

УДК 657.44

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Пасенко Н.С.

*кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку
Харківського національного економічного університету
імені Семена Кузнеця*

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА
ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL MAINTENANCE
OF FINANCIAL RESULTS**

АНОТАЦІЯ

Розглянуті питання щодо обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства. Запропоновані шляхи удосконалення обліку шляхом впровадження аналітичних рахунків доходів та витрат за ринками та формами збуту. Подані пропозиції щодо відображення в обліку підприємств формування валового прибутку (збитку) за центрами відповідальності. Запропоновано доходи та витрати у примітках до річної фінансової звітності показувати за два або більше років. Доповнено примітки до річної фінансової звітності аналітичними таблицями з обліку операційних та інших доходів та витрат.

Ключові слова: фінансові результати, доходи, витрати, прибуток (збиток), примітки до річної фінансової звітності.

АННОТАЦИЯ

Рассмотрены вопросы учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами предприятия. Предложены пути совершенствования учета путем внедрения аналитических счетов доходов и

расходов по рынкам и формам сбыта. Представлены предложения по отражению в учете предприятий формирования валовой прибыли (убытка) по центрам ответственности. Предложено доходы и расходы в примечаниях к годовой финансовой отчетности показывать за два или более лет. Дополнены примечания к годовой финансовой отчетности аналитическими таблицами по учету операционных и прочих доходов и расходов.

Ключевые слова: финансовые результаты, доходы, расходы, прибыль (убыток), примечания к годовой финансовой отчетности.

ANNOTATION

The article is devoted to the issues of accounting and analytical support of management of the company's financial results. The ways of improving the accounting by introducing analytical accounts of incomes and expenditures by markets and forms of sales are suggested. The proposals on the reflection in the accounting of enterprises of the formation of gross profit on the responsibility centers are presented. The author suggests to show the income and expenses in the notes to the annual financial statements for two or more years. The notes to the annual financial statements have been supplemented with analytical tables on accounting for operating and other income and expenses.

Keywords: financial results, income, expenses, profit, notes to the annual financial statements.

Постановка проблеми. Розгляд обліково-аналітичного забезпечення є першочерговим завданням у будь-якому дослідженні і важливим інструментом для підготовки інформації та прийняття на її підставі ефективних управлінських рішень.

Фінансовий результат діяльності підприємства є основним критерієм, що характеризує ефективність діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. В умовах ринкової економіки прибуток є найважливішим критерієм успішної роботи підприємств, який характеризує остаточний результат усіх видів

діяльності і є джерелом приросту активів їх власників. Саме тому повноцінна та адекватна інформаційна база про фінансові результати підприємства є необхідною умовою для забезпечення правильного відображення в обліку та якісного управління ними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню методики та організації обліку фінансових результатів відображували в своїх працях Ф. Бутинець, С. Голов, Л. Гуцаленко, К. Друрі, О. Лишиленко, Н. Малюга, Л. Нападовська, В. Пантелєєв, В. Пархоменко, Л. Чижевська тощо. Питанням аналізу фінансових результатів діяльності та фінансового стану підприємств присвятили свої праці: П. Буряк, С. Івахненко, А. Ковалевська, В. Мец, Ю. Мороз, В. Моссаковський, О. Ратушна, Г. Савицька, А. Турило, Ю. Цал-Цалко, М. Чумаченко тощо. Проте залишається чимало невирішених питань, які потребують детального дослідження та надання практичних пропозицій щодо організації обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства, а саме удосконаленню процесу відображення фінансових результатів в обліку, удосконалення на підставі облікових даних формування фінансової звітності та узагальненню підходів до аналітичного забезпечення фінансових результатів для управління ними.

Тому **метою даного дослідження** є систематизація теоретичних аспектів та надання практичних рекомендацій щодо організації обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства.

Виклад основного матеріалу. За даними Державної служби статистики України у 2015 році фінансовий результат до оподаткування великих та середніх підприємств становив 340,1 млрд. грн. збитків (у 2014 році – 389,1 млрд. грн. збитків). Прибуток на підприємствах України становив 475,3 млрд. грн. і проти попереднього року збільшився у 1,42 рази. Збитків на підприємствах нашої країни отримано на суму 815,4 млрд. грн., що на 42 млрд. грн. менше, ніж у 2014 році. Частка збиткових підприємств у 2015 році порівняно з попереднім роком скоротилася на 7,4 в. п. – до 26,3 % [1].

