УДК 658.8:005.511

Федорченко А.В.
доктор економ. наук, професор
Федорченко О.Є.
канд. економ. наук, доцент
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ НА МАРКЕТИНГ ПІДПРИЄМСТВА

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПЛАНИРОВАНИЯ РАСХОДОВ НА МАРКЕТИНГ ПРЕДПРИЯТИЯ

METHODIC ASPECTS OF MARKETING COSTS OF ENTERPRISE PLANNING

У статті наведено роль і значення сучасного маркетингу в досягненні загальних показників ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства. Зазначено, що сутність і особливості маркетингової діяльності на практиці значно відрізняються від нормативно встановленого її розуміння. Також у чинному українському законодавстві фактично відсутня різниця між такими важливими складовими сучасного маркетингу, як маркетингові послуги, маркетингові дослідження, збут (продаж). У такому випадку нівелюється різниця між різними функціями маркетингової діяльності, які мають носити комплексний характер з метою досягнення встановлених показників її ефективності. У межах чинних законодавчих вимог також відсутня чітка класифікація маркетингових витрат, яка, зокрема, унеможливлює врахування центрів їх виникнення (окремих структурних підрозділів), а також галузевих особливостей діяльності конкретного підприємства. Доведено, що існуюча класифікація видів економічної діяльності, у межах якої класифікуються окремі маркетингові функції, а також підходи до обліку маркетингових витрат, що нормативно трактуються як витрати на збут, ускладнюють ефективне планування та управління ними на практиці.

Ключові слова: *маркетинг, види економічної діяльності, маркетингова діяльність, планування витрат, маркетингові витрати, витрати на збут, облік витрат.*

В статье представлены роль и значение современного маркетинга в достижении общих показателей эффективности производственно- хозяйственной деятельности предприятия. Указано, что сущность и особенности маркетинговой деятельности на практике значительно отличаются от нормативно установленного ее понимания. Также в действующем украинском законодательстве фактически отсутствует разница между такими важными составляющими современного маркетинга, как маркетинговые услуги, маркетинговые исследования, сбыт (продажи). В таком случае нивелируется разница между различными функциями маркетинговой деятельности, которые должны носить комплексный характер с целью достижения установленных показателей ее эффективности. В рамках действующих законодательных требований также отсутствует четкая классификация расходов на маркетинг, которая, в частности, делает невозможным учет центров их возникновения (отдельных структурных подразделений), а также отраслевых особенностей деятельности конкретного предприятия. Доказано, что существующая классификация видов экономической деятельности, в рамках которой классифицируются отдельные маркетинговые функции, а также подходы к учету расходов на маркетинг, которые нормативно трактуются как затраты на сбыт, затрудняют эффективное планирование и управление ими на практике.

Ключевые слова: *маркетинг, виды экономической деятельности, маркетинговая деятельность, планирование затрат, маркетинговые расходы, затраты на сбыт, учет затрат.*

The article describes the role and importance of modern marketing in achieving the overall performance of industrial and business effectiveness indicators of enterprises. It is noted that the nature and characteristics of marketing activities in practice significantly differ from their legally established understanding. Actually there is no difference within current Ukrainian legislation between such important components of modern marketing, as marketing services, marketing research and sales. In this case, the odds between different functions of marketing activities, which have to be integrated with the aim of achieving the established indicators of their effectiveness, are negated. There is also no clear classification of marketing costs within the current legal requirements, which, particularly, makes it impossible to account the centers of their appearance (individual business units) and industrial features of particular enterprise activities. It is proved that the current classifications of economic activities, within which certain marketing functions are classified, as well as approaches to accounting of marketing costs, which are regulatory treated as sales costs, complicate their effective planning and management in practice.

Keywords: *marketing, economic activities, marketing activities, costs planning, marketing costs, distribution costs, costs accounting.*

Вступ. В теорії і практиці маркетингу панує думка з приводу його провідної ролі і першочергового значення в управлінні підприємствами за сучасних ринкових умов. Однак глобалізація бізнесу на тлі негативної кон'юнктури багатьох вітчизняних ринків товарів і послуг, а також конкурентної боротьби з потужними транснаціональними компанії та їх всесвітньо відомими брендами, спричиняють динамічні зміни традиційних моделей ведення бізнесу. У таких умовах підприємства об'єктивно стикаються із різноманітними ресурсними обмеженнями, які на практиці найчастіше стосуються діяльності саме маркетингових служб. Як наслідок, питання планування маркетингових витрат відіграють надзвичайно важливу роль як у контексті належного виконання маркетингових функцій відповідними структурними підрозділами, так і підвищення ефективності менеджменту підприємств загалом через більш обґрунтоване використання їх обмежених ресурсів у досягненні пріоритетних цілей розвитку бізнесу.

