

Литература

1. Виступ Прем'єр-міністра України Віктора Януковича на науково-практичній конференції “Утвердження інноваційної моделі розвитку економіки України” // “Урядовий кур'єр” від 25.02.2003. - №36.- С.6.

2. Александрова В.П., Захожай А.Б. Фінансування науково-технічних програм в галузях промисловості та шляхи його удосконалення // Економіка і прогнозування. - №1. – 2000. – С.79-90.

3. Забарная Э.Н., Харичков С.К. Инновационно-инвестиционная система: методология формирования и развития. – Одесса. Институт проблем рынка и экономико-экологических исследований НАН Украины, 2002. – 140с.

4. Основы экономической безопасности (государство, регион, предприятие, личность) / Под ред. Е.А.Олейникова. – М.: ЗАО Бизнес-школа «Интел-синтез», 1997. – 288с.

Статья поступила в редакцию 10.12.2003

Л.В. САМОХІН,
ДОННТУ

ПРОТИРІЧЧЯ В МЕТОДАХ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ТА ШЛЯХИ ЇХ УСУНЕННЯ

Облік доходів і витрат у ринкових умовах набуває стратегічного значення для підприємства. Сьогодні на кожному підприємстві на перше місце ставиться саме результат його діяльності - прибуток чи збиток. Достовірно оцінити результат діяльності підприємства можливо лише за даними бухгалтерського обліку. Саме від повноти та достовірності отриманої керівництвом інформації залежить адекватність прийнятих ними в тій чи іншій ситуації рішень. Тому керівництво підприємств висуває жорсткі вимоги щодо якості організації та ведення обліку фінансових результатів.

Сьогодні в обліку фінансових результатів існує багато протиріч. Це стосується, насамперед, доходів та витрат, які формують фінансовий результат діяльності підприємства. Уведення національних облікових стандартів призвело до виникнення багатьох питань стосовно їх практичного використання. У вітчизняній та іноземній літературі та вітчизняних наукових виданнях [1-6] обліку доходів і витрат приділяється значна увага. Так, Б. Нідлз [2] висвітлює основні концепції обліку доходів і витрат. К. Друрі [1] та А. Апчерч [3], як і багато іноземних авторів аналогічних праць, велику увагу приділяють технічній стороні організації і ведення облі-

ку на підприємстві. У вітчизняній літературі звертається увага як на методичні [6], так і на практичні проблеми [4; 5] забезпечення точності обліку доходів і витрат. Але все-таки слід відмітити, що не всі автори розглядають ці об'єкти обліку саме з точки зору виявлення та усунення протиріч, які склалися в теорії та практиці. Багато протиріч спостерігається у самій основі - існуючих методах обліку цих об'єктів.

Головною метою цієї роботи є виявлення існуючих протиріч у методах обліку доходів і витрат та розробка заходів щодо їх усунення.

1. Проблеми удосконалення обліку доходів. Протиріччя механізму визнання доходів. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку доходів визначає П(С)БО 15 “Дохід” [7]. В цьому стандарті існує декілька невизначеностей стосовно визнання доходів. Мова йде про те, що в пункті 8 цього стандарту наведені дві неоднозначні умови визнання доходу – передача покупцю суттєвих ризиків та винагород від володіння продукцією і ймовірності надходження на підприємство економічних вигід, пов'язаних з операцією продажу.

Згідно з п.16 МСБО 18 “Дохід” [8] та п.8 П(С)БО 15, якщо підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація і дохід не визнається. Підприємство може утримувати суттєві ризики від володіння по-різному. Прикладами ситуацій, в яких підприємство може утримувати суттєві ризики та винагороди від володіння, є випадки, коли:

а) підприємство утримує зобов’язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не передбачається звичайними гарантійними положеннями;

б) одержання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримує покупець від власної реалізації цих товарів;

в) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений підприємством;

г) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на реалізацію, і підприємство не має певності щодо ймовірності повернення.

