

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-30-5>

УДК 657.4

ОСОБЛИВОСТІ ТА НАПРЯМКИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННІ

FEATURES AND DIRECTIONS OF ENSURING THE ACCOUNTING POLICY OF NON-CURRENT ASSETS IN ACCOUNTING AND TAXATION

Дмитрук Борис Пахомович

кандидат економічних наук, професор,
Східноєвропейський університет імені Рауфа Аблязова
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6179-9923>

Германенко Людмила Миколаївна

кандидат економічних наук, доцент,
Східноєвропейський університет імені Рауфа Аблязова
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6238-6290>

Светлова Ніна Миколаївна

старший викладач,
Східноєвропейський університет імені Рауфа Аблязова
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6600-4894>

Dmytruk Borys, Germanenko Ludmila, Svetlova Nina
Rauf Ablyazov East European University

У статті розглянуто сутність та необхідність формування облікової політики стосовно основних облікових елементів за операціями із необоротними активами у відповідності з вимогами Податкового кодексу України. Виявлено проблемні питання у наближенні фінансових та податкових необоротних активів, що обумовлюють необхідність коригування фінансового результату до оподаткування. Досліджена сутність облікової політики як з наукової (теоретичної) так і з практичної сторін: внутрішнього стандарту обліку, побудованого на сукупності способів і процедур ведення обліку, що використовується з метою підготовки, складання та подання форм звітності, із врахуванням економічних інтересів користувачів інформації. Оптимізацію облікової політики необоротних активів в Україні стримує відсутність окремого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО, який регламентував би формування облікової політики. Розроблені і запроваджені варіанти структури Положення та додаткового розділу в наказ, з метою формування облікової політики для бухгалтерського обліку та показників податкової звітності.

Ключові слова: необоротні активи, облікова політика, Податковий кодекс, принципи, об'єкт, наказ, показники податкової звітності, амортизація, бухгалтерський облік.

В статье рассмотрены сущность и необходимость формирования учетной политики в отношении основных учетных элементов по операциям с необратимыми активами в соответствии с требованиями Налогового кодекса Украины. Выявлены проблемные вопросы в приближении финансовых и налоговых необоротных активов, обуславливают необходимость корректировки финансового результата до налогообложения. Исследована сущность учетной политики как с научной (теоретической), так и с практической сторон: внутреннего стандарта учета, построенного на совокупности способов и процедур ведения учета, используется для подготовки, составления и представления форм отчетности, с учетом экономических интересов пользователей информации. Оптимизацию учетной политики необоротных активов в Украине сдерживает отсутствие отдельного Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета (НП (С) БУ, регламентирующего формирование учетной политики. Разработаны и введены варианты структуры Положения и дополнительного раздела в приказ, с целью формирования учетной политики для бухгалтерского учета и показателей налоговой отчетности.

Ключевые слова: внеоборотные активы, учетная политика, Налоговый кодекс, принципы, объект, приказ, показатели налоговой отчетности, амортизация, бухгалтерский учет.

The article considers the essence and necessity of forming an accounting policy in relation to the main accounting elements for operations with non-current assets in accordance with the requirements of the tax code of Ukraine. Problematic issues in the approximation of financial and tax non-current assets that make it necessary to adjust the financial result before taxation are identified. The article examines the essence of accounting policy from both scientific (theoretical) and practical sides: an internal accounting standard based on a set of accounting methods and procedures used for the preparation, preparation and submission of reporting forms, taking into account the economic interests of information users. Business entities have the right to choose and influence the results of their activities when forming an accounting policy, but despite this possibility, they treat this formally and underestimate the impact of such an instrument on the financial condition of the enterprise. Accounting of non-current assets is conducted with an advantage to the requirements of tax accounting, which complicates the organization of accounting. At the state level, tax reforms have been carried out more than once in order to achieve harmonization of tax and financial accounting, but only partial harmonization has been achieved, as evidenced by the requirements in the tax code of Ukraine regarding the need to adjust the financial result before income tax. Optimization of the accounting policy of non – current assets in Ukraine is hindered by the lack of a separate national accounting regulation (standard) (NP(C)BU, which would regulate the formation of accounting policy, since at the international level it is regulated by International accounting standard 8 "accounting policies, changes in accounting estimates and errors" (hereinafter- IAS 8). Variants of the structure of the regulation and an additional section in the order have been developed and implemented in order to form accounting policies for accounting and tax reporting indicators.