Однак на практиці існує великий розрив між власне маркетинговими підходами до планування відповідних витрат і тими, що використовуються на рівні його фінансової служби чи бухгалтерії. З цього приводу слід також наголосити на тому, що на сьогодні існує велика кількість праць, в основному присвячених управлінню виробничими витратами, однак лише в незначній їх частині досліджуються питання управління маркетинговими витратами. Тому у спеціальній літературі дані питання розглядаються переважно через призму необхідності оцінювання ефективності маркетингової діяльності підприємства загалом, або практичного застосування окремих його інструментів зокрема. Такі питання посідають чільне місце в роботах як зарубіжних, так і вітчизняних авторів: А. Войчака, П. Дойля, О. Зозульова, Ф. Котлера, Ж.-Ж. Ламбена, Дж. О'Шоннессі, А. Павленка, В. Пилипчука, А. Старостіної та ін. З іншого боку, законодавчо закріплене розуміння маркетингу і трактування маркетингових витрат на сьогодні представлене у Податковому кодексі України (ПКУ), а тому воно вважається основним для їх планування фінансовими чи бухгалтерськими службами підприємств і виступає головним джерелом виникнення проблемних моментів.

Постановка завдання. Отже, метою даної статті є подолання протиріч у трактуванні маркетингових витрат підприємства з метою їх більш ефективного планування у сучасних ринкових умовах.

Методологія дослідження. З метою більш ефективного планування маркетингових витрат у процесах управління ними, необхідно, передусім, дослідити ряд наступних питань. По-перше, на які головні показники операційної ефективності безпосередньо впливає маркетингова служба підприємства. По-друге, як законодавчо трактуються і класифікуються маркетингові витрати, у т.ч. за джерелами їх виникнення. По-третє, які саме зміни необхідно запровадити з метою поліпшення процесів планування маркетингових витрат підприємства. Як наслідок, з методологічних позицій, ми будемо відштовхуватися від загальноприйнятих у теорії маркетингу підходів, співвідносячи їх із законодавчо встановленими нормами і обмеженнями щодо планування і обліку витрат на маркетинг підприємства у процесах їх бюджетування.

Результати дослідження. Зважаючи на складність поставленого в роботі завдання вважаємо за необхідне наголосити на тому, що сучасний маркетолог, незалежно від сфери діяльності його підприємства, галузевої приналежності чи розмірів ведення бізнесу, неодмінно стикається з проблемою вираження результатів своєї роботи мовою фінансово-економічних показників. На практиці таке завдання ускладнюється тим, що в Україні відсутні стандартизовані форми звітності як по маркетингу, так і збуту (продажам) Отже, на рівні підприємств це, передусім, вимагає розробки таких інструментів чи форм фіксації відповідної інформації, що можуть бути придатними для

цілей інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття як загальноуправлінських, так і маркетингових рішень. Лише у такому випадку маркетолог буде здатен осягнути увесь комплекс бізнес-процесів на підприємстві і донести потрібну відповідним структурним підрозділам інформацію. З цього приводу варто пригадати тезу про те, що маркетинг надто великий, аби ним займалися виключно маркетологи. Але на практиці вирішення такого завдання можливе лише за умови, коли маркетолог зможе спілкуватися з представниками інших структурних підрозділів підприємства мовою фінансово-економічних показників.

Маркетологи, як свідчить практика, впливають на ряд ключових показників ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства. Для того, щоб проілюструвати цю думку, скористаємося моделлю факторного аналізу, відому як рівняння або формула Дюпон (1). Вона дозволяє визначити, за рахунок яких чинників відбувалася зміна рентабельності власного капіталу підприємства (*ROE*) [1]:

$$ROE = \frac{Чистийприбуток}{Виручка} \times \frac{Виручка}{Активи} \times \frac{Активи}{Власнийкапітал} \qquad (1)$$

Перша складова характеризує операційну рентабельність як норму прибутку підприємства, що безпосередньо залежить від рентабельності продажів. Друга – ефективність використання активів (їх оборотність або рентабельність). Третя – коефіцієнт капіталізації (фінансовий важіль). Отже, в методиці відображені три важливі складові: структура ризиків бізнесу; динаміка можливої їх зміни; додаткова оцінка вартості капіталу підприємства. При цьому рентабельність продажів використовують як основний індикатор для оцінювання ефективності господарської діяльності підприємства: за даним показником чітко видно, скільки підприємство отримало чистого прибутку від вартості реалізованої одиниці товару після того, як воно покрило його собівартість, виплатило всі податки і відсотки за кредитами [2]. Очевидно, що значна частка прибутку в обсязі продажів не завжди забезпечує високу рентабельність активів підприємства. Це стає можливим лише при зростанні їх оборотності, тобто при більш якісному управлінні ними [3].

