

підприємством / В. М. Олійничук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_4/213.pdf

14. Житний П. Є. Процес формування облікової інформації в управлінні / П. Є. Житний, І. І. Афанасьєва // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/23.pdf

15. Рузмайкіна І. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством / І. Рузмайкіна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekonomist/2010_5/36_41.pdf

16. Герасим П. М. Облікова політика в системі управління сільськогосподарським виробничим кооперативом / П. М. Герасим, С. В. Зеленко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2008_5_1/zbirnuk_O_FN_5_%D0%A7_1_82.pdf

17. Кулик В. А. Облікова політика підприємства : набутий досвід та перспективи розвитку : [монографія] / В. А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – С. 373.

УДК 657.6

О.В. Харламова
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансово-економічної безпеки,
обліку і аудиту,
Харківський національний університет
міського господарства ім. О.М. Бекетова*

Методика трансформації обліково-звітної інформації щодо активів при складанні МСФЗ-звітності

У статті виявлено ключові проблемні аспекти, які виникають у процесі трансформації обліково-звітної інформації стосовно активів при складанні МСФЗ-звітності. Запропоновано методику трансформації обліково-звітної інформації щодо основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових і поточних фінансових активів, запасів, дебіторської заборгованості.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, активи, фінансова звітність, трансформація.

Е.В. Харламова
*кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансово-экономической
безопасности, учета и аудита,
Харьковский национальный университет
городского хозяйства им. А.М. Бекетова*

Методика трансформации учетно-отчетной информации об активах при составлении МСФО-отчетности

В статье выявлены ключевые проблемные аспекты, возникающие в процессе трансформации учетно-отчетной информации об активах при составлении МСФО-

отчетности. Предложена методика трансформации учетно-отчетной информации об основных средствах, нематериальных активах, долгосрочных и текущих финансовых активах, запасах и дебиторской задолженности.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, активы, финансовая отчетность, трансформация.

O.V. Kharlamova
*PhD in Economics, Associate Professor,
O.M. Beketov National University
of Urban Economy in Kharkiv*

Methodology of transformation of the accounting and reporting asset information in the preparation of IFRS-reporting

The article reveals key problematic aspects that arise in the transformation of accounting and reporting information about assets in the preparation of IFRS financial statements. The method of transformation of accounting and reporting information on fixed assets, intangible assets, long-term and current financial assets, inventories and receivables was suggested.

Keywords: international financial reporting standards, assets, financial reporting, transformation.

Постановка проблеми

Складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ) останніми роками стало обов'язковим у зв'язку з внесенням змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] для широкого кола суб'єктів господарювання (публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії, фінансові установи, недержавні пенсійні фонди та інші компанії, звітність яких становить публічний інтерес). Застосування МСФЗ для українських укладачів фінансової звітності створює широкий спектр проблем, що зумовлені поряд з іншим наявністю окремих суперечностей і розбіжностей між МСФЗ і П(С)БО. При впровадженні в українську облікову практику П(С)БО декларувалося, що вони не будуть суперечити МСФЗ, проте об'єктивно існують окремі розбіжності. Крім того, українській обліковій практиці притаманне домінування податкового обліку, що призвело до зниження уваги укладачів фінансової звітності до бухгалтерського обліку наслідком чого, як свідчить практичний досвід автора, стало недотримання існуючих вимог П(С)БО, навіть тих, що узгоджуються з МСФЗ.

Зазначене обумовлює актуальність досліджень проблематики трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО в МСФЗ-формат. Укладачі фінансової звітності, перед якими поставлене завдання переходу на МСФЗ, потребують реальної допомоги, яка полягатиме в інструктивно-методичних розробках щодо впровадження МСФЗ. Саме вирішенню проблеми методичного забезпечення трансформації обліково-звітної інформації при складанні МСФЗ-звітності присвячено цю статтю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблематика організаційно-методичного та обліково-аналітичного забезпечення трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО в МСФЗ-формат, привертає увагу численних науковців і практиків. Найбільш ґрунтовні науково-

практичні результати з цієї проблематики висвітлені в роботах С.Ф. Голова [5], В.М. Костюченко [6], О.М. Кулаги [5, 6], Г.В. Веріги [3; 4], В.М. Жука [8], О.М. Діділовського [7]. Аналіз наукових робіт зазначених авторів свідчить про відсутність єдиної визнаної методики трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО в МСФЗ-формат, і це природно, оскільки методика і техніка трансформації на кожному підприємстві об'єктивно відрізнятимуться внаслідок специфічності об'єктів обліку, бізнес-схем, організації обліку тощо.