Keywords: non-current assets, accounting policy, tax code, principles, object, order, tax reporting indicators, depreciation, accounting.

Постановка проблеми. Існуюча система обліку необоротних активів, яка склалася, не задовольняє вимоги ринку. Умови функціонування ринку значно розширюють коло операцій, що проводяться з основними засобами: купівля-продаж, нарахування амортизації, страхування, приватизація, реалізація інвестиційних проектів. В зв'язку з вимогами інвесторів та інших зацікавлених користувачів в отриманні точної і достовірної інформації про стан і ефективність використання необоротних активів, проблеми обліку в умовах реформування економіки набувають особливої актуальності. Основним внутрішнім нормативним інструментом регулювання організації бухгалтерського обліку є – Положення про облікову політику підприємства, від повноти, деталізації та правильності складання якого залежить якість ведення обліку, зокрема необоротних активів, виконання обов'язків облікових працівників. Повна, правдива, неупереджена інформація про діяльність та фінансовий стан підприємств може існувати лише завдяки обраному достовірному обґрунтованому способу оцінки. Це стосується активів підприємств, зокрема, необоротних активів, щодо яких застосовують найбільшу кількість оцінок і методів нарахування амортизації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Великий внесок в розробку теоретичних основ, бухгалтерський облік та методологію облікової політики, методологічних підходів до проблем обліку необоротних активів і їх використання внесли провідні вчені як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.І. Головка, О.І. Коблянська, Г.І. Купалова, Т.Г. Мельник, Г.В. Мисака та інші вчені. Проте вплив Подат-

кового кодексу України на облікову політику, зокрема в частині обліку необоротних активів, досліджено не достатньо.

Формулювання цілей статті. Проаналізувати порядок формування та основні елементи облікової політики, обліку необоротних активів у відповідності до вимог Податкового кодексу України, визначити вплив альтернативних методів на формування фінансових результатів.

Виклад основного матеріалу. Обліковою політикою у відповідності до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», – «...це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності...» [2; 3]. Дане тлумачення повністю відповідає зазначеному визначенню у МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (далі – МСБО 8): «...Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності...» [6]. Діюча нормативна база дозволяє підприємствам за допомогою облікової політики обирати альтернативний спосіб ведення бухгалтерського обліку.

На відміну від МСБО, національні стандарти не зазначають обов'язкових питань, які необхідно розглядати в обліковій політиці. Це залишається в компетенції самого підприємства. Задля виконання бухгалтерським обліком покладених на нього функцій власники повинні приділити належну увагу обліковій політиці, оскільки саме через ці обставини вони безпосередньо впливають на стратегію

розвитку господарської діяльності підприємства. Дослідження практики формування облікової політики на вітчизняних підприємствах вказує на формальний підхід до цього процесу. Зазвичай, наказ про облікову політику в розрізі більшості питань містить лише посилання на відповідне НП(С)БО та при зміні вимог чинного законодавства постійно не коригується.

Вважаємо, що облікова політика є інструментом здатним поліпшити фінансовий стан підприємства та спростити облікову роботу. Обґрунтування цього твердження допоможе власникам та головним бухгалтерам підійти до принципово нового бачення та ставлення до її розробки. В табл. 1 наведено порівняння принципів облікової політики, затверджених в Україні та за МСФЗ.

При формуванні облікової політики, на наш погляд, слід дотримуватися єдиного блоку принципів: послідовності, безперервності, нарахування та превалювання сутності над формою, та інших принципів, зазначених в чинних нормативних актах. Основні методологічні підходи до визначення принципів облікової політики в Україні ґрунтуються на вимогах МСФЗ та мають відмінності, які характеризують національні традиції побудови облікового процесу. Більшість принципів, а також методів і процедур, які застосовуються при складанні й поданні фінансової звітності, прописані в чинних нормативних документах з регулювання бухгалтерського обліку, тобто їх перелік в обліковій політиці недоцільний, оскільки такі норми підлягають виконанню підприємством у безумовному порядку. Про недоцільність додавання до наказу (положення) про облікову політику підприємства без варіантних методів оцінки, обліку й процедур Міністерство фінансів зазначало у листах № 27793 [4] та від 21.03.2006 р. № 31-34000-20-16/5770 [5].