Згідно з п.18 МСБО 18 та п.8 П(С)БО 15, дохід визнається тільки коли існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигід, пов’язаних з операцією. У деяких випадках такої ймовірності може не існувати до отримання компенсації або до усунення невизначеності. Наприклад, може існувати невизначеність щодо отримання дозволу іноземної урядової установи на переказ компенсації від реалізації в іноземній країні. Коли такий дозвіл надається, невизначеність зникає і дохід визнається. Проте, коли невизначеність виникає стосовно оплати суми, яка вже включена до доходу, але є сумою безнадійної заборгованості або сумою, щодо якої ймовірність відшкодування перестала існувати, така сума визнається як витрати, а не як коригування первісно визначеної суми доходу.

Наприклад, за П(С)БО 15 “Дохід” не визнаються доходами суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків та обов’язкових платежів з обороту, що підлягають сплаті до бюджету й позабюджетних фондів. Однак форма Звіту про фінансові результати за П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [9] передбачає застосування валового методу відображення доходу від реалі-

зації, тобто без будь-яких вирахувань із загальної суми доходу. Ця ж схема обліку доходу від реалізації передбачена і чинною Інструкцією № 291 [10]. Тому пропонується спростити як облікові записи, так і форму звіту про фінансові результати шляхом відображення доходу від реалізації на чистій основі за аналогією відображення у бухгалтерському обліку інших доходів та операцій з придбання активів.

Таким чином, можна зробити висновок, що в сьогоденних умовах господарювання підприємства не будуть мати права у багатьох випадках визнавати дохід від реалізації (згідно з частиною першою та четвертою п.8 П(С)БО 15). Це обумовлено тим, що сьогодні в Україні передача права власності з юридичної точки зору значно відрізняється від свого бухгалтерського аналога. Аналогічно складається ситуація і з надходженням на підприємство економічних вигід. Саме поняття економічної вигоди у П(С)БО наведено дуже розмито і виникає питання щодо кількісного визначення цієї величини.

Проблеми визнання доходів за правилом “першої події”. Значні труднощі при обліку доходів у податковому обліку створює існуюче правило “першої події”. Розглянемо економічну сутність цієї проблеми.

Наприклад, за умовами договору купівлі-продажу готової продукції покупець перераховує на розрахунковий рахунок продавця суму авансу. Природне призначення авансу - це закупівля сировини, оплата праці, енергоносіїв та інші витрати, які необхідно здійснити продавцю для виробництва готової продукції.

Так відбувається у цілому світі. У нас цей процес дещо спотворений. Отримавши аванс, продавець зобов’язаний включити суму ПДВ, яка міститься в ньому, до податкових зобов’язань з податку на додану вартість (так зване правило першої події), що за відсутності податкового кредиту (аванс отримано наприкінці звітного періоду, і фактично немає можливості ні отримати сировину, ні здійснити її попередню оплату) перетворює таке податкове зобов’язання на суму, яка підлягає сплаті до бюджету. Таким чином, у продавця залишається тільки 83,33% отриманої суми. Також зазначений залишок за цим же правилом “першої події” потрапляє

до валового доходу продавця, що перетворює такий валовий дохід на прибуток до оподаткування. Отже, у продавця залишається тільки 58,33% отриманої суми авансу.

Тож, понад 40 відсотків отриманого авансу продавець зобов'язаний сплатити до бюджету і лише 60 відсотків може використати на виробництво готової продукції. Очевидно, що це ненормальне явище.

Як бачимо з викладеного вище, така ситуація є цілком неприйнятною для платників податку. Залишається незрозумілим, чому це правило діє вже протягом шести років для податку на прибуток та ПДВ. Тим більше, що за цим правилом оподатковуються не реальні доходи підприємств, що навіть за високих ставок було б досить природнім, а доходи майбутні, що суперечить загальновищаному призначенню та процесу оподаткування.