Як наслідок, ми можемо стверджувати, що у найбільш загальному вигляді відділ маркетингу впливає на рівень таких важливих показників, як виручка від реалізації товарів, робіт, послуг, обсяги товарних запасів на складах підприємства і у торгово-посередницьких структурах, а також розміри дебіторської і кредиторської заборгованостей та їх співвідношення. Слід зауважити, що цей вплив потребує свого окремого більш детального розгляду.

Якщо ж додати до цього вплив маркетингу на формування бюджету НДДКР підприємства при розробці нових видів товарів (товарних одиниць) чи істотному модифікуванні існуючих, розуміння значення маркетингової складової ведення сучасного бізнесу набуде нових рис і потребуватиме усвідомлення її значення у досягненні показників ефективності його операційної діяльності. Отже витрати на маркетинг, як і будь-які інші, безпосередньо залежать від динаміки і структури обсягів виробництва і продажу товарів підприємства протягом визначеного періоду часу. Однак ефективне їх планування неможливе без чіткого визначення і класифікації таких витрат в системі інших витрат підприємства. З цією метою звернімося до «Національного класифікатора України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010», чинного від 01.01.2012 р. (див. табл.). Зауважимо, що маркетинг загалом і різні аспекти маркетингової діяльності підприємства зокрема, трактуються надто розмито і широко. При цьому, очевидно, не враховується саме маркетингова специфіка такої діяльності, прийнята у його теорії і практиці.

Однак ще більш розмите трактування маркетингу і маркетингових послуг представлене у чинному ПКУ: відповідно до його пп.14.1.108 п.14.1 ст.14, «…**Маркетингові послуги (маркетинг)** – послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податку у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управління руху продукції (робіт, послуг) до споживача і обслуговування споживача після продажу в межах господарської діяльності такого платника».

У даному контексті маркетинг також часто трактують як дослідження цільового сегмента ринку, яке проводить суб'єкт господарювання з метою збільшення обсягів продажу товарів, продукції, робіт (послуг). При цьому **маркетингові дослідження** визначаються як комплекс заходів, який передбачає збір і аналіз інформації з метою дослідження ринків продажу та виявлення факторів попиту споживача для мінімізації ризику при прийнятті стратегічних рішень у ході здійснення господарської діяльності підприємства [5]. У випадку купівлі підприємством-замовником готових результатів маркетингових досліджень певного ринку, діяльність виконавця має відповідати нормам «Дослідження кон'юнктури ринку та виявлення суспільної думки» відповідно класу 73.20

КВЕД (див. табл. 1). Отже, згідно чинного законодавства, маркетингові дослідження за економічно-правовим характером близькі до науково-дослідних робіт, тому при укладанні договору на їх проведення доцільно орієнтуватися на норми глави 62 «Виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських і технологічних робіт» Цивільного кодексу України [6].

Таблиця

Види економічної діяльності, що відносяться до сфери маркетингової діяльності підприємства згідно КВЕД 2010 (витяг) [4]

Клас	Опис
72.20	Дослідження й експериментальні розробки у сфері суспільних і гуманітарних наук: багатогалузеві дослідження і розробки переважно у галузі суспільних наук; систематичне вивчення і творчі зусилля за трьома видами досліджень та розробок у галузі суспільних наук (економіці, психології, соціології, юридичних наук тощо).
73.11	Рекламні агентства. Цей клас включає забезпечення повного набору рекламних послуг (за допомогою власних можливостей або на договірній основі), у т.ч. консультування, послуги з художнього оформлення реклами, виготовлення рекламних матеріалів, їх купівлю: створення та проведення рекламних кампаній; створення та розміщення реклами в газетах, у періодичних виданнях, на радіо й телебаченні, у мережі Інтернет та інших ЗМІ; створення та розміщення засобів реклами на відкритому повітрі, віконного оформлення, виставкових залів, розміщення реклами на транспортних засобах тощо; аерореклама; розповсюдження або доставку рекламних матеріалів або зразків; створення стендів та інших демонстраційних поверхонь і сайтів; проведення маркетингових кампаній та інших рекламних послуг задля залучення й утримання клієнтів (просування товарів, реклама в місці продажу, реклама товарів шляхом розсилання поштою рекламних матеріалів на адреси передбачуваних покупців, визначених на основі списків, складених чи придбаних рекламодавцем); маркетингові консультації.
73.20	Дослідження кон'юнктури ринку та виявлення громадської думки: вивчення потенціалу ринку, інформованості, прийнятності продуктів, популярності визначеного товару та послуг і купівельних звичок споживачів задля сприяння збуту та розроблення нових видів товарів і послуг, у т.ч. статистичний аналіз результатів; вивчення суспільної думки щодо політичних, економічних і соціальних подій, статистичний аналіз результатів.