Офіційну позицію Міністерства фінансів щодо вимог формування облікової політики підприємства з установами методів оцінки, обліку та процедур, наведено в листі № 27793 [4]. У відповідності до положень зазначеного листа наказ (положення), який регламентує процес обрання облікової політики підприємства при здійсненні обліку необоротних активів, має розкривати застосування: вартісних критеріїв предметів, які містяться у складі малоцінних необоротних матеріальних активів; порогу суттєвості окремих об'єктів обліку; періодичності (періоду) зарахування сум до оцінки необоротних активів до складу нерозподіленого прибутку; методів амортизації необоротних активів; переоцінки необоротних активів; періодичності відображення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань. Процес обліку на сьогодні характеризується непомірним впливом формування податкової звітності на організацію й методику обліку у відповідності до функціональної ролі при здійсненні управління діяльністю підприємств.

Досвід зарубіжних країн щодо формування облікової політики – Німеччини (балансова політика підприємства: балансовий облік та формування податкової звітності не розмежовано), США (виділено підвид обліку – податковий облік “Tax accounting”), для України, на наш погляд, можна розглядати наступні варіанти формування облікової політики підприємства: 1) розробляти відокремлені накази про облікову політику; 2) доповнити існуючу рекомендовану форму наказу про облікову політику додатковим розділом “Організація формування податкової звітності”; 3) доповнити існуючу рекомендовану форму наказу про облікову політику додатковими організаційними вимогами щодо впровадження формування податкової звітності на підприємстві.

Таблиця 1

Порівняння принципів облікової політики в Україні та за МСФЗ

Назва принципів в обліковій політиці	МСФЗ	Україна
Обачність	-	+
Повне висвітлення	-	+
Автономність	-	+
Послідовність	+	+
Безперервність	+	+
Нарахування та відповідність доходів і витрат	+	+
Превалювання сутності над формою	+	+
Історична (фактична) собівартість	-	+
Єдиний грошовий вимірник	-	+
Періодичність	-	+

Таблиця 2

**Елементи облікової політики обліку необоротних активів,
передбачені вимогами Податкового кодексу України (ПКУ)**

№ п/п	Об'єкт облікової політики	НП(С)БО та рекомендації МФУ	ПКУ
1	2	3	4
1	Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку	лист Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" від 29.07.03 № 04230-04108; п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	-
Нематеріальні активи			
2	Групування нематеріальних активів	п. 5 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	138.3.4
3	Строк корисного використання нематеріальних активів	п. 25 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	138.3.4
4	Порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів	п. 28 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	-
5	Методи нарахування амортизації нематеріальних активів	п. 27 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	п.п. 138.3.1
6	Переоцінка нематеріальних активів	п. 19-22 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	-
7	Періодичність (період) зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до складу нерозподіленого прибутку	п. 24 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	п. 138.2
Основні засоби*			
8	Класифікаційні групи основних засобів	п. 5 НП(С)БО 7 «Основні засоби»	ст. 138.3.3
9	Строк корисного використання об'єктів основних засобів	п. 4 і п. 36.2 НП(С)БО 7 «Основні засоби»	п. 138.3.3
10	Розмежування основних засобів на господарські та негосподарські (невиробничі)	-	п. 14.1.138
11	Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів	п. 4 і п. 17 НП(С)БО 7 «Основні засоби»	-
12	Метод нарахування амортизації основних засобів	п. 26 НП(С)БО 7 «Основні засоби»	п.п. 138.3.1
13	Право нараховувати амортизацію на основні засоби не господарського призначення	передбачено п. 26 НП(С)БО 7 7 «Основні засоби»	заборонено п. 138.3.2
14	Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів	п. 27 НП(С)БО 7 «Основні засоби»	-
15	Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів	п. 27 НП(С)БО 7 «Основні засоби»	-
16	Вартісний критерій для віднесення матеріальних активів до основних засобів	п.п. 5.2 НП(С)БО 7 «Основні засоби»	п.п. 14.1.138
17	Переоцінка основних засобів	п. 16 НП(С)БО 7 «Основні засоби»	-
18	Періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до складу нерозподіленого прибутку	п. 21 НП(С)БО 7 «Основні засоби»	п. 138.2