Починаючи з 2013 року показник збитку підприємств перевищує показник

прибутку, що свідчить про погіршення фінансового стану підприємств України та їх низьку платоспроможність.

Обліково-аналітичне забезпечення, як компонент інформаційного забезпечення управління підприємством, дає змогу розв'язувати функціональні задачі управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем.

Дослідженню методології обліково-аналітичного забезпечення присвячують свої роботи багато вітчизняних науковців. Так, наприклад, дуже влучно вказує у монографічному дослідженні Пилипенко А. А., що «обліковий процес слід організувати на основі інтеграції, щоб усі складові (об'єкти обліку) були взаємопов'язані між собою єдиним масивом інформації. Більш того, структура функції обліку повинна бути складовою частиною організаційної структури підприємства» [2, с. 127].

Помилково вважати, що обліково-аналітична система ґрунтується тільки на бухгалтерській інформації, так як вона є визначальною, проте не єдиною. Навпаки, характерною рисою обліково-аналітичного забезпечення як системи є її комплексність, що проявляється через взаємодію інформаційних потоків бухгалтерського, оперативного, статистичного обліку та інформації, яка формується за допомогою методів фінансового, управлінського та стратегічного аналізу.

Відповідно до вищенаведеного, обліково-аналітичне забезпечення слід розглядати як комплексну систему обліку, аналізу та аудиту, взаємодіючу через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень у системі управління підприємством, а також зовнішніми користувачами.

Економічним підсумком господарської діяльності є фінансовий результат, який характеризує усі аспекти функціонування підприємства. У зв'язку з цим операції з формування, розподілу та використання фінансових результатів підприємства підлягають управлінню, що забезпечує своєчасність внесення

коригувань у господарську діяльність задля уникнення збитків та досягнення бажаного прибутку.

Складові обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємства представлено на рис. 1.