Не вирішені раніше частини загальної проблеми

На нашу думку, невирішеною залишається проблема виявлення ключових проблемних аспектів, які виникають при трансформації обліково-звітної інформації щодо активів при складанні МСФЗ-звітності, що є необхідною передумовою розроблення методичних рекомендацій стосовно трансформації фінансової звітності.

Формулювання цілей статті

Метою статті є виявлення ключових проблемних аспектів, які виникають при трансформації обліково-звітної інформації щодо активів при складанні МСФЗ-звітності, та розроблення практичних методичних рекомендацій щодо трансформації фінансової звітності в частині активів суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження

Трансформацію обліково-звітної інформації щодо активів при складанні МСФЗ-звітності на підставі даних, що містяться в національних облікових регістрах і фінансовій звітності за П(С)БО, доречно здійснювати послідовно відповідно до їх відображення в МСФЗ-звітності. Формат МСФЗ-звітності може варіюватися, але в контексті цього дослідження прийняте припущення про подання інформації про активи з поділом їх на необоротні й оборотні активи в порядку зростання їх ліквідності.

При трансформації необоротних активів рекомендується звернути увагу на такі аспекти.

При трансформації основних засобів (далі – ОЗ) особливу увагу варто приділити ОЗ із нульовою залишковою вартістю, оскільки, з точки зору МСФЗ, така ситуація неприпустима. Актив не може бути визнаний, коли немає надійної оцінки його вартості. Тож, якщо виявлено ОЗ із нульовою залишковою вартістю, які продовжують приносити економічні вигоди, це можна розцінювати, наприклад, як помилку в установленні строку корисного використання чи методу амортизації. Відповідно, її потрібно виправити. У такій ситуації самостійно дооцінювати ОЗ ризиковано (хоча це за певних обставин можливо). А через виправлення помилки можна досягти бажаного результату.

Також потребує уваги наявність зобов'язань щодо виведення об'єктів з експлуатації. Якщо вони існують, то на дату переходу необхідно їх розрахувати, як цього вимагає МСБО 16 «Основні засоби» [2], і включити до первісної вартості ОЗ. Одночасно створюють відповідний резерв згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [2]. Слід врахувати, що в подібних ситуаціях МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [2] не зобов'язує провадити такий перерахунок до дати переходу (п. Г21 додатка Г).

Якщо підприємство створювало ОЗ із залученням позикового капіталу, необхідно провести аналіз капіталізації відсотків за позиками. Якщо в національному обліку відсотки за позиками не капіталізувалися, а відповідно до вимог МСБО 23 «Витрати на позики» [2] у такій ситуації капіталізація обов'язкова, то будуть потрібні трансформаційні коригування балансової вартості незавершених капі-

тальних інвестицій. Про трансформацію цього об'єкта обліку йтиметься нижче. МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [2] також дає змогу капіталізувати відсотки за позиками для створення кваліфікаційних активів із дати переходу на МСФЗ, тобто не потрібно ретроспективно перераховувати відповідні показники (п. Г23 додатка Г).

Окрему увагу варто приділити залишкам резерву переоцінки ОЗ і з'ясувати, наскільки він відповідає критеріям визнання елементом капіталу.

Якщо на підприємстві є безоплатно отримані ОЗ, що відображені за кредитом рахунків капіталу, то це не відповідає вимогам МСФЗ (за виключенням деяких випадків, коли ОЗ були безкоштовно передані акціонерами понад зареєстрований капітал та залежно від умов повернення цих ОЗ). Величина вартості безоплатно отриманих необоротних активів, що обліковується як елемент капіталу, повинна бути рекласифікована у склад відстрочених доходів (доходів майбутніх періодів).

ОЗ, що відповідають критеріям визнання необоротними активами, утримуваними для продажу, згідно з МСФЗ 5 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» [2], повинні бути рекласифіковані в поточні активи й відображені в МСФЗ-звітності окремим рядком. У таких ситуаціях слід урахувати рівень суттєвості цих сум.

Досить поширеними є операції з оренди. Тому особливу увагу рекомендується приділити аналізу договорів оренди на ознаки її фінансовості, що регламентуються МСБО 17 «Оренда» [2]. Поширені ситуації, коли за документами оренда вважається операційною, за вимогами МСФЗ є фінансовою. Тоді орендовані об'єкти слід визнати як актив (передані в оренду виключити з активів) та відобразити довгострокові й поточні зобов'язання (при передачі в оренду – дебіторську заборгованість) за фінансовою орендою.