(Закінчення таблиці 2)

1	2	3	4
Довгострокові фінансові інвестиції			
19	Порядок (механізм) установлення ступеня суттєвого впливу	п. 3 і п. 23 НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	-
20	Методи оцінки фінансових інвестицій (крім інвестицій, які утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу	п. 8 і п. 9 НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	-
21	Дата визнання придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів	п. 15 НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	-
Відстрочені податкові активи			
22	Періодичність відображення відстрочених податкових активів	п. 15 НП(С)БО 17 «Податок на прибуток»	-
Необоротні активи, утримувані для продажу			
23	Перелік та порядок створення забезпечень	п. 3 розділу III НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	-

* В податковому обліку інвестиційна нерухомість окремо не виділяється, а обліковується за загальними правилами (обліку основних засобів).

Для побудови формування податкової звітності на окремо взятому підприємстві необхідно визначитися стосовно основних напрямків облікової політики для потреб оподаткування (табл. 2).

Потребують перегляду положення облікової політики підприємств стосовно визнання, класифікації, оцінки та методики амортизації об'єктів основних засобів, оскільки Податковий кодекс України містить лише певні альтернативні підходи до амортизаційної політики. В тексті наказу (положенні) про облікову політику відносно нарахування амортизації основних засобів варто зазначити строк корисного використання (експлуатації) об'єкта інших

необоротних матеріальних активів та методи нарахування амортизації й перелік випадків, при яких ліквідаційна вартість при визначенні амортизації не враховується. Сума зносу необоротних активів створюється в розрізі таких груп необоротних активів (табл. 3).

При застосуванні методу прискореної амортизації основних засобів підприємство зможе більш швидкими темпами компенсувати витрати, понесені при їх придбанні, але це впливає на зменшення прибутку. Уповільнити нарахування зносу основних засобів, що безпосередньо впливає на збільшення прибутку можна шляхом застосування прямолінійного методу, методу зменшення залиш-

Таблиця 3

Групи необоротних активів, на які нараховується амортизація

Група необоротних активів	НП(С)БО	ПКУ
1. Основні засоби	п. 26 НП(С)БО 7 «Основні засоби»	
2. Інші необоротні матеріальні активи	п. 27 НП(С)БО 7 «Основні засоби»	-
3. Нематеріальні активи	п. 27 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	
4. Довгострокові біологічні активи	Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Оцінка та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до НП(С)БО 7.	-
5. Інвестиційна нерухомість	Стандартом не регламентовано, самостійно встановлюється підприємством	-

кової вартості та кумулятивного методу. При цьому, вибір методу залежатиме від ступеня зносу основних засобів підприємства, зокрема: при наявності незначного ступеня зносу – прямолінійний метод; по факту застарілих основних засобів – метод зменшення залишкової вартості або кумулятивний. Така ж ситуація створюється й при виборі методу нарахування амортизації нематеріальних активів, але підприємства мають можливість самостійно встановлювати терміни корисного використання визначених активів, за якими вони не передбачені. Встановлюючи максимально можливий термін, підприємства мають можливість збільшувати фінансовий результат, а – мінімально можливий – зменшувати. При виборі методу амортизації інших необоротних матеріальних активів підприємство має можливість: 50% – у першому місяці використання, 50% – у місяці вилучення – збільшити прибуток; 100% – у першому місяці використання – зменшити прибуток. В табл. 4 систематизовано вплив вибору методу обліку необоротних активів на формування фінансових результатів підприємства.

Отже, підприємства, обираючи метод обліку операцій із необоротними активами з поміж запропонованих НП(С)БО, можуть впливати на формування фінансових результатів у відповідності до обраної стратегії розвитку.

