

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИЗНАННЯ, ОЦІНКИ І ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

Розглядаються особливості відображення в обліку і звітності підприємств витрат за МСФЗ (Міжнародними стандартами фінансової звітності), П(С)БО (Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку України). Надана порівняльна характеристика визначення, визнання, оцінки, класифікації та групування витрат діяльності

Ключові слова: витрати, положення (стандарти) фінансової звітності, міжнародні стандарти фінансової звітності

Постановка проблеми. Останнім часом для українських підприємств усе більшої актуальності набуває трансформація фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Найбільш впливовою статтею, що визначає прибуток підприємства, є витрати його діяльності. Тому однією з найважливіших проблем є трансформація витрат підприємства. Їх відображення в обліку та звітності за національними та міжнародними стандартами є неоднозначним та суперечливим. Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) – інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, оцінки активів і зобов'язань, що надає можливість об'єктивно розкривати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень. Крім того, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва у сфері управління організацією і надають значні переваги перед конкурентами: для публічних акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, банків та фінансових організацій залучення додаткових джерела капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання і подальший розвиток підприємства [10].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дискусії, пов'язані з дослідженням проблем організації та методології обліку доходів та витрат діяльності підприємств, посідають значне місце в теорії та практиці сучасного стану реформування бухгалтерського фінансового обліку. Вагомий внесок у розв'язання цієї проблеми внесли такі вітчизняні вчені-економісти: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Є.В. Мних, В.М. Пархоменко, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко. Проте, проведені наукові дослідження не в повній мірі враховують інтеграцію України в світове господарство. Проблеми та перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі МСФЗ досліджували такі науковці, як: С.Ф. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко та інші.

Мета дослідження. Здійснення порівняльного аналізу визначення, визнання, класифікації, оцінки та відображення в обліку та звітності підприємств витрат за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відзначимо, що в МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це прописано в окремих стандартах. Скажімо, МСФЗ 2 “Запаси” (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 “Основні засоби” (IAS 16 - Property, Plant and Equipment) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 “Виплати працівникам” (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції (матеріалів, товарів), основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 “Витрати на позики” (IAS 23 – Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 “Витрати” [6], П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (в частині визначення терміну), П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” (в частині визнання витрат) та деякі інші.

МСФЗ 2 “Запаси” передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат:

- затрати на продукт;
- витрати періоду.

Вітчизняний П(С)БО 16 “Витрати” [6] не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією “витрати”. Проте, категорії “витрати” і “затрати” мають різну природу і значення. Так, під “витратами” слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов’язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Окреме місце займають витрати періоду, що являють собою витрати, які не включені до складу вартості запасів і відносяться з часом, з урахуванням принципу відповідності, до складу витрат звітного періоду. Крім того, слід підкреслити, що п. 14 МСФЗ 2 “Запаси” регламентує склад витрат періоду, який містить понаднормові виробничі витрати, витрати на зберігання, не включаючи витрати на внутрішньовиробниче зберігання, що пов’язано з особливостями технологічного циклу, а також адміністративні накладні витрати і витрати на збут.

В таблиці 1 наведено порівняльну характеристику визначення, класифікації та оцінки витрат відповідно до вимог П(С)БО, МСФЗ, ПКУ.

Таблиця 1. Порівняння витрат за МСФЗ, П(С)БО, ПКУ

МСФЗ [4]	П(с)БО [6]	ПКУ [5]
1	2	3
Стандарт, який регламентує		
Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (в частині визначення терміну), П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” (в частині визнання витрат) та деякі інші	–