Деякі маркетингові послуги можуть надаватися як додаткові (тобто такі, що супроводжують процес продажу) іншими контрагентами підприємства. Однак загалом, згідно чинного ПКУ, до процесу маркетингу також належить:

– відбір цільових ринків – визначення обсягів попиту, сегментування ринку, вибір цільових сегментів і позиціонування товару на ринку;

– розробка та обґрунтування комплексу маркетингових заходів: стратегії, тактики, змісту товарної цінової політики, обрання методів розповсюдження і стимулювання збуту;

– застосування маркетингових заходів та контроль за їх виконанням.

У сфері торговельної діяльності маркетинг передбачає проведення комплексу таких заходів: аналіз кон'юнктури ринку, дослідження в галузі ціноутворення, вплив на рівень попиту, налагодження комунікацій тощо. Також, згідно чинного законодавства, до маркетингових послуг відносять послуги з розміщення продукції в місцях продажу, з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податків до інформаційних баз продажу, а також послуги зі збирання та розповсюдження інформації про таку продукцію (роботи, послуги). Однак при цьому, згідно пп. «г» 138.10.3 п.138.10 ст.138 ПКУ, взагалі відсутня різниця між відповідними видами витрат: **«Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг),** на передпродажну підготовку товарів як складова частина витрат на збут включаються до складу інших витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування».

Відповідно до п.138.2 ст.138 ПКУ витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського

обліку та інших документів, встановлених розділом II цього Кодексу [7]. Додамо до цього, що до його прийняття у 2010 році у нормативних документах фактично відсутнім було саме поняття маркетингу, не зважаючи на всю його важливість у сучасних ринкових умовах господарювання. І хоча, згідно вимог чинного законодавства, маркетингові витрати мають відображатися у складі витрат на збут (рахунок 93), їх ознаки можна прослідкувати і у адміністративних витратах (рахунок 92), і у витратах майбутніх періодів (рахунок 39), а також в інших витратах операційної діяльності (рахунок 94). Таким чином, в нормативних документах маркетингові функції не розглядаються як окремі бізнес-процеси, а розпорошуються з-поміж різних видів операційної діяльності підприємства. Це, звичайно, зумовлює недостатній рівень планування їх ресурсного забезпечення та, часто, їх загальну неефективність.

Такі надто широкі трактування окремих маркетингових функцій призводять до суттєвих складнощів із визначенням структури маркетингових витрат, що є важливим для процесів управління ними. Додамо до цього, що загалом витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Своєю чергою, згідно ПСБО 16 «Витрати», витрати на збут мають обліковуватися на рахунку 93. Отже, до їх складу включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

– витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
– витрати на ремонт тари;
– оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
– витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
– витрати на передпродажну підготовку товарів;
– витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
– витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг;
– витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
– витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
– витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
– витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
– інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

З іншого боку, рахунок 92 «Адміністративні витрати» передбачає, зокрема, облік витрат, пов'язаних із такими їх групами, серед яких явно можуть бути присутні витрати на маркетинг чи, наприклад, маркетингові дослідження:

– витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
– винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
– витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
– амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання.