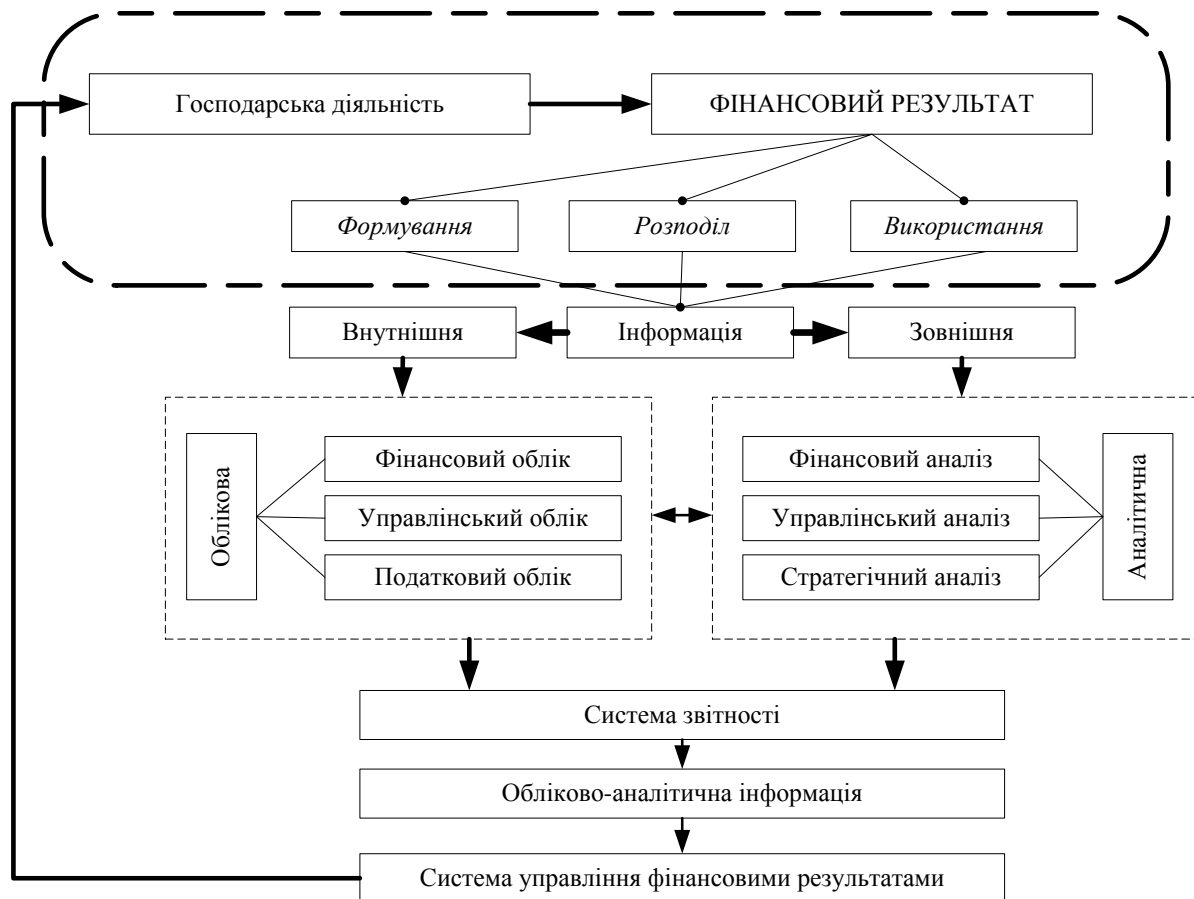


Рис. 1. Складові обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємства (розроблено на підставі [3, с. 65])

Основою цієї структури є виділення для процесу управління двох напрямів інформації (внутрішня і зовнішня), що забезпечуються окремими видами обліку і аналізу та системою звітності.

Отже, організацію обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами необхідно розглядати як безперервний, послідовний процес формування інформаційних потоків, що містить певну сукупність стадій

та відповідних етапів щодо збирання, обробки, зберігання та передачі інформації.

На підставі аналізу літературних джерел пропонуємо формулювати визначення фінансовий результат з бухгалтерської позиції, а саме фінансовий результат – показник результативності господарської діяльності підприємства, який визначається різницею між доходами і витратами або приростом (зменшенням) власного капіталу підприємства, створеним у процесі підприємницької діяльності за звітний період за винятком зміни капіталу за рахунок внесків або вилучення власниками.

Саме задля визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період у бухгалтерському обліку формується й узагальнюється інформація про доходи і витрати. Виходячи з вище сказаного слід приділити особливу увагу розгляду процесу формування інформації про фінансові результати в бухгалтерському обліку та її відображення у фінансовій звітності.

Щодо нормативно-правової бази України, то в законодавстві не розглядається таке поняття, як «фінансові результати». Зокрема, у частині законодавчих актів з бухгалтерського обліку обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток», а саме відповідно до НП(с)БО 1 прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [4].

Відповідно до НП(с)БО 1 доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників); витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [4].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають прибуток як залишкову суму після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з

доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду. Якщо витрати перевищують дохід, залишкова сума є чистим збитком [5].

Так, у Податковому кодексі України передбачено, що прибуток визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень кодексу [6].

З вище сказаного слідує, що досить велика частина науковців ототожнюють поняття фінансового результату із категоріями «прибуток», як додатній (позитивний) фінансовий результат, та «збиток» – як від’ємний (негативний).

Відмінності між прибутком та фінансовими результатами зумовлені різним складом доходів та витрат, що використовують під час розрахунків, а також різним ступенем ідентифікації елементів, що їх формують. Зокрема складові, від яких залежить прибуток, не завжди можуть бути чітко ідентифіковані, особливо під час визначення економічного або нормального прибутку. На відміну від прибутку, складові фінансових результатів чітко ідентифікуються, ведеться їх облік, для їх визначення на рівні кожного суб’єкта господарювання існує база об’єктивних даних.

Основним джерелом аналізу фінансових результатів підприємства є дані, відображені у фінансовій звітності, зокрема, в формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», реєстрах аналітичного та синтетичного обліку. При цьому доступ до них мають не всі рівні управління підприємством, а зовнішні користувачі обмежені лише даними фінансової звітності.

Елементами Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), як вітчизняними, так і міжнародними стандартами визнано доходи, витрати, прибутки, збитки за звітний період.

Виходячи з того, що національні стандарти обліку здебільшого базуються на міжнародних стандартах, а з 1 січня 2017 року введено в дію МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами» [7], який замінив МСБО 18 «Дохід», та

МСБО 11 «Будівельні контракти», то невдовзі потрібно чекати змін у національних стандартах обліку.