2. Проблеми удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості. Реформа бухгалтерського обліку викликала необхідність зміни організації всієї економічної діяльності підприємства. Проблема впливу реформи бухгалтерського обліку на планування діяльності підприємства, зокрема на планування і калькулювання окремих видів продукції (робіт, послуг), має першочергове значення для економіки підприємства. Сьогодні в бухгалтерській науковій літературі приділяється недостатньо уваги обліку витрат на виробництво окремих видів продукції. Оскільки планування та облік повинні базуватися на спільних принципах та підходах, стає зрозумілим, що одночасно з перебудовою системи обліку повинен відбуватися і перегляд методологічних засад планування собівартості.

Для ефективного управління підприємством необхідно мати точну інформацію про витрати на здійснення тих чи інших видів діяльності, а всередині цих видів діяльності – про витрати на виробництво та реалізацію окремих видів продукції (робіт, послуг). Прийняття відповідного управлінського рішення можливо тільки при існуванні такої інформації, яка раніше концентрувалася в поняттях собівартості і повної собівартості продукції.

Проблеми калькулювання собівартості. З уведенням в Україні міжнародних

стандартів бухгалтерського обліку дещо змінився підхід до формування собівартості. Однак це не означає принципової зміни загального складу витрат на виробництво і реалізацію продукції. Якщо до 1 січня 2000 року поняття “витрати” та “собівартість” відрізнялись не значно, оскільки на кожну одиницю продукції розподіляли всі статті витрат, в тому числі й адміністративні витрати, то відтепер на кожну одиницю продукції можуть бути розподілені тільки прямі витрати і та частина накладних витрат, яка пов'язана з виробництвом цієї продукції. Ті види постійних (накладних) витрат, які не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції, не включаються до собівартості цієї продукції, тобто не розподіляються на кожну одиницю. До таких витрат належать адміністративні витрати та витрати на збут. До них можуть належати й інші витрати, безпосередньо не пов'язані з виготовленням продукції.

Якщо пригадати методика калькулювання собівартості, що використовувалася до 01.01.2000 р. і що передбачає розподіл на кожну одиницю продукції всіх понесених підприємством витрат, включаючи адміністративні, то потрібно визнати, що ця методика була не зовсім правильною (хоча її не можна назвати і помилковою). І не тому, що такий підхід до ціноутворення спричиняв спотворення якихось загальних фінансових показників - це якраз не так. Справа в тому, що таким чином стиралася відмінність між витратами, що розподіляються на одиницю продукції, і загальною сукупністю понесених підприємством витрат, оскільки всі вони підлягали розподілу. На фінансові показники загалом це не впливало, оскільки сукупність витрат, що визнаються у звітному періоді, не могла бути ні більшою, ні меншою від тих, які насправді були понесені підприємством.

Собівартість - це величина затрат, яка підлягає розподілу на кожну одиницю продукції, що виробляється або реалізовується. Так було до 01.01.2000 р., так є і буде після цієї дати. Інша справа, що категорія собівартості в старому її розумінні, включає в себе три рівні витрат на одиницю: цехову (виробничу) собівартість, фабрично-заводську собівартість і, - якщо до фабрично-заводської собівартості додати витрати постачальницько-збутових організацій з доставки то-

варів до торговельної мережі, - повну собівартість.

Звідси напрошується висновок про те, що методу калькулювання з включенням усіх витрат немає в міжнародній практиці. Це не так, оскільки такий підхід до калькулювання якнайтіснішим чином пов'язаний з ціноутворенням, а цьому питанню в міжнародній обліковій практиці приділяють надзвичайно пильну увагу. Усі три рівні формування собівартості (хоч і під іншою назвою) добре відомі фахівцям, що займаються питаннями ціноутворення.

Питання про те, чому з уведенням в Україні міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ми повинні забути про повну собівартість, пояснюється дуже просто: міжнародні стандарти стосуються тільки фінансового обліку, а ціноутворення - справа обліку управлінського. У нас не існувало досі і поки ще не існує реального розділення обліку на фінансовий і управлінський. А тому розуміти вимоги нових облікових стандартів в цій частині так, неначе відтепер усі витрати, які виходять за межі виробничої (цехової) собівартості, - не собівартість, не треба.