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», з-поміж інших, має субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки». Зважаючи на необхідність посилення маркетингового забезпечення на ранніх стадіях інноваційних процесів на підприємствах, зокрема у розрізі провадження науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, тут також можуть виникати проблеми із належним відображенням саме маркетингових витрат у процесах їх планування. З подібними питаннями можуть стикатися маркетологи таких підприємств, які мають тривалий виробничий цикл виготовлення продукції, що є досить поширеною ситуацією на ринках B2C. У такому випадку також мова може йти про облік відповідних витрат майбутніх періодів (рахунок 39), з-поміж яких можуть бути і витрати на маркетинг. Адже до витрат, облік яких ведеться на даному рахунку, відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса, оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Висновки. Отже, як бачимо, на сьогодні в законодавчому полі України очевидною є відсутність єдиного і чіткого підходу до трактування і класифікації витрат на маркетинг, а також до відпо-

відного розуміння відповідних видів діяльності, функцій чи окремих бізнес-процесів на підприємстві, що ускладнює управління ними, включаючи і оцінку їх ефективності. Це виявляється у тому, що перелік маркетингових витрат, наведених у ПКУ, суперечить змісту і ролі сучасного маркетингу, навіть у тому його розумінні, яке викладене у даному кодексі. При цьому часто не враховується галузева специфіка провадження відповідних видів господарської діяльності. Слід також наголосити, що такий підхід істотно ускладнює врахування цілого ряду маркетингових витрат підприємства, пов'язаних із виконанням таких важливих специфічних функцій, як, наприклад, брендинг, BTL- та інші промо-акції в місцях продажу товарів, PR-активність у вигляді паблісіті і спонсорства та ін. І перелік нових форм маркетингової активності з часом буде лише посилюватися: бурхливий розвиток соціальних мереж, електронна комерція та інші сучасні тренди є зайвим тому підтвердженням.

Окрім зазначеного, на практиці існує й низка інших причин такого явища, зокрема:

– недостатнє розуміння менеджментом пріоритетності маркетингової діяльності і необхідності належного її ресурсного забезпечення в умовах бюджетних обмежень підприємства;

– багатоваріантність прийняття управлінських рішень у сфері маркетингу, ефективність яких завжди має обмеження в часі;

– залежно від конкретних особливостей ведення бізнесу можуть суттєво різнитися джерела виникнення маркетингових витрат (у розрізі відповідних структурних підрозділів підприємства чи специфіки виконуваних ними функцій);

– необхідність розуміння маркетингових витрат як інвестицій у розвиток цільового ринку, термін окупності яких може суттєво відрізнятися залежно від конкретних особливостей функціонування підприємства;

– складність формалізації чи кількісного представлення багатьох показників ефективності його маркетингової діяльності;

– випереджання практики розвитку сучасного маркетингу законодавчо закріпленим нормам трактування відповідних витрат;

– відсутність чітких форм фіксації витрат і результатів (відповідних форм звітності) маркетингової діяльності, а також діяльності у сфері продажу товарів підприємства;

– витрати на маркетинг можуть виникати на різних етапах діяльності різних структурних підрозділів підприємства, особливо тих, що задіяні у провадженні НДДКР, також вони можуть мати різну тривалість у часі;

– зумовлена цими чинниками загальна складність оцінювання ефективності маркетингових витрат.

Отже, перспектива подальших наукових досліджень у даній царині, очевидно, буде знаходитися у площині гармонізації вимог чинного законодавства із реаліями розвитку сучасного маркетингу як провідної складової управління підприємствами в умовах динамічного ринкового середовища. Також потребуватиме окремого більш ґрунтовного розгляду питання подальшої розробки адекватної системи оцінювання ефективності маркетингової діяльності підприємства через розробку системи відповідних показників, здатних у кількісному вимірі проілюструвати внесок служби маркетингу підприємства у досягнення загальних економічних показників ефективності його виробничо-господарської діяльності.

Література:

1. Уравнение Дюпон: Электронный ресурс. – Режим доступа: https://ru.wikipedia.org/wiki/Уравнение_Дюпон (Название с экрана).

2. Формула Дюпона – приклад розрахунку: Електронний ресурс. – Режим доступу: http://poradumo.pp.ua/cikave/53963-formula-dyupona-priklad-rozrahunku.html (Назва з екрану).

3. Факторний аналіз рентабельності: Електронний ресурс. – Режим доступу: http://studme.com.ua/1635052214894/finansy/faktornyy_analiz_rentabelnosti.htm (Назва з екрану).

4. Сервіс для визначення кодів видів економічної діяльності за КВЕД-2005 та КВЕД-2010: Електронний ресурс. – Режим доступу: http://kved.ukrstat.gov.ua/index.html (Назва з екрану).

5. Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI:Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3306 (Назва з екрану).

6. Витрати на маркетинг: бухгалтерський та податковий облік: Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3306http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3306 (Назва з екрану).

7. Маркетингові послуги: оформлення та податковий облік (Роз'яснення Міністерства доходів і зборів від 01.07.2013 Практика застосування норм Податкового кодексу України: останні зміни): Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.auditcnt.com.ua/news/view_news.php?id=964#6 (Назва з екрану).