МСФЗ 15 є результатом зближення міжнародних стандартів обліку зі стандартами GAAP-US. У МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами» не міститься ні термінологія, ні методологія визначення доходів.

Для визнання в бухгалтерському обліку доходів згідно з МСФЗ 15 потрібно: визначити наявність контракту з клієнтом; визначити зобов'язання з виконання контракту; визначити ціну операції; розподілити контрактну ціну; визнати дохід, коли контрактне зобов'язання виявиться задоволеним.

Вступ в дію нового міжнародного стандарту суттєво не вплине на процеси з обліку доходів підприємств України, але облік доходів у деяких галузях, таких як будівництво та ІТ-технології, дещо зміниться.

З метою удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами на підприємствах слід приділити увагу удосконаленню процесу формування інформації про фінансові результати в системі обліку, так як раціонально організована система обліку передбачає забезпечення потреб управління релевантною інформацією.

Перш за все, хочеться відмітити, що інформація, яка накопичується на рахунках підприємства 70 «Доходи від реалізації» та 90 «Собівартість реалізації» в повній мірі не носить інформативний характер, а саме, дані, які фіксуються на цих рахунках є досить громіздкими для сприймання для тих підприємств, обсяг реалізації товарів, робіт послуг яких великий.

З цією метою, задля отримання детальної інформації про доходи від реалізації та собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) пропонуємо розширити робочі плани рахунків підприємств в розрізі ринків збуту продукції: наприклад, в межах України; на експорт (в межах країн або континентів); або більш детально, ще й за формами збуту: наприклад, у роздрібній торгівлі, в оптовій торгівлі в межах України; на експорт (в межах країн або континентів) тощо.

Так, на торговому підприємстві на прикладі доходів від реалізації товарів

можна виділити, такі аналітичні рахунки:

702.1.1. – дохід від реалізації товарів в межах України в мережі оптової торгівлі;

702.21.1 – дохід від реалізації товарів на експорт у Країни Європейського Союзу в мережі оптової торгівлі;

702.22.1 – дохід від реалізації товарів на експорт у Країни Латинської Америки в мережі оптової торгівлі;

702.1.2. – дохід від реалізації товарів в межах України в мережі роздрібною торгівлі;

702.21.2 – дохід від реалізації товарів на експорт у Країни Європейського Союзу в мережі роздрібною торгівлі;

702.22.2 – дохід від реалізації товарів на експорт у Країни Латинської Америки в мережі роздрібною торгівлі тощо.

Дана деталізація дозволить виділити найбільш прибуткові та збиткові ринки збуту, дозволить керівництву підприємств на підставі аналізу ринків збуту спрогнозувати майбутні обсяги продажів та розробити стратегію розвитку підприємства в майбутньому.

Поряд з доходами від реалізації (товарів, робіт, послуг) потрібно розробити аналітичні рахунки для собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), бо здебільшого підприємства під час виробництва вже знають, де будуть реалізовувати конкретне замовлення продукції.

Наведені рекомендації сприятимуть більш повному розкриттю даних про доходи підприємства та собівартість витрат, що, в свою чергу, дасть змогу поліпшити інформаційне забезпечення процесу управління цими доходами та витратами і буде сприяти підвищенню їх ефективності.

У даний час система обліку за виробничою собівартістю широко поширена в усіх економічно розвинутих країнах під назвою директ-костинг (система обліку змінних витрат). При описі цієї системи у вітчизняній літературі з обліку часто зустрічається термін «облік обмеженої, неповної або скороченої собівартості». Прийнятною назвою для цієї систем в Україні може бути «метод

бухгалтерського обліку валового прибутку» [8, с. 254].

Отже, від обраних на підприємствах методів обліку, калькулювання і оцінки об'єктів реалізації діяльності залежить якість інформаційного забезпечення системи управління фінансовими результатами та ефективність прийняття багатьох управлінських рішень (установлення ціни на продукцію, припинення виробництва певного виду продукції та інше).

На думку Нападовської Л. В., в управлінському обліку фінансовий результат формується як мінімум в два етапи: на першому етапі визначається валовий фінансовий результат як різниця між доходами (виручкою) від реалізації продукції і сумою виробничих витрат; на другому етапі обчислюється сума прибутку як різниця між валовим фінансовим результатом, адміністративними витратами і витратами на збут [9, с. 54].

