

ГЕРМАНЕНКО Л. М.

к. е. н., доцент

Східноєвропейський університет економіки і менеджменту

СВЕТЛОВА Н. М.

доцент

Східноєвропейський університет економіки і менеджменту

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УМОВАХ АДАПТАЦІЇ УКРАЇНИ ДО МІЖНАРОДНИХ ЕКОНОМІЧНИХ СТРУКТУР

Розглянуто передумови та існуючі проблеми щодо запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності для підприємницьких структур в Україні. Окреслені проблемні моменти, які виникають в ході адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог та наведені шляхи їх подолання. Досліджено та систематизовано метод «стандарт-кост» та «директ-кост» обліку затрат, їх переваги та проблеми на виробничих підприємствах. Внесено пропозиції щодо ефективнішого застосування на виробничих підприємствах методів обліку витрат.

Ключові слова: гармонізація, міжнародний стандарт, витрати, управління витратами, методи обліку, стандарт-кост, директ-кост.

ГЕРМАНЕНКО Л. М.

к. э. н., доцент

Восточноевропейский университет экономики и менеджмента

СВЕТЛОВА Н. Н.

доцент

Восточноевропейский университет экономики и менеджмента

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ АДАПТАЦИИ УКРАИНЫ В МЕЖДУНАРОДНЫЕ ЭКОНОМИЧЕСКИЕ СТРУКТУРЫ

Рассмотрены предпосылки и существующие проблемы по внедрению международных стандартов финансовой отчетности для предпринимательских структур в Украине. Указаны проблемные моменты, которые возникают при адаптации отечественного учетного законодательства к международным требованиям и приведены пути их преодоления. Исследованы и систематизированы методы «стандарт-кост» и «директ-кост» учета затрат, их преимущества и недостатки на производственных предприятиях. Внесены предложения по эффективному применению на производственных предприятиях методов учета затрат.

Ключевые слова: гармонизация, международный стандарт, расходы, управление затратами, методы учета, стандарт-кост, директ-кост.

GERMANENKO L. M.

candidate of economic sciences, associate professor

East European University of Economics and Management

SVETLOVA N. M.

associate professor

East European University associate professor of Economics and Management

IMPROVEMENT OF ACCOUNTING OF COSTS IN CONDITIONS OF ADAPTATION OF UKRAINE INTO INTERNATIONAL ECONOMIC STRUCTURES

The preconditions and the existing problems in the implementation of international financial reporting standards for business in Ukraine. Designated problematic issues that arise when an adaptation of national legislation to international requirements and are possible solutions. Studied and systematized method of «standard-cost» and «direct cost» accounting costs, their advantages and problems in manufacturing plants. The suggestions on effective use in manufacturing plants cost accounting methods.

Keywords: harmonization, international standard, cost, expense management, accounting methods, the standard-cost, direct cost.

glm_foreman@ukr.net, gurba58@i.ua

Постановка проблеми. Створення надійної системи бухгалтерського обліку, умов для формування корисної інформації господарюючими суб'єктами є метою реформування системи бухгалтерського обліку та звітності відповідно до МСФЗ, досягнення достовірності і надійності бухгалтерської звітності.

Підприємства України переходять на шлях інтеграції в міжнародне середовище, що стимулює різноманітні вектори діяльності як на рівні самих підприємств, так і на рівні держави. Ураховуючи теперішню економічну ситуацію та глобальні тенденції все частіше керівництво підприємств висуває жорсткі вимоги щодо якості обліку фінансових результатів та витрат. Саме задля цього потрібно вдосконалювати та наближувати облік до міжнародних національних стандартів.

У сучасній Україні, необхідність освоєння досвіду і адаптації до МСБО і МСФЗ, має першорядне значення, що викликано особливостями економічного розвитку в Україні, до яких відносяться:

- високий рівень монополізму, що обмежує можливості вибору постачальників на енергоресурси та ін. послуги, що надаються бізнесу;
- високий рівень інфляції;
- недостатність досвіду роботи українських фахівців у використанні інших (широко поширених) облікових методів витрат і їх регулювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем забезпечення обліковою інформацією щодо рівня витрат на підприємстві для управлінських потреб присвячені роботи багатьох як іноземних, так і вітчизняних вчених.