Продовження табл. 1

1	2	3
Визначення терміну		
Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення) (ст. 14.1.27)
Класифікація та групування витрат		
МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють також прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів й надзвичайні витрати	Витрати класифікуються в залежності від видів діяльності (138.1.1. Витрати операційної діяльності та інші витрати) та по економічним елементам (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; амортизація, загальновиробничі витрати, витрати на придбання послуг, прямо пов'язаних з виробництвом та інших прямих витрат); непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати
Елементи витрат		
МСБО 1 встановлена класифікація: за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) (п.91). За функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати (п. 92).	1) собівартість реалізованої продукції (містить в собі розподілені та недорозподілені загальновиробничі витрати); 2) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізації; 2.2) адміністративні витрати; 2.3) витрати на збут; 2.4) інші операційні витрати	1) витрати операційної діяльності: 1.1) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг 1.2) витрати банківських установ 2) інші витрати: 2.1) загальновиробничі витрати 2.2) адміністративні витрати

Продовження табл. 1

1	2	3
	3) фінансові витрати; 4) втрати від участі в капіталі; 5) інші витрати звичайної діяльності 6) надзвичайні витрати [п. 10-20].	2.3) витрати на збут 2.4) інші операційні витрати 2.5) фінансові витрати 2.6) інші витрати звичайної діяльності 2.7) амортизація 2.8) інші витрати господарської діяльності, до яких розділом 3 ПКУ прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат [5, ст. 138]
Визнання витрат		
За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди	Відповідно до норм Податкового кодексу витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг (п. 138.4); інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються, з урахуванням окремих особливостей (п. 138.5). Тобто діє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат
Оцінка витрат		
У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки	У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом	138.2. Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку

Як видно з таблиці 1, визначення терміну “витрати” у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат. Найбільш принципові

суперечності виявлено щодо класифікації та складу витрат діяльності. Перш за все, слід зазначити, що в ПКУ не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну. Натомість є пункт 14.1.84 [5], згідно з яким: інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [8] та національними і міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Поряд з цим, в п. 1 ст. 138 ПКУ проігноровано норми національних П(С)БО в частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Згідно з вищезазначеним пунктом ПКУ, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, що операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Таким чином, п. 138.1 ПКУ [5] потребує уточнення і до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування віднести: витрати основної операційної діяльності (собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг), витрати іншої операційної діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), інші витрати (фінансові, інвестиційні, інші витрати звичайної діяльності, надзвичайні витрати).

У Концептуальній основі Міжнародних стандартів [4] витрати класифікуються за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) та за функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати. Таким чином, спостерігається невідповідність у класифікації доходів та витрат у самих МСФЗ.

В П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" надано наступне визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [7].

Витрати, звичайно, означають споживання ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо) в процесі діяльності підприємства та включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо. Крім того, до витрат належать збитки від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха), а також нереалізований збиток (наприклад, збиток від курсових різниць).

Витрати відображаються у Звіті про сукупні прибутки та збитки, коли існує зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активу або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначено. Це означає, що витрати визнаються одночасно з визнанням зобов'язання (наприклад, нарахування заробітної плати) або зі зменшенням активів (реалізація товару) [1, с. 62]. Витрати підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені).

Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів та витрат. Наприклад, матеріальні витрати, зарплата, накладні витрати, що включені до складу собівартості продукції, визнають як витрати на момент отримання доходу

від реалізації цієї продукції. Іноді прямий зв'язок між витратами та доходами встановити важко. Якщо надходження економічних вигід очікуються протягом кількох облікових періодів і важко встановити їхній зв'язок з доходом конкретного періоду, витрати визнаються (у вигляді амортизації) систематичного та раціонального розподілу між відповідними звітними періодами [9].

Витрати слід негайно визнавати у Звіті про сукупні прибутки та збитки, якщо:

– видатки не надають майбутніх економічних вигід;

– економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу;

– виникають зобов'язання без визнання активу [1].

Наприклад, кошти, витрачені на проведення аудиту фінансової звітності, відображаються як витрати в тому періоді, коли цей аудит було здійснено, оскільки вони не мають зв'язку з майбутніми економічними вигодами. Іншим прикладом є псування товарів, внаслідок чого вони втратили здатність приносити економічну вигоду в майбутньому, що призводить до визнання відповідних витрат (збитків) у Звіті про сукупні прибутки та збитки [1, с. 62].