У національній практиці визнання нерухомості (у т.ч. землі) інвестиційною – явище вкрай рідкісне. Якщо ж підприємство здає в оренду будівлі, їх частини, земельні ділянки, то цілком імовірно, що така нерухомість може відповідати критеріям визнання інвестиційною. При трансформації необхідно проаналізувати критерії визнання інвестиційної нерухомості відповідно до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [2]. Якщо їх дотримано, об'єкти ОЗ рекласифікують в інвестиційну нерухомість, визначившись із моделлю їх обліку (первісна чи справедлива вартість).

МСБО 16 «Основні засоби» [2] виділяє суттєві техогляди, що проводяться з періодичністю раз на кілька років, як окремий компонент ОЗ (п. 14). У національній обліковій системі така практика відсутня, що може призвести до відповідних трансформаційних коригувань із метою визнання окремих об'єктів ОЗ та їх амортизації.

На окрему увагу заслуговує аналіз об'єктів ОЗ на предмет багатокомпонентності. МСБО 16 «Основні засоби» [2] вимагає окремого обліку і, відповідно, окремої амортизації суттєвих компонентів ОЗ з різними строками експлуатації. Безумовно, під час поділу об'єкта ОЗ на компоненти необхідно враховувати рівень суттєвості вартості цих елементів.

Завершуючи трансформацію ОЗ, варто звернути увагу на необхідність проведення тесту на знецінення тих активів, що за професійним судженням відображені за невиправдано завищеною вартістю. Тест на знецінення здійснюють відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [2].

На будь-якому підприємстві при трансформації обов'язково постає питання: що робити з іншими необоротними активами, оскільки в МСФЗ такого об'єкта обліку не існує. З позиції міжнародних стандартів залежно від критеріїв визнання

може йтися про основні засоби або витрати. Однак не виключено встановлення порогів суттєвості для класифікації таких об'єктів. Таким чином, залишок інших необоротних матеріальних активів повинен бути переглянутий і об'єкти – або рекласифіковані в основні засоби, або визнані витратами за ознакою несуттєвості.

При трансформації нематеріальних активів (далі – НА) особливу увагу необхідно приділити способу надходження їх на підприємство. Найбільш поширений – купівля або самостійне створення. Якщо НА придбані, то, найімовірніше, їхня первісна вартість відповідатиме вимогам МСФЗ. Важливо звернути увагу на НА з нульовою вартістю. Такі активи дооцінити проблематично, позаяк вони зазвичай не мають активного ринку. Тому якщо існують НА з нульовою залишковою вартістю, то цілком можливо, що треба буде провести перерахунок їхньої вартості з урахуванням спочатку неправильно встановленого строку корисного використання (аналогічно процедурі, описаній під час розгляду трансформації ОЗ).

Внутрішньогенеровані НА, що обліковуються на балансі, необхідно проаналізувати на предмет відповідності критеріям визнання, що регламентуються МСБО 38 «Нематеріальні активи» [2]. Якщо вони не відповідають зазначеним критеріям, такі НА треба списати на витрати.

При трансформації увагу варто приділити НА з необмеженим строком використання. Коли такі є, їх потрібно обов'язково тестувати на знецінення на кожну звітну дату. У такому разі при трансформації слід обов'язково оформляти документи, що підтверджують тест на знецінення.

За наявності інвестицій (рахунок 14), необхідно провести аналіз на предмет бізнес-моделі управління цими інвестиціями. За метою придбання та утримання таких інвестицій, часток участі та за іншими ознаками вони можуть відрізнятися. Залежно від типу інвестиції слід провести їх переоцінку, обрати модель обліку (метод участі в капіталі чи справедливої вартості з відображенням зміни в прибутках/збитках чи в іншому сукупному доході). Практика свідчить, що за довгостроковими інвестиціями трансформаційні коригування досить поширені, особливо в частині їх знецінення чи списання через відсутність майбутніх економічних вигод.

У МСФЗ відсутній такий об'єкт обліку, як капітальні інвестиції. Тому при трансформації необхідно детально проаналізувати залишки за незавершеними капітальними інвестиціями на предмет їхньої відповідності критеріям визнання активами, насамперед критерію ймовірності майбутніх економічних вигод. Якщо таких критеріїв дотримано, незавершені капітальні інвестиції слід рекласифікувати до складу ОЗ. Їх обліковують на окремому субрахунку, адже поки триває процес капіталізації витрат, об'єкт не підлягає амортизації.