Розробкою даного питання займалися українські науковці та вчені, серед яких: Голод В. Л., Прохар Н. В., Кодимська Т. Ю. та ін. Але у працях даних авторів не вистачає системності та впорядкованості пропонованої інформації, кінцевої спрямованості на більш узагальнений результат. Питанням організації і методики обліку витрат присвячено наукові праці вчених Бутинця Ф.Ф., Безруких П.С., Ламікіна І.А., Бойко С.В., Герасимовича А.М., Сопко В.В., Войтенко Т., Нечай Н.М., Озеран А.В., Стоян В.І. та інших.

Не зважаючи на значний інтерес до цього питання, проблема оцінки операційних витрат на даний час не є достатньо розкритою в економічній літературі. Фактично всі економісти розглядають проблему витрат не прив'язуючись до конкретних підприємств. Такі не вирішені проблеми сприяли вибору теми для дослідження, її мету, основні завдання.

Метою статті є покращення обліку витрат в умовах адаптації України до міжнародних економічних структур та узагальнення шляхів удосконалення на базі існуючих теоретичних розробок, уточнень.

Виклад основного матеріалу. Перехід економіки України до ринкових відносин, поява у зв'язку з цим нових форм господарської діяльності, акцій та інших цінних паперів, використання іноземної валюти при виході на міжнародний ринок, інфляційні ознаки в економіці, відмова від централізованого регулювання ціноутворення, нові види розрахунків між організаціями і багато інших аспектів зажадали відповідних змін у методології обліку. Важливим було питання про те, що взяти за основу при проведенні реорганізації бухгалтерського обліку – правила бухгалтерського обліку якоїсь країни або Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Після широкого обговорення було визнано, що використання МСФЗ в національній системі бухгалтерського обліку має ряд істотних переваг: по-перше, вони мають міжнародне визнання; по-друге, МСФЗ спеціально розроблялися для стандартизації та гармонізації обліку в різних країнах, вони менш складні і дешеві для застосування в порівнянні з існуючими стандартами розвинених країн; по-третє, вони створювалися з метою узагальнення накопиченого міжнародного бухгалтерського досвіду. Незважаючи на конкуренцію з боку GAAP США, МСФЗ акумулюють все нове, що виникло в області бухгалтерського обліку та звітності за тривалий період у країнах з ринковою економікою. МСФЗ відображають особливості саме ринкової економіки, перехід до якої є метою загального процесу реформ останнього десятиліття.

МСФЗ спочатку не були призначені для регулювання обліку та звітності в окремих

країнах, а також для безпосереднього використання на практиці. Мета їх розробки полягала в гармонізації національних систем обліку та звітності для підвищення якості представленої фінансової звітності господарюючими суб'єктами, в першу чергу транснаціональними корпораціями.

Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності – важлива складова у процесі економічного реформування останніх років [2]. Згідно з меморандумом здійснено комплекс заходів щодо зміни обліку та звітності, на законодавчому рівні України.

У методологічному плані реалізація меморандумом реформування обліку дозволила вийти на якісно новий рівень. У теорію і практику українського обліку увійшли концептуальні засади Міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку, багато з яких були для України новими.

Згідно з підходом, закріпленим меморандумом, мета реформування системи полягає у приведенні національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та МСФЗ. Перехід на Міжнародні стандарти не зв'язується з реалізацією будь-яких конкретних макроекономічних завдань. У програмі переходу на МСФЗ не визначені вимоги ринкової економіки до системи бухгалтерського обліку і не аргументовано, яким чином перехід на МСФЗ здатний їх задовольнити. Очевидно, що перехід на Міжнародні стандарти не може бути самоціллю і повинен забезпечити досягнення будь-яких економічних результатів.

Результати реформування української економіки залежать від проведення безлічі перетворень, що виходять за межі бухгалтерського обліку.