Інша річ, що для цілей фінансової звітності у якості собівартості, що відноситься до кожної одиниці випуску (рядок 040 ф. № 2), враховується тільки виробнича собівартість. І в цьому є свій сенс, оскільки такий підхід до формування фінансових результатів забезпечує виявлення цих результатів на декількох рівнях. І першим рівнем є валовий прибуток - проміжний показник прибутку, що обчислюється як різниця між виручкою і цеховою (виробничою) собівартістю продукції в промисловості, або між виручкою і купівельною (первісною) собівартістю товарів у торгівлі [11].

На теперішньому етапі реформування бухгалтерського обліку постає питання про впровадження в облікову практику підприємств того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, які розповсюджені в міжнародній обліковій практиці. У статті 364 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції № 47 [12] зазначено, що нові підходи до калькулювання собівартості продукції, суттєві можливості для удосконалення обліку і аналізу витрат відкриває система “директ-

костінг” (direct costing). Це твердження є дещо упередженим. Справа в тому, що підприємство повинно мати змогу самостійно вибрати той чи інший метод калькулювання і визначити його переваги та недоліки для власних виробничих умов.

У статті 365 зазначених Методичних рекомендацій наведено, що система “директ-костінг” застосовується при обліку витрат за замовленнями і попередільному методі обліку виробничих витрат. А у статті 388 зазначено, що у разі застосування попередільного методу використовуються елементи нормативного методу - систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм, а також виявлення зміни цих норм.

До собівартості готової продукції, так само як до собівартості продукції, що перебуває в стадії незавершеного виробництва, і до собівартості реалізованої продукції входять тільки ті витрати, які були понесені підприємством безпосередньо при її виготовленні.

До виробничих витрат відноситься і та частина постійних витрат, які підприємство несе у зв'язку з управлінням і обслуговуванням діяльності кожного виробничого підрозділу. Так вважають прихильники методу повного розподілу витрат між виробами, який називається *absorption costing*. Це метод, при якому на кожен окрему одиницю продукції, крім змінних витрат, відносять певну частину всіх постійних виробничих витрат.

Прихильники методу “директ-костінг” вважають інакше: до собівартості кожної окремої одиниці продукції потрібно відносити тільки змінні витрати, а постійні виробничі витрати вважати витратами звітного періоду.

Слід зазначити, що використання системи “директ-костінг”, при якій калькулюється по виробам неповна собівартість, не виключає визначення для аналітичних чи планових цілей повної собівартості виробу. Для цього до собівартості виробу по змінним витратам додається доля постійних витрат по плановим розрахункам. В умовах ведення обліку витрат по нормативному методу завдання визначення повної собівартості виробу ще більш спрощується - нормативна собі-

вартість виробу коригується на долю відхилень від норм.

Зі змісту П(С)БО 16 [13] можна зробити висновок, що всіх українських бухгалтерів зобов'язують однаково розподіляти загальновиробничі витрати на такі, які підлягають розподілу, а також на такі, які не підлягають розподілу між залишками готової продукції і незавершеного виробництва. Таким чином, останні цілком відносяться на витрати звітного періоду. У той час як метод *direct costing* дозволяє розподіляти тільки прямі витрати, а всі загальновиробничі, за умовами цього методу, повинні відноситися на витрати звітного періоду; то метод *absorption costing* дозволяє розподіляти і всі загальновиробничі витрати між: залишками готової продукції, залишками незавершеного виробництва і реалізованою продукцією, тобто розраховувати ці витрати на кожну одиницю.

Таким чином, із вищенаведеного впливає, що при калькулюванні повної собівартості всі виробничі витрати за мінусом вартості незавершеного виробництва та запасів готової продукції списуються на рахунок фінансових результатів, формуючи валовий прибуток. Витрати діяльності також відносяться на зменшення доходів звітного періоду.