Наступним етапом трансформації активів є трансформація запасів. Насамперед необхідно встановити відповідність наявних запасів критеріям визнання активами. Це слід зробити ще в ході підготовчої інвентаризації. Коли під час інвентаризації виявили запаси, від яких у недалекому майбутньому не очікується надходження економічних вигод, їм надають статус так званих неліквідів. Ступінь неліквідності може бути різною. Її оцінюють, ґрунтуючись на професійному судженні. Якщо існує впевненість, що окремі запаси ніколи не принесуть економічної вигоди, їх вартість списують на витрати. Якщо ж є хоча б невелика ймовірність того, що неліквідні запаси в майбутньому (через 12 місяців або один операційний цикл) за певних обставин усе-таки зможуть принести якісь економічні вигоди, підприємство може створити контрактивний резерв, що не створювався раніше в національній обліковій системі. Трансформаційне коригування відобра-

жатиме витрати щодо знецінення запасів і створення резерву, що відобразиться в активах Звіту про фінансовий стан зі знаком «-» (за аналогією з резервом сумнівних боргів).

У МСФЗ така категорія запасів, як малоцінні швидкозношувані предмети відсутня. Тому при трансформації є два варіанти: або списати їх вартість на витрати за ознакою несуттєвості (якщо вони дійсно мають незначну вартість), або перевести до складу запасів і обліковувати на окремому субрахунку за аналогією з іншими запасами.

Один із найбільш складних об'єктів трансформації – незавершене виробництво (далі – НЗВ). Якщо в національній системі облік НЗВ вели якісно, керуючись вимогами П(С)БО, то трансформаційні коригування малоімовірні. При переході на МСФЗ украй важливо провести максимально точну інвентаризацію НЗВ, щоб виявити у його складі накопичені витрати, за якими не очікується отримання доходів (економічних вигод). Такі залишки НЗВ слід списати через трансформаційні коригування на збитки.

МСФЗ окремо не виділяють такого елементу запасів, як напівфабрикати. Однак якщо на підприємстві ця стаття суттєва, то цілком припустимо зберегти її у складі запасів за умови дотримання всіх критеріїв визнання.

Трансформація рахунків готової продукції і товарів здебільшого зводиться до інвентаризації та виявлення неліквідних запасів. За потреби створюють резерв під знецінення неліквідів, аналогічно описаній вище процедурі із запасами. Безнадійні неліквіди шляхом трансформаційних коригувань списують на збитки.

Завершуючи трансформацію рахунків запасів, потрібно проаналізувати відповідність вартості запасів одному з основних правил їх обліку. А саме – запаси повинні бути відображені в обліку та звітності за найменшою із двох вартостей: собівартістю чи чистою вартістю реалізації за вирахуванням витрат на продаж. Тому при трансформації запаси обов'язково оцінюють на відповідність цій вимозі, що закріплюють документально.

Трансформація рахунків коштів (як готівкових, так і на рахунках у банках), як правило, не викликає труднощів. Виняток – випадки, коли гроші розміщено на банківських рахунках у банках, що ліквідуються, або банках, які призупинили свою діяльність. Тоді потрібно детально вивчити можливість визнання цих коштів активами, оскільки ймовірність одержати від них майбутню економічну вигоду може бути сумнівною. У такому разі кошти можуть бути рекласифіковані до складу інших активів, наприклад, до дебіторської заборгованості, яка, цілком імовірно, виявиться сумнівною.

Трансформація статті «Розрахунки з покупцями» актуальна для переважної більшості підприємств. Безумовно, її точкою відліку є інвентаризація розрахунків із покупцями. Вона повинна відповісти на запитання про існування сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості, потребу реструктуризації заборгованості, наявності заборгованості зі строком погашення понад 12 місяців. Відомо, що немає окремого МСФЗ з обліку та відображення у звітності дебіторської заборгованості. У результаті національна й міжнародна практика з цього питання доволі близькі й не суперечать одна одній. Інша справа, що в національному обліку всі маніпуляції (у законному значенні цього слова) з дебіторською заборгованістю бухгалтері, як правило, ігнорують. Причина – не допустити подальших розбіжностей бухгалтерського та податкового обліку. Це дає змогу мінімізувати податкові різниці, але при цьому суттєво підвищує ймовірність невідповідності дебіторської заборгованості критеріям визнання активами, що потребує детального аналізу та відповідних трансформаційних коригувань.

Виявивши під час інвентаризації безнадійну дебіторську заборгованість, трансформаційними коригуваннями слід списати її на збитки. Коли ж виявлено дебіторську заборгованість сумнівного характеру, тобто ймовірність її погашення невисока, то її переводять до складу сумнівної та створюють відповідний контрактивний резерв сумнівних боргів. Під час інвентаризації розрахунків із покупцями за непогашеними боргами може бути досягнуто домовленості про розстрочення (відстрочення) платежу, у тому числі на строк понад 12 місяців. Трансформаційні коригування повинні відобразити рекласифікацію такої дебіторської заборгованості й одночасно списати частину її балансової вартості на збитки (як ефект дисконтування).