Аналіз економічної літератури свідчить, що центром відповідальності називають частину підприємства, підрозділ (сукупність функціональних дій), який очолює керівник, особисто відповідальний за результати його роботи. Мета обліку відповідальності – накопичувати показники про витрати, доходи та фінансові результати у кожному окремому центрі відповідальності для того, щоб виявляти відхилення від запланованих показників функціонування і виявляти, який із центрів це допустив.

Створення і функціонування системи обліку за центрами відповідальності з метою формування інформаційної бази про фінансові результати передбачає: визначення центрів відповідальності; складання бюджету для кожного центру відповідальності; регулярне складання звітів про виконання бюджету; аналіз причин бюджетних відхилень та оцінка діяльності центру відповідальності [3].

Облік за центрами відповідальності у поєднанні з належним чином розробленою системою бюджетів є одним з найбільш успішних інструментів управлінського обліку і слугує потужним важелем в процесі управління.

Враховуючи, що основним показником діяльності центрів відповідальності підприємства є валовий прибуток, необхідно акцентувати увагу в процесі бюджетування прибутку на перетворенні цільового бюджету прибутку на

нижчих рівнях управління в систему багаторівневого відображення формування валового прибутку.

Використання інтегрованого підходу в бухгалтерській системі дозволить розробити структуру взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків формування фінансових результатів за об'єктами діяльності та центрами відповідальності виробничого підприємства, що, в свою чергу, покращить інформаційне забезпечення управління прибутку (збитку) підприємства.

В табл. 1 представлено розроблений автором порядок відображення в обліку підприємств формування валового прибутку (збитку) та подальше його списання на рахунок 79 «Фінансові результати» на прикладі одного виду готової продукції та одного виду товару.

Таблиця 1

Відображення в обліку підприємств формування валового прибутку (збитку) та його списання на рахунок 79 «Фінансовий результат»

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1. Отримана попередня оплата на поточний рахунок	311	681	36000
2. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	6000
3. Відвантажено готову продукцію покупцю	361	7011.1	36000
4. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	7011.1	643	6000
5. Зарахована попередня оплата в погашення дебіторської заборгованості	681	361	36000
6. Списано зі складу продукцію	9011.1	2611.1	12000
7. Відображена виручка від реалізації товарів	301	7021	18000
8. Відображено ПДВ	7021	641	3000
9. Списана собівартість товарів	9022.3	2812.3	10000
10. Списано дохід від реалізації на рахунок валового прибутку (збитку)	7011.1 7021	7811 7821	30000 15000
11. Списано собівартість реалізації на рахунок валового прибутку (збитку)	7811 7821	9011.1 9022.3	12000 10000
12. Віднесено на фінансовий результат валовий прибуток	7811 7821	791 791	12000 5000

Запропонований інструментарій формування інформаційних ресурсів в системі управлінського обліку про стан та розвиток прибутків (збитків) в розрізі центрів відповідальності та об'єктів діяльності допоможе підвищити якість контролювання та управління фінансовими результатами на підприємствах та забезпечить виявлення резервів зростання прибутковості діяльності.

Обліковий процес на кожному підприємстві закінчується складанням звітності (фінансової чи управлінської), тому далі розглянемо, як саме інформація про доходи та витрати підприємств розкривається в Примітках до річної фінансової звітності.

Однією із важливих проблем аналізу бухгалтерської фінансової звітності в процесі обґрунтування економічних рішень, є отримання показників придатних для порівняння. В нестабільних умовах функціонування підприємства, що передбачає вибір методологічних основ фінансового обліку, ця проблема загострюється. Як наслідок, підвищена увага до процесу вибору облікових принципів, методів та прийомів при формуванні показників бухгалтерської фінансової звітності.

У Примітках до фінансової звітності передбачена подача облікової політики підприємства, розкриваються і вносяться корективи, уточнення, доповнення і деталізація інформації основних звітних форм задля забезпечення повної зрозумілості. Удосконалення приміток і пояснень повинно полягати, передусім, у їх глибшій прив'язці до основних форм, що підвищить їх аналітичну цінність. Примітка до статті звітності може не наводитися тільки в разі її мало значущості і якщо в цьому немає необхідності для розуміння природи статті.