Розвиток ринкової економіки має забезпечити насамперед розвиток правового регулювання та законодавчої бази економічної діяльності, у тому числі розвиток інституту приватної власності, захист підприємництва і інвестицій. Перехід до ринкової економіки покликаний забезпечити розвиток інститутів ринку, професійних організацій та об'єднань учасників ринків та ін.

Світова практика розробила різні системи управління витратами на підприємстві. Система управління витратами повинна показувати фінансисту де виникли відхилення, щоб знайти причину цього і усунути її.

Різниця між системами полягає в цілях і методиках обліку витрат, які можна звести до двох – забезпечення необхідних умов для розвитку бізнесу на тривалу перспективу і, як наслідок, національної економіки в цілому.

Перехід до першої мети спрямований на реалізацію меморандуму реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності і МСБО.

На багатьох українських підприємствах спостерігаються недоліки у використанні матеріальних і трудових ресурсів, в організації виробництва, постачанні, тому виникає завдання пошуку шляхів введення більш ефективних моделей обліку та управління витратами.

Для більшості українських підприємств характерне застосування системи управління витратами на основі нормативного методу обліку затрат «стандарт-костинг», який полягає в повному врахуванні собівартості та нормуванні майбутніх витрат по кожній статті, по кожному продукту, потім проводиться розрахунок виявлених відхилень від норм. Відхилення по кожному центру відповідальності визначаються за кожним елементом витрат і аналізуються відповідно до цін і кількості ресурсів.

У світовій практиці цей метод використовується підприємствами зі стандартизованими виробничими процесами, що працюють в умовах стабільної економіки. Встановлені норми не можна перевищувати, а їх перевищення означає необхідність перегляду.

Позитивним моментом цього методу обліку витрат є те, що він може комбінуватися з іншими системами управління витратами, такими як «стандарт-директ-костинг».

Нормативний метод – це саме метод, а не самостійна система управління витратами. Нормативні витрати визначаються заздалегідь, по суті своїй вони є плановими. Нормативні

витрати завжди відносять до одиниці продукції і стосуються трьох груп витрат: матеріалів; витрат праці; накладних витрат.

Собівартість реалізованої продукції включає: виробничу собівартість проданої продукції, наднормативні виробничі витрати, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.

Собівартість проданої продукції відображається за дебетом рахунку 901 в кореспонденції з кредитом рахунку 26, грошова оцінка собівартості реалізованої продукції визначається за обраним і затвердженим в обліковій політиці підприємства методом оцінки вибуття запасів.

Пунктом 16 П(С)БО 9 «Запаси» пропонуються 4 методи, які можуть бути необхідні для оцінки вибуття готової продукції при продажу: ідентифікованої собівартості, який може бути застосований при позамовному калькулюванні дорогих виробів, які виготовляються за спеціальним замовленням (проектом); середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних витрат.

При позамовному калькулюванні оцінка вибуття готової продукції проводиться методом ідентифікованої собівартості, при попередільному - методом ФІФО або середньозваженої собівартості.

Метод нормативної собівартості не є методом оцінки вибуття. При попередільному калькулюванні, собівартість готової продукції визначається один раз на місяць після закінчення звітної періоду, так як на початок звітної періоду у підприємства зазвичай є залишки нереалізованої продукції.

Фактична собівартість може бути розрахована тільки після закінчення звітної періоду, то оцінка собівартості реалізованої продукції у звітному періоді може проводитися за допомогою цих методів тільки після закінчення звітної періоду.

Оцінка собівартості реалізованої продукції повинна проводитися одночасно з визнанням доходів від продажу, при цьому необхідно застосовувати метод нормативних витрат. Згідно з п. 21 П(С)БО 9 «Запаси», оцінка за нормативними витратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних норм використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.[1]

Ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норм витрат, таким чином оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Суть методу полягає в тому, що протягом звітної періоду (місяця, кварталу, року) використовується для оцінки вибуття готової продукції нормативна собівартість з постійним її коригуванням, а після розрахунку фактичної собівартості проводиться: збільшення собівартості реалізованої продукції (дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» – кредит рахунку 23 «Виробництво»); зменшення собівартості, шляхом аналогічних зворотних бухгалтерських проведення.