Нововведенням для українських бухгалтерів при трансформації стає можливість визнання дебіторської заборгованості (у кореспонденції з доходом) за фактично виконаними роботами та послугами, що не закриті актами. Відповідно до ще чинного МСБО 18 «Виручка» (28 травня 2014 р. вийшов новий стандарт щодо визнання доходів за контрактами із замовниками — МСФЗ (IFRS) 15 «Revenue from contracts with customers», який стане обов'язковим до застосування з 1 січня 2017 р. або пізніше) визнання дебіторської заборгованості (у кореспонденції з доходом) за фактично виконаними роботами та послугами, що не закриті актами, можливе, якщо за всіма суттєвими елементами правочину (предмет, ціна, строки, порядок розрахунків тощо) досягнуто взаємної згоди (у найкращому разі — є договір). Водночас обліковою політикою повинно бути передбачено метод визначення ступеня завершеності послуг (робіт). За допомогою трансформаційних коригувань визнають дебіторську заборгованість і дохід (за дотримання критеріїв визнання), а також витрати щодо цих послуг (за принципом симетрії).

Розрахунки з іншими дебіторами при трансформації, з огляду на МСФЗ, доцільно поділити їх на аванси сплачені та дебіторську заборгованість за розрахунками. Для платників ПДВ актуальне питання трансформації авансів сплачених і отриманих, оскільки в національній звітності вони відображені з ПДВ, що завищує валюту балансу на цю саму суму (за рахунок залишків на транзитних рахунках 643 і 644), а це суперечить вимогам МСФЗ. Трансформаційні коригування повинні забезпечити виключення залишків за транзитними рахунками. Існує кілька підходів до відображення даних трансформаційних коригувань. Фахівці пропонують або згортати сальдо субрахунків 643 і 644, або на кожну звітну трансформовану дату коригувати аванси в кореспонденції із зазначеними субрахунками, потім на наступну дату відновлювати й знову коригувати, або ж згортати з відповідним субрахунком 641. Вибір трансформаційного коригування — це справа професійного судження.

Витрати майбутніх періодів потребують окремого розгляду. Відомо, що у МСФЗ вони не виділені як окремий об'єкт обліку. Витрати майбутніх періодів за своїм економічним змістом — різновид виданих авансів. Тому, на авторську думку, доцільно відображати їх на окремому субрахунку авансів виданих, зберігши модель обліку, що застосовується в національній практиці. Таким чином, трансформаційні коригування за витратами майбутніх періодів полягатимуть у рекласифікації рахунків їх обліку. Вибір рахунків при трансформації — це професійне судження укладача фінансової звітності, тому саму рекласифікацію рахунків, по суті, можна не проводити, але під час складання звітності залишок за витратами майбутніх періодів варто відобразити у складі авансів виданих.

Висновки

Порівняльний змістовий аналіз положень П(С)БО і МСФЗ дав змогу виявити розбіжності, які потребують усунення при трансформації фінансової звітності.

На підставі виявлених розбіжностей було ідентифіковано ключові проблемні аспекти, які виникають при трансформації обліково-звітної інформації щодо активів. Розроблено пооб'єктну методику трансформації обліково-звітної інформації стосовно активів підприємств і надано практичні рекомендації для її здійснення. Отримані науково-практичні результати сприятимуть скороченню періоду підготовки МСФЗ-звітності та витрат на трансформацію, а розроблені практичні рекомендації дадуть змогу укладачам фінансової звітності готувати достовірну МСФЗ-звітність.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності // Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962
3. *Веріга Г.* Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ / Г. Веріга, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №9. – С. 23-24.
4. *Веріга Г. В.* Складання звітності за МСФЗ як засіб підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств / Г. В. Веріга, Т. М. Кондрашова // 36 наук, праць ДонДУУ «Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України». – Вип. 122. – Серія «Економіка». – Донецьк, 2009. – С. 298-309.
5. *Голов С. Ф.* Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : метод. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага ; Федер. проф. бухгалтерів і аудиторів України. – Вид. 4-те. – К. : ФПБАУ, 2013. – 267 с.
6. *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.
7. *Діділовський О. М.* Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О. М. Діділовський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 1 (19). – С. 142-146.
8. *Жук В. М.* Реформування бухгалтерського обліку та звітності : стан та перспективи / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 4-14.