Підприємства, що працюють згідно з П(с)БО для приміток використовують форму № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», затверджену наказом Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000 р. зі змінами та доповненнями [10]. Підприємства, що працюють згідно з МСФЗ, за підсумками року Примітки до річної фінансової звітності можуть не заповнювати і складати її у довільній формі.

Примітки, на відміну від інших форм фінансової звітності, не передбачають наведення даних за попередній звітний рік. А при роботі згідно з МСФО всі дані з приміток повинні відображатися і за попередній рік (роки), що надає можливість користувачу проводити аналіз змін за поточний рік. Адже в міжнародній практиці примітки до фінансової звітності часто є більш важливим та показовим джерелом інформації, ніж основні форми звітності. А в українській практиці це поки що не сталося.

Типова форма Приміток до річної фінансової звітності в частині розкриття інформації про доходи та витрати підприємства не в повній мірі розкриває інформацію про зміст і структуру статей форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Недоліками Приміток до складання річної фінансової звітності є те, що в ній розкривається інформація про інші операційні доходи та витрати, доходи та витрати від участі в капіталі, інші фінансові та інші доходи та витрати. В даній формі зовсім відсутня інформація про операційні доходи та витрати підприємств, що є неправильним, адже операційна діяльність є основною діяльністю підприємства, і інформація про неї є досить корисною. Також недоліком даної форми є те, що інформація подана в ній відображається тільки за звітний період, більш доречно подавати її в порівнянні з минулим роком, щоб користувачі фінансової звітності мали змогу порівняти показники, які їх цікавлять, та провести горизонтальний аналіз.

Виходячи з аналізу доходів та витрат на підприємствах України автором встановлено, що здебільшого всі доходи та витрати підприємств можна умовно поділити на операційні доходи та витрати та інші статті доходів та витрат.

Виходячи з даної деталізації доходів та витрат, автором запропоновано додати у склад Приміток до річної фінансової звітності такі таблиці як «Операційні доходи та витрати» та «Інші доходи та витрати»..

Такий поділ здійснюється на підставі того, що дані про фінансовий результат від операційної діяльності займають досить вагоме значення в діяльності підприємства, саме тому операційні доходи та витрати необхідно відокремити

від інших доходів та витрат.

Слід звернути увагу на те, що в розроблених формах інформацію про доходи та витрати запропоновано подавати як за звітний, так і за минулий роки, щоб користувачі фінансової звітності могли порівняти дані про зміни доходів та витрат.

Впорядкування вимог до розкриття інформації у Примітках до фінансових звітів відповідно до запропонованих підходів забезпечує гнучкість інформації та орієнтацію змісту приміток на потреби конкретних користувачів.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Для отримання детальної інформації про доходи та собівартість реалізованої продукції на підприємствах запропоновано розширити їх аналітичні рахунки в межах ринків та форм збуту. Дана деталізація дозволить виділити найбільш прибуткові та збиткові ринки збуту, дозволить керівникам спланувати напрями розвитку підприємств.

Також запропоновано виділити окремий рахунок для формування інформації щодо створеного валового прибутку, який відображає результати діяльності за центрами відповідальності.

Автором запропоновано додати до форм Приміток до річної фінансової звітності такі аналітичні таблиці як «Операційні доходи та витрати» та «Інші доходи та витрати», подавати в них інформацію як мінімум за два роки для проведення більш детального аналізу. Аналіз запропонованих таблиць приміток дасть можливість оперативно аналізувати та контролювати формування фінансових результатів.

В подальшому бажано було б удосконалити комплексну методику проведення аналізу фінансових результатів підприємства.

Список використаних джерел

1. Офіційний сайт державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>
2. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення

управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.

3. Мельник Т. Ю. Формування інформаційних ресурсів управлінського обліку для контролювання фінансових результатів підприємства / Т. Ю. Мельник // Молодий вчений. – 2015. – № 8 (23) – С. 63-68.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Міністерством фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013

6. Податковий кодекс України: затверджений Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Виручка за контрактами з клієнтами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://drive.google.com/file/d/0B2K6MM59mUd0azJOZDZoRWFpSDA/view>

8. Чебанова М. С. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / М. С. Чебанова, С. С. Василенко. – Київ: Академія, 2002. – 671 с.

9. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник для вузів / Л. В. Нападовська. – К.: Київ. нац. торг. - екон. ун-т, 2010. – 648 с.

10. Наказ Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000 р. «Про примітки до річної фінансової звітності» зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>