Сума збільшення собівартості продукції не вважається наднормативними витратами, застосування методу нормативних витрат не звільняє від визначення фактичної собівартості готової продукції.

Облік готової продукції та оцінки її вибуття повинен відповідати вимогам п. 24 і п. 25 П(С)БО 9 «Запаси», згідно з якими, у разі зниження ціни на дату балансу, псування та іншої втрати очікуваної економічної вигоди, запаси повинні проводитися в бухгалтерському обліку за чистою вартістю реалізації, а сума їх уцінки відображатися у складі інших операційних витрат (рахунки: 946 «Втрати від знецінення запасів», 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей») в тому періоді, в якому проведено уцінку продукції, якщо її собівартість невідома, така продукція, згідно 2-го абзацу п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» може оцінюватися та відображатися в обліку за справедливою вартістю (за можливою ціною продажу, за вирахуванням витрат на такий продаж) з наступним коригуванням до первісної вартості, тобто за фактичною собівартістю.

Сума понаднормових витрат може бути визначена при калькулюванні, якщо на підприємстві є призначені для калькулювання норми витрат ресурсів, відхилення від яких виникає внаслідок порушення технологій. До наднормативних виробничих витрат відносяться втрати незавершеного виробництва, виявлені при інвентаризації.

Застосовуючи норми трудових витрат (трудомісткості на виконання окремих робіт, необхідних для виконання замовлення, що є об'єктом калькулювання), підприємство може не включати в собівартість замовлення витрати на оплату праці, які викликані наднормативними трудовими витратами і відносити ці витрати на собівартість реалізації того періоду, в якому такі витрати виникли.

Наднормативні матеріальні витрати включаються до собівартості реалізації за результатами підсумків періоду, незалежно від продажу виготовленої продукції. Наявність цих витрат може збільшувати собівартість реалізації у тому періоді, в якому вони понесені. Оцінка собівартості виробничих запасів, які відносяться на прямі матеріальні витрати, проводиться при:

- визначенні кількості енергетичних і матеріальних ресурсів, використаних при випуску готової продукції;

- визначенні грошової оцінки (собівартості) кожного виду використаних ресурсів.

Передані у виробництво ресурси, списуються не всі на собівартість готової продукції, в незавершеному виробництві (НЗВ) частина запасів залишається.

На виробництво готової продукції повністю списуються спожиті матеріальні ресурси, при постійних залишках незавершеного виробництва на кінець і початок періоду, що не завжди спостерігається. При зміні залишків на кінець і початок періоду, розподіляються передані на виробництво запаси за допомогою розрахунку між незавершеним виробництвом і готовою продукцією.

Обліковуються обсяги виготовленої готової продукції, залишки незавершеного виробництва і кількості спожитих ресурсів на підставі виробничих звітів підрозділу (цеху), визначених центром відповідальності. У звіті за місяць проводиться розподіл використаних матеріальних запасів між готовою продукцією і незавершеним виробництвом за допомогою нормативних затрат матеріалів.

Для визначення фактичної собівартості: в кінці року проводиться інвентаризація НЗВ; проводиться визначення собівартості спожитих ресурсів на виробництво готової продукції за допомогою двох основних підходів:

1. Собівартість спожитих ресурсів приймається рівною собівартості ресурсів, переданих у виробництво. При постійних залишках НЗВ і невеликих коливаннях цін на ресурси цей метод може бути цілком прийнятним.

2. Собівартість спожитого ресурсу оцінюється за методом середньозваженої собівартості або за методом ФІФО. Це більш точний метод, але для його застосування необхідно організувати облік в НЗВ кожного виду ресурсу. Крім вибору способу грошової оцінки спожитих для виробництва продукції матеріально-енергетичних ресурсів, необхідно вирішити, з урахуванням яких витрат визначається собівартість залишків НЗВ, з урахуванням тільки прямих матеріальних витрат чи з урахуванням всіх витрат, що включаються у виробничу собівартість.