При калькулюванні змінних витрат до собівартості реалізації відносяться тільки виробничі прямі витрати. Частина постійних загальновиробничих витрат в цьому випадку не розподіляється, а включається до витрат звітного періоду і відноситься на зменшення доходів звітного періоду. В результаті порівняння доходу від реалізації продукції із змінною виробничою собівартістю отримують маржинальний дохід. Такий показник не передбачений формою 2 “Звіт про фінансові результати”, а тому для власних потреб підприємство може розробити форму Звіту про прибутки та збитки з урахуванням показника маржинального доходу.

Практично доведено, що сума чистого прибутку однакова при будь-якому методі калькулювання витрат виробництва. Таким чином, при відсутності незавершеного виробництва і залишків готової продукції на початок та кінець року вибір тієї чи іншої сис-

теми калькулювання не впливає на фінансовий результат.

Обчислений чистий прибуток при будь-якому методі калькулювання може бути тотожним за умови рівності суми виготовленої та реалізованої продукції, при незмінній ціні і собівартості одиниці продукції, а також при рівності вартості товарних запасів на початок і кінець року. Через це у звіті, де обчислення здійснювалося за методом повного розподілу витрат, постійні витрати виробництва визначені як частина собівартості продукції. У звіті, складеному за методом “директ-костінг”, постійні витрати виробництва розраховані у вигляді витрат періоду.

Застосування обох методів калькулювання витрат виробництва (*direct costing* та *absorption costing*) дає різні результати лише в тому випадку, коли обсяг реалізованої продукції більший або менший за обсяг виготовленої. Однак, при калькулюванні витрат за системою “директ-костінг” відмінності, обумовлені відсутністю балансу між виробництвом і реалізацією, не визначаються. При цій системі звертають увагу на обсяг реалізованої продукції. Реально ж сума прибутку залежить від обсягу реалізації, а реалізація - від обсягу товарної продукції. На відміну від системи повного розподілу витрат на виріб (*absorption costing*), при системі “директ-костінг” частка постійних витрат залишків товарно-матеріальних цінностей на кінець року не включається до собівартості реалізованої продукції наступного року. Вся сума постійних витрат щорічно списується у вигляді витрат періоду. Система “директ-костінг”, насамперед, привертає увагу зацікавлених осіб до зміни маржинального доходу.

У Звіті про фінансові результати, складеному за методом “директ-костінг”, прослідковується зміна суми прибутку внаслідок варіювання змінних витрат, цін реалізації та змін, пов'язаних із структурою випущеної продукції. У Звіті про фінансові результати, складеному за методом повного розподілу витрат на вироби (*absorption costing*), не відображаються окремо суми постійних і змінних витрат. Для визначення їх впливу на прибуток керівництво фірми повинне паралельно робити інший розрахунок [4].

Постає питання, чому для калькулювання собівартості всі підприємства України повинні застосовувати тільки один “єдино правильний” (на думку авторів П(С)БО 16 і Методичних рекомендацій з формування собівартості № 47) метод розподілу витрат, у той час як на заході бухгалтери мають право вибору, оскільки у них МСБО як документ має тільки рекомендаційний характер? Наші ж П(С)БО - обов’язкові до виконання, хоча всі інші зарубіжні джерела інформації свідчать про те, що підприємства мають право самостійно вирішувати, який з методів калькулювання їм застосовувати. Але, зважаючи на те, що бухгалтерський стандарт для українського бухгалтера майже закон, треба дотримуватися його вимог.

Протиріччя відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку. У розділі 1 “Загальні положення” Інструкції № 291 визначено, що порядок ведення аналітичного обліку і кореспонденції рахунків, не приведений в Інструкції, встановлюється підприємством виходячи з норм самої Інструкції, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів по бухгалтерському обліку й управлінських потреб. З іншого боку, у тій же Інструкції сказано, що вона спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних по змісту господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках.

