальності при досягненні стратегічних цілей.

Менеджери центрів відповідальності основну увагу приділяють операційній діяльності. У зв'язку з цим, пропонуємо до внутрішньої звітності управлінського обліку підприємства внести відомості за показниками фінансової діяльності (табл. 4).

Таблиця 4

Звітність, рахунки та показники фінансової діяльності центрів відповідальності підприємств

Центри відповідальності			
Центр витрат	Центр доходу	Центр прибутку	Центр інвестицій
Основні форми звітності			
Кошторис, звіт про виконання кошторису	Звітність про обсяги продажів та доходів	Звіт про прибуток (збиток)	Звіт про виконання бюджету, баланс, звіт про рух грошових коштів
Показники фінансової діяльності, необхідні для розкриття			
Витрати від участі в капіталі, інші фінансові витрати, забезпеченість власними та позиковими ресурсами	Доходи від здачі у фінансову оренду активи, дивіденди одержані, інші фінансові доходи	Фінансовий результат від фінансової діяльності (дохід чи збиток), частка фінансового результату у загальному результаті підприємства	Розмір доходів від інвестицій в асоційовані, дочірні підприємства та підприємства спільної діяльності
Рахунки бухгалтерського обліку			
Дт 95, Дт 96, Кт 40, 42, 43, 441, 442, 45, 46, 50, 51, 52, 531, 55, 60, 62, 67, 684	Кт 72, 73	Кт 72, 73, Дт 95, 96, Кт 441, Дт 442, Дт (Кт) 792	Дт 14, Кт 72, Дт 95

Джерело: побудовано авторами.

Запропоновані зміни до управлінської звітності дозволять менеджерам підвищити рівень інформаційного забезпечення фінансової діяльності, проводити корективи планових дій (за потреби), виходячи із фінансових можливостей підприємства, тобто його забезпеченості власними та позиковими коштами.

Висновки. В результаті аналізу відображення фінансової діяльності у системах бухгалтерського, податкового та управлінського підсистем обліку виявлено наступні проблеми:

1) рахунки обліку переоцінки фінансових інвестицій входять до складу іншої діяльності;

2) у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) не показується величина фінансового результату від фінансової діяльності, в той час, коли наводяться статі її доходів та витрат;

3) розбіжності визнання доходів та витрат фінансової діяльності у бухгалтерському та податковому обліку обумовлюють виникнення податкових різниць;

4) між формами № 2 та № 3 фінансової звітності виникають неузгодженості при обліку операцій фінансової діяльності;

5) недостатньо розкривається інформація про операції фінансової діяльності у звітності управлінського обліку.

Запропоновані в статті шляхи подолання існуючих облікових проблем, удосконалять техніку відображення облікової інформації за операціями фінансової діяльності, а також підвищать ефективність аналітичних та контрольних процедур менеджерів центів відповідальності. Проте, такі зміни передбачають внесення поправок до відповідних стандартів, методичних рекомендацій та плану рахунків бухгалтерського обліку.

4 Список використаних джерел

1. Атамас П. Класифікація грошових потоків за видами діяльності як основа складання Звіту про рух грошових коштів / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. - № 2. – С. 13-18.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горещька. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 544 с.

3. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: підручник / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 430 с.

4. Дорош О.Б. Бухгалтерський облік та аудит фінансової діяльності підприємства: дис. кандидата економ. наук: спец. 08.00.09. «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О.Б. Дорош. – К., 2011. – 198 с.

5. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: монографія / В.М. Жук. - К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. - 454 с.

6. Жук В.М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фінанси України. – 2011. - № 7. – С. 33-42.

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс] / Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page5>.

8. Лоханова Н.О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи / Н.О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Випуск 4 (47). – С. 50-56.

9. Малишкін О. Особливості оподаткування прибутку корпорацій і його облік на підприємствах Німеччини / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - № 2. – С. 42-52.

10. Малишкін О. Податкові різниці з податку на прибуток крізь призму анкетного опитування бухгалтерів / О. Малишкін, Т. Ковтун // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. - № 6. – С. 35-39.

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (МСБО 7) «Звіт про рух грошових коштів» від 01.01.2012 [Електронний ресурс] / Законодавство України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_019.

12. Озеран А. Звіт про рух грошових коштів: дослідження концептуальних підходів / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. - № 10. – С. 27-34.

13. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства Фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx.

14. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс] / Ліга Закон. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] / Податки та бухгалтерський облік: інформаційно-аналітична газета. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/npsbu1/>.

16. Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. – 112 с. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р., із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України № 1591 від 09.12.2011 р. [Електронний ресурс] / Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р., із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України № 1591 від 09.12.2011 р. [Електронний ресурс] / Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.