Перший варіант простіший і зручніший, так як в цьому випадку всі прямі витрати і розподілені загально-виробничі можна відразу ж віднести на рахунок 26 «Готова продукція». При застосуванні другого варіанту необхідно визначити критерій розподілу суми постійних витрат, понесених за період між НЗВ і випуском готової продукції.

Таким способом розподілу може бути оцінка НЗВ за еквівалентом готової продукції, тобто за ступенем її завершення, ступінь готовності розраховується в частках одиниці.

Використовувати другий варіант оцінки НЗВ доцільно тільки у разі істотної зміни залишків НЗВ, що неможливо у хімічній, металургійній, а також в інших галузях, в яких технологічні процеси безперервні, але цілком можливо - в машинобудівній, меблевій та інших галузях, в яких обробка матеріалів здійснюється на верстатах і автоматизованих

лініях, які в будь-який момент можуть бути зупинені без пошкодження матеріалів в обробці.

Загальновиробничими є витрати пов'язані з виробництвом продукції, витрати, які неможливо економічно доцільним способом віднести на об'єкти витрат (калькулювання).

Переваги нормативного методу («стандарт-костинг») полягають в тому, що:

- нормативи дають можливість складання детальних бюджетів (узгоджений рух всіх ресурсів в процесі виробничої діяльності підприємства);
- проводиться: деталізований аналіз, розрахунок відхилень фактичних показників від планових і виявляються проблемні області.
- система нормативів формує економічну обізнаність співробітників.
- розробка нормативів використання ресурсів стимулює працівників до пошуку більш ефективних способів використання ресурсів.
- потрібний менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, тому в рамках цієї системи облік ведеться за принципом врахування лише відхилення від стандартів).

Недоліками нормативного методу («стандарт-костинг») є:

- неможливість застосування у разі випуску неоднорідної продукції. у виробництві повинні бути послідовні стандартні операції, а продукція – однорідна;
- труднощі в розробці прийнятних нормативів ефективності роботи, дуже жорсткі нормативи можуть розглядатися як нездійсненні;
- складність обліку за нормативами при впливу інфляції та економічній нестабільності;
- для свого впровадження і застосування вимагає певних і значних витрат.

Маючи досвід управління витратами у своїх філіях по всьому світі, на основі використання системи формування та контролю виконання бюджетів, керівництво компаній сьогодні відчуває проблеми в ефективному використанні цього інструменту в Україні.

У нестабільно функціонуючій економіці підприємств виникають великі складнощі при прогнозуванні майбутніх витрат, тому у цих умовах ефективність даного методу різко знижується.

Міжнародні бухгалтерські стандарти не дозволяють використовувати систему «директ-костингу» для складання зовнішньої звітності та розрахунку податків. Практичне значення цієї системи управління витратами полягає в її використанні для оперативного вивчення взаємозв'язку між обсягом виробництва, витратами і доходами, що дає можливість прогнозувати поведінку собівартості або окремих видів витрат при змінах ділової активності.

В сучасних умовах керівництву необхідно знати, у що обходиться виробництво окремих видів продукції, незалежно від того, який розмір орендної плати за приміщення чи яка заробітна плата у адміністрації підприємства.

Перевагами одного із принципів бухгалтерського управлінського обліку є найточніша калькуляція не та, в яку після численних і трудомістких розрахунків включаються всі витрати підприємства, а та, в якій витрати, що безпосередньо забезпечують випуск даної готової продукції (виконання робіт, надання послуг). Вирішити цю задачу можна, лише використовуючи систему «директ-костинг».

Перевагами методу «директ-костинг» є:

- визначення мінімальної ціни реалізації продукції, що досить важливо при тимчасових умовах, коли ціна є одним з головних критеріїв конкурентоспроможності продукції;
- можливість відслідковувати зміни маржинального доходу по підприємству в цілому та за різними виробами і послугами;
- можливість виявлення послуг та виробів з більшою рентабельністю, щоб перейти в основному на їх випуск;
- можливість швидкої переорієнтації виробництва при частих змінах умов ринку;
- спрощення нормування, планування, обліку і контролю різко зменшеної кількості статей витрат: собівартість стає більш прозорою, а окремі затрати - більш контрольованими.