Згідно МСБО 1 "Подання фінансових звітів" рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини "собівартості продажу" (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність).

Отже, за МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Відрізняється також класифікація та групування витрат. Міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації, та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю. У П(С)БО 16 витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати.

В міжнародній практиці щодо обліку доходів, витрат і фінансових результатів передбачається дві обставини: інформація, яка підлягає поданню безпосередньо у Звіті про сукупні прибутки та збитки і інформація, яка підлягає поданню або безпосередньо у Звіті, або у примітках. Тобто використовується принцип суттєвості інформації [3].

В структурі звіту повинна бути відображена тільки та інформація, яка впливає на фінансовий результат звітного періоду. Крім того, розрізняють два варіанти складання Звіту, за яких статті витрат поділяються на підкласи: за методом характеру витрат та за методом функцій витрат (табл. 2).

Таблиця 2. Варіанти складання звіту про сукупні прибутки та збитки
[розроблено на основі 3]

№ з/п	Метод	Сутність	Країни в яких використовується
1	2	3	4
1	Метод характеру витрат	витрати не перерозподіляються між функціональними напрямками всередині підприємства, а об'єднуються у Звіті відповідно їх характеру: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати	Франція (горизонтальний і вертикальний), Німеччина (вертикальний), Бельгія (горизонтальний і вертикальний), Іспанія (горизонтальний), Португалія (горизонтальний)
2	Метод функцій витрат	передбачає подання витрат у Звіті на функціональній основі: витрати на сировину та матеріали, витрати на заробітну плату, амортизаційні витрати та інші. У фінансовій звітності або примітках до неї наводиться також додаткова інформація про характер витрат	США, Канада, Великобританія, Франція, Німеччина, Греція, Бельгія, Японія, які використовують вертикальний формат

При застосуванні методу характеру витрат фінансова звітність не відображає класифікації витрат за функціональними ознаками, а застосування методу функцій витрат дозволяє надавати користувачам фінансової звітності більше корисної інформації.

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку формат Звіту не регламентується, що уможливорює застосування обох методів. Оскільки кожен метод подання має переваги для різних типів підприємств, норми МСБО 1 "Подання фінансових звітів" передбачають обрання такої класифікації, яка найдостовірніше відобразить елементи результатів діяльності підприємства.

Проведемо аналіз відповідності форми 2 "Звіт про фінансові результати" за П(С)БО 3 і МСФЗ 1. Проводячи аналіз форми 2 "Звіт про фінансові результати" треба зазначити, що перший розділ звіту про фінансові результати відповідає всім вимогам МСФЗ. Щодо структури Звіту про сукупні прибутки та збитки, в ньому виділені статті, які дають змогу визначити фінансовий результат від звичайної та надзвичайної діяльності, а також у складі звичайної діяльності – від операційної та іншої діяльності (фінансової та інвестиційної). Така класифікація доходів і витрат має дуже важливе значення для оцінки діяльності підприємства [3].

Витрати від операційної діяльності надані за функціональною класифікацією витрат, тобто поділяються за такими функціями, як виробництво, управління та збут.

Другий розділ звіту – елементи операційних витрат – надає змогу провести необхідний аналіз структури витрат на виробництво, управління, збут та інших операційних витрат за економічними елементами та використовується для складання звіту про рух грошових коштів (під час коригування суми нерозподіленого прибутку на не грошові статті, зокрема на суму амортизації). Він враховує вимоги МСФЗ щодо обов'язкового розкриття інформації про елементи витрат під час використання форми звіту про прибутки та збитки на підставі класифікації витрат за функціями і стосуватиметься витрат на операційну діяльність у цілому (включаючи собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати).

Третій розділ звіту про фінансові результати – розрахунок прибутковості акцій – стосується лише акціонерних товариств, прості або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, у тому числі таких товариств, які знаходяться у процесі випуску зазначених акцій. Цей розділ, відповідає вимогам МСФЗ 33 “Прибуток на акцію”.