Аналіз методики нарахування амортизації в податковому обліку свідчить про проблеми класифікації, оцінки при нарахуванні амортизації нематеріальних активів, основних засобів та інших необоротних активів. Нархування амортизації відбувається протягом їх корисного використання. При цьому, в Податковому кодексі України міститься обмеження права підприємств у визначенні термінів, шляхом встановлення мінімальних строків їх використання. Нархування амортизації нематеріальних активів здійснюється із засто-

суванням методів, визначених у пп. 145.1.5 п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу та наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності [1].

Положення облікової політики суб'єкта господарювання обов'язково повинні містити визначені для кожної групи основних засобів терміни корисного використання, для складання фінансової звітності вони не регламентовані, але для податкових розрахунків не можуть бути меншими зазначених в Податковому кодексі України. Окрім того, облік та амортизація всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації, здійснюються для кожного об'єкту окремо.

Висновки. Право вибору при формуванні облікової політики дозволяє суб'єктам господарювання впливати на результати діяльності. Проте більшість підприємств підходять до цього питання формально, не усвідомлюючи важливість цього інструмента, який реально дозволяє покращити їх фінансовий стан. Основною проблемою, що перешкоджає розповсюдженню оптимізації облікової політики, є відсутність відокремленого стандарту, який регламентує формування облікової політики. Для оптимізації формування облікової політики в частині організації обліку необоротних активів доцільно використовувати такі елементи облікової політики: облікова одиниця; мінімальна вартість об'єкта; умови збільшення первісної вартості за рахунок витрат на капітальний ремонт; порядок встановлення строку корисного використання (експлуатації); класифікація для нарахування амортизації і їх переоцінки; порядок визначення ліквідаційної вартості; методи нарахування амортизації; капіталізація фінансових витрат; порядок переоцінки.

Дослідженням практики ведення бухгалтерського обліку необоротних активів на підприємствах встановлено, що пріоритет подат-

Таблиця 4

Вплив вибору методів обліку операцій із необоротними активами на формування фінансового результату підприємств

Методи обліку, які впливають на збільшення прибутку	Методи обліку, які впливають на зменшення прибутку
1. Методи амортизації основних засобів, які уповільнюють нарахування зносу	1. Метод прискореної амортизації основних засобів
2. Встановлення максимально можливого строку використання за об'єктами нематеріальних активів, за якими не встановлено	2. Встановлення мінімально можливого строку використання за об'єктами нематеріальних активів, за якими не встановлено
3. Метод амортизації інших необоротних матеріальних активів: 50% – у першому місяці використання; 50% – у місяці вилучення	3. Метод амортизації інших необоротних матеріальних активів: 100% – у першому місяці використання

кового обліку істотно ускладнює облікову роботу бухгалтерів. Вирішити дану проблему на державному рівні намагалися шляхом податкової реформи, в основі якої була ідея гармонізації податкового і фінансового обліку. Проте, проведена гармонізація здійснена лише частково, ідентичності даних фінансового і податкового обліку не досягнуто, що

обумовлює необхідність коригування фінансового результату до оподаткування. В основі Податкового кодексу України покладена методика обліку, визначена НП(С)БО, але при нарахуванні амортизації і визначенні термінів корисного використання необоротних активів більшість підприємств обмежується лише окремими позиціями податкової політики.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий Кодекс України : Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
4. Про облікову політику : Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05#Text>
5. Лист від 21.03.2006 р. № 31-34000-20-16/5770 Міністерства фінансів України на запит щодо створення забезпечення підприємствами. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5770201-06#Text>
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2015 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text

REFERENCES:

1. Podatkovyy Kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax code of Ukraine No. 2755-VI of 02.12.2010]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Pro bukhhalters'kyi oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
3. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 r. № 73 (iz zminamy i dopovnenniamy). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.
4. Pro oblikovu polityku: Lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 21.12.2005 № 31-34000-10-5/27793. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05#Text>
5. Lyst vid 21.03.2006 r. № 31-34000-20-16/5770 Ministerstva finansiv Ukrainy na zapyt shchodo stvorennia zabezpechennia pidprijemstvamy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5770201-06#Text>
6. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 8 «Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylyky», vydanyi Radouiu z Mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obliku zi zminamy stanom na 1 sichnia 2015 roku. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text