Недоліками методу «директ-костинг» є те, що:

- не дає відповіді на питання щодо повної собівартості продукції, маржинальний дохід не враховує постійних витрат;
- ведення обліку за скороченою номенклатурою статей не відповідає вимогам вітчизняного бухгалтерського обліку;
- виникають труднощі при розділі витрат на постійні і змінні, оскільки чисто постійних чи чисто змінних затрат не так багато;
- для встановлення цін на продукцію потрібні додаткові розрахунки.

Метод «директ-костинг» підходить для підприємств стабільно працюючих, зі стандартизованими виробничими процесами, де відсутній високий рівень постійних витрат, а результат роботи можна легко визначити і кількісно виміряти.

Висновки. Виходячи з необхідності економічного зростання та інтеграції, досліджено можливості використання МСФЗ і МСБО в Україні, враховуючи при цьому, що найважливішою тенденцією розвитку сучасних вітчизняних підприємств є зростання і посилення значимості великих корпоративних структур, перелік і зміст звітних показників яких наближається до міжнародних стандартів.

Стратегічна, концептуальна мета переходу на Міжнародні стандарти - це перетворення економіки України в ефективно функціонуючу складову світогосподарської системи через створення умов для інтенсивного росту і розвитку економіки, залучення України до зарубіжних зв'язків, участь у міжнародній економічній інтеграції.

Значення даного підходу до визначення мети застосування МСФЗ і МСБО полягає в тому, що є взаємозв'язок між економічним зростанням і бухгалтерським обліком, звітністю, як інструментом генерації та розповсюдженням прозорої фінансової інформації.

Взаємозв'язок носить подвійний характер: по-перше, перетворення в галузі обліку та звітності обумовлюються економічним розвитком і, в свою чергу, створюють для нього передумови; по-друге, відповідно до даних підходу комплексного застосування МСФЗ, цілям і завданням перетворень в українській економіці як мікро, так і макроекономічним; по-третє, даний підхід враховує інтеграційну, світогосподарську складову перетворень в області обліку і звітності, тобто поєднує перетворення в українській економіці із загальносвітовими тенденціями до об'єднання.

В Україні немає встановлених державою норм трудових і матеріальних витрат, жодним законодавчим і нормативним актом не передбачено, підприємство може, визначаючи правила калькулювання собівартості, передбачити норми матеріальних, енергетичних витрат у межах яких визначається сума включених в собівартість продукції.

Отже, закладених в основу системи обліку «стандарт-костинг» норм і нормативів підприємства не дотримуються, тому на практиці фактично ведеться тільки облік понесених витрат. У цих умовах планування витрат на майбутній період здійснюється виходячи з прогнозованого рівня зростання цін на сировину і послуги. Реалізація цього підходу до обліку витрат показала свою неспроможність, але вже з іншої причини. Підприємства лишаяться можливості здійснення оперативного управління, що базується на розрахунку точки беззбиткового обсягу продажів і на можливості використання у своїй практиці господарського маневру.

Закордонні компанії, що мають значний досвід роботи в умовах нестійкої ринкової економіки у своїй більшості використовують систему обліку і калькулювання за змінними витратами, яка полягає в розрахунку неповної собівартості і маржинального доходу. При визначенні собівартості обліковуються тільки змінні (прямі) витрати, а маржинальний дохід є різницею між виручкою від продажу і неповною собівартістю, тобто постійні (непрямі) витрати є в складі маржинального доходу.

Отже, з метою підвищення ефективності управління необхідно проводити заходи кардинального характеру в області вдосконалення управлінського обліку витрат. Спочатку необхідно впроваджувати систему обліку витрат «стандарт-костинг», так як для планування витрат формуються бюджети витрат, які формуються в різних підрозділах, а потім на основі цієї системи формується система «директ-костинг».

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами і доп.).
 2. Меморандумом про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/Pages/default.aspx>
-