Голов С.Ф. визначає розбіжності між П(С)БО та МСФЗ стосовно звіту про фінансові результати (табл. 3).

Таблиця 3. Розбіжності в формуванні інформації Звіту про фінансові результати відповідно до П(С)БО та МСФЗ [2, с. 183]

Положення	МСФЗ	П(с)БО 3
1	2	3
Формат	Дає змогу вибрати класифікацію операційних витрат за функціями або за характером (елементами)	Визначає єдину форму звіту (ф.Н 2), у якій операційні витрати подаються за функціями у розділі I та за елементами у розділі II
Деталізація інформації	Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки слід подавати у звіті, якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це необхідно для правдивого відображення фінансових результатів діяльності підприємства	Наведення додаткових рядків, заголовків або підсумків не передбачено (крім інших податків з обороту та частки меншості у консолідованому звіті)
Розкриття інформації про види діяльності	Операційна, фінансова, інвестиційна	Звичайна (основна, операційна, фінансова, інша), надзвичайна
Подання доходів і витрат	У додатку до МСБО 1 наведено приклади звітів про фінансові результати, де доходи і витрати звичайної діяльності подано у такому розрізі: – пов’язані з операціями – пов’язані з фінансовими інвестиціями та залученням фінансування	Доходи та витрати звичайної діяльності поділено на : – операційні – фінансові – інші
Подання діяльності, що припинена	Згідно з МСФЗ 5 прибуток (збиток) до оподаткування від діяльності, що припинена, слід наводити безпосередньо у звіті	Відсутні вимоги щодо подання прибутку (збитку) від діяльності, що припинена
Подання надзвичайних подій	Окреме подання надзвичайних подій не передбачене	Доходи і втрати від надзвичайних подій наводяться окремо від звичайної діяльності

Міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку й звітності. Аналіз змісту національних П(С)БО свідчить про необхідність їх постійного розвитку та удосконалення відповідно до змін, що відбуваються в економіці країни. У зв’язку з тим, що МСФЗ постійно змінюються, усе більше спостерігається розбіжностей між ними й П(С)БО. Оскільки згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” П(С)БО не можуть суперечити міжнародним стандартам, у майбутньому слід очікувати внесення відповідних змін у стандарти щодо обліку та оцінки витрат [10].

Висновки та пропозиції. З кожним днем облік доходів та витрат набуває все більшого 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 підприємства висуває жорсткі вимоги щодо якості організації та ведення обліку фінансових результатів та витрат, що впливають на їх зміни.

Міжнародна практика свідчить, що звітність, сформована відповідно до МСФЗ, відрізняється високою інформативністю для користувача. Використання МСФЗ дає змогу компаніям, зокрема українським, які мають інтереси на міжнародному ринку, надати потенційним та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність, особливо це стосується інформації щодо фінансових результатів, зокрема, витрат.

Список використаних літературних джерел:

1. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.

2. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспектив розвитку: моногр./С.Ф. Голов 7 – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

3. *Кучеркова С.О.* Трансформація звітності щодо обліку фінансових результатів за МСФЗ // С.О. Кучеркова, Облік і фінанси АПК, № 4. – 2011

4. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945

5. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [Текст]: наказ Міністерства фінансів України від 29.10.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.nau.ua

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст] : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.nau.ua

9. *Рзаєва Т.Г.* Доходи та витрати: облік за міжнародними та національними стандартами// Т.Г. Рзаєва, Л.В. Джулій, О.В. Слишинська, Вісник Хмельницького національного університету (економічні науки), № 5, Т. 3. – 2010

10. *Руденко А.О.* Спільні риси та відмінності витрат за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку// А.О. Руденко, Управління розвитком, № 1 (122). – 2012

ДОЛЮК Алла Вікторівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

КУРГІНЯН Ані Зорівна – магістрант Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 28.10.2012 р.