Між двома вищенаведеними нормами спостерігається відкрите протиріччя. Суть його полягає в наступному. Якщо бухгалтер буде вважати за необхідне, виходячи з управлінських потреб, зробити нетипову проводку (скажемо, списати витрати з рахунку 92 не на рахунок 79, а на рахунок 23), то він зможе це виправдати вищевказаною нормою Інструкції. Тоді не може бути і мови про забезпечення єдності відображення однорідних по змісту господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Для бухгалтерів зазначена нестиківка може виступати виходом із багатьох нестандартних ситуацій. Наприклад, ті головні бухгалтери, які вважають, що нові норми стандарту обліку витрат на виробництво не відповідають практичним вимогам їх підприємств, зможуть послатися на управлінську потребу одержання даних про собівартість

продукції саме в зручній для підприємства формі. Така ситуація може привести до того, що багато облікових працівників почнуть виявляти “творчий” підхід до відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Виходячи з вищевикладеного випливає, що розроблювачі Інструкції № 291 повинні внести до неї доробки, що стосуються усунення норм, що дають можливість суб’єктивного підходу до відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Також варто внести в Інструкцію доробки, що стосуються можливості відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до їх економічної сутності й у повній відповідності нормам діючих облікових стандартів. Наявність невідповідностей та неточностей у чинній системі обліку фінансових результатів діяльності призводять до помилок в оцінках та відповідних прийнятих економічних рішеннях.

Проаналізувавши ряд проблемних аспектів з обліку доходів і витрат, слід зазначити, що при веденні бухгалтерського обліку в умовах реформування облікової системи бухгалтери повинні використовувати економічний підхід у вирішенні проблем обліку. Суть цього підходу полягає в тому, що при веденні обліку, насамперед, необхідно враховувати економічну сутність бухгалтерських операцій, і вже виходячи з неї відображати ці операції в обліку, якщо це, звичайно, можливо відповідно до діючих облікових норм.

У цій статті автор зробив спробу повернути увагу до існуючих проблем в методах обліку складових фінансових результатів - доходів і витрат, а враховуючи їх стратегічне значення для кожного підприємства, і до організації обліку на підприємстві взагалі. В результаті цього дослідження отримані наступні результати:

- конкретизовані невизначеності стосовно визнання в обліку доходів, які обумовлені тим, що сьогодні в Україні передача права власності з юридичної точки зору значно відрізняється від свого бухгалтерського аналога;

- доведено, що за правилом “першої події” у податковому обліку оподатковують-

ся не реальні доходи підприємств, що навіть за високих ставок було б досить природним, а доходи майбутні, що суперечить загально-визнаному призначенню та процесу оподаткування;

- проаналізовані основні методи калькулювання собівартості в міжнародній та вітчизняній практиці, на підставі чого стало можливим виявити між ними неузгодженості;

- надані рекомендації організаційного характеру щодо усунення виявлених протиріч в обліку доходів і витрат.

У подальших дослідженнях цієї проблеми необхідно систематизувати та класифікувати існуючі протиріччя в обліку цих об'єктів з метою конкретизації найбільш імовірних проблемних дільниць в діяльності підприємств.

Література

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эриашвили. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 783 с.

2. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под. ред. Я.В. Соколова. - 2-е изд., стереотип. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 496 с.

3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 950 с.

4. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. - Житомир: ПП "Рута", 2002. - 480 с.

5. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні / Під. ред. С.Ф. Голова. - Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-Клуб", 2001. - 832 с.

6. Ткаченко Н.М. Теоретико-методоло-

гічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку: Монографія. - К.: А.С.К., 2001. - 348 с.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: ЗбСЗ. - 2003. - № 7. - С. 152-154.

8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. - К.: ФПБАУ, 2000. - 1272 с.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: ЗбСЗ. - 2003. - № 7. - С. 92-97.

10. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: ЗбСЗ. - 2003. - № 7. - С. 21-81.

11. Грачова Р. Схеми бухгалтерських проведення // Додаток до журналу "Дебет - Кредит". - 2000. - Т. 2. - С. 9-12.

12. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47 // Додаток до газети "Податки та бухгалтерський облік". - 2001. - № 7.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: ЗбСЗ. - 2003. - № 7. - С. 154-159.

Стаття поступила в редакцію 10.12.2003