

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2024. № 1.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.1.60>

УДК 657.37

О. М. Панченко,

к. е. н., доцент, доцент кафедри «Облік і оподаткування»,

Національний університет «Запорізька політехніка», м. Запоріжжя

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5357-8039>

А. О. Горох,

студентка 2-го курсу магістратури кафедри «Облік і оподаткування»,

Національний університет «Запорізька політехніка», м. Запоріжжя

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0007-7115-4524>

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ: АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЛЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ ДО МСФЗ

O. Panchenko,

PhD in Economic Science, Associate Professor,

Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, National

University of "Zaporizhzhia Polytechnic", Zaporizhzhia

A. Horokh,

master's student of the 2nd year of the Department of "Accounting and Taxation",

National University of "Zaporizhzhia Polytechnic", Zaporizhzhia

ORGANISATION OF INVENTORY ACCOUNTING: ASPECTS OF ACCOUNTING POLICY FOR EFFECTIVE MANAGEMENT IN THE CONDITIONS OF TRANSITION TO IFRS

Розглянуто поняття та мету організації бухгалтерського обліку запасів. Визначені основні завдання організації обліку в частині облікової політики, оцінки, документування, аналітичного та синтетичного обліку, калькулювання, інвентаризації, звітності, контролю, надання обліково-аналітичної інформації для управління запасами. Ядром правильної та ефективної організації обліку запасів є облікова політика. Елементи облікової політики щодо запасів формалізують у вигляді спеціального розпорядчого документу. Обґрунтовано, що до облікової політики стосовно запасів відносяться лише ті методи та процедури обліку, які відповідають двом умовам: які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності; щодо яких існує можливість вибору серед альтернатив. Проаналізовано переваги та недоліки методів вибуття запасів. Доведено, що при прийнятті рішення щодо вибору серед альтернатив елементів облікової політики щодо запасів крім прямого впливу на величину витрат, слід звертати увагу на інші фактори, пов'язані з ефективністю управління. Облікова категорія «запаси» має складну структуру, отже, доцільно застосовувати окремі підходи до формування облікової політики для різних груп запасів. Запропоновано форму додатку до розпорядчого документу про облікову політику: «Розрахунок – обґрунтування елементів облікової політики стосовно витрат, пов'язаних з вибуттям запасів». У цьому додатку відображується критерії вибору елементів облікової політики серед альтернативних варіантів, з урахуванням прямих та опосередкованих факторів впливу на витрати (доходи) як у фінансовому, так й у податковому обліку.

The organization of inventory accounting is a system of conditions, methods, procedures for structuring and arranging the accounting process with the purpose of obtaining complete, qualitative, reliable and timely information on the receipt and movement of inventories at an enterprise to prepare reliable reports and ensure efficient inventory management. It is substantiated that the organization of inventory accounting should solve a whole complex of tasks. The core of the correct and efficient organization of inventory accounting is the accounting policy, which is formalized in the form of a special administrative document, most commonly, the Order on Accounting Policy at an enterprise. Accounting policies may be formed only with regard to those aspects of an enterprise's business life that can be reflected in monetary

terms. The accounting policy for inventories formed at the enterprise is the result of management decisions regarding choosing options of accounting reflection of business transactions among the alternatives permitted by law. The term "accounting policy" is used to generate information for the preparation of financial statements, and is not used when preparing other types of enterprise reporting, in particular, tax, internal economic (management), statistical, although, of course, the chosen accounting policy also affects the indicators of the items of these types of reporting. It is determined that in this aspect there are disagreements between the requirements of national Ukrainian accounting standards and IFRS. This is due to the traditions of cost regulation. From the taxation point of view, it is important to clearly allocate between expenses that are part of the initial cost of an asset and those that are expenses of the reporting period. In the National Regulation (Standard) 9 "Inventories", such cost allocation is clearly regulated and is not an element of accounting policy, unlike the corresponding practice in developed countries. It considers the formation of the accounting policy in the part of selection of methods of disposal of inventories. The factors of choice of methods of disposal of inventories are characterized in view of ensuring efficient management. It is proved that it is reasonable to choose exactly that method, which will allow for the most accurate assessment of the enterprise's activities. Given that inventories consist of various groups that differ from each other (raw materials, goods, current low-value items, combustible materials, packaging, etc.), it is not only reasonable to apply to each of them individual approaches of forming an accounting policy. This applies not only to the methods of disposal, creation of reserves for natural loss, establishment of the procedure for the distribution of transport procurement costs, but also to the construction of a working plan of accounts in accordance with the conceptual requirements of IFRS. The instrument for grounding professional judgement may become a special annex to the administrative document on accounting policy. In this annex, it reflects the selection criteria for accounting policy elements among alternative options, taking into account their impact on financial results and taxation.

Ключові слова: запаси, облікова політика, ефективність управління, обґрунтування професійного судження.

Keywords: inventories, accounting policy, management efficiency, grounding professional judgement.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Управління запасами є важливою складовою стратегії будь-якого підприємства, спрямованої на посилення конкурентоспроможності, підвищення ефективності роботи та мінімізацію витрат. Управлінська підсистема обліково-аналітичного забезпечення на підприємстві є динамічною, багатоаспектною, багатофункціональною. Належна організація обліку є необхідною умовою для успішного функціонування обліково-аналітичного забезпечення системи управління запасами. Перехід національної традиції обліку запасів на міжнародні стандарти створює нові виклики для підприємств, які прагнуть працювати на міжнародних ринках, тому тема удосконалення організації та ведення запасів є актуальною та витребуваною практикою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор, виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Питанню удосконалення організації та ведення обліку запасів присвятили праці: М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Л.В. Жилкіна, М.В. Кужельний, В.О. Ластовецький В.Г. Лінник, П.П. Німчинов, М. І. Скрипник, В.В. Собко, Г.О. Тарасова, Л. В. Чижевська, та та інші. Аналіз вивчених літературних джерел свідчить, що у працях науковців розглядається багато аспектів організації та обліку запасів, у тому числі порівнюється та аналізується облік запасів за національними та міжнародними стандартами обліку. Але проблема питання формування облікової політики для ефективного управління запасами в умовах переходу до МСФЗ залишається до кінця вивченою, отже, потребує подальших наукових розвідок.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є надання науково обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення організації обліку запасів в частині облікової політики для ефективного управління в умовах переходу до МСФЗ

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Організація бухгалтерського обліку запасів — це система умов, методів, процедур побудови та впорядкування облікового процесу з метою отримання повної, якісної, достовірної та своєчасної інформації про надходження та рух запасів на підприємстві для складання достовірної звітності та забезпечення ефективного управління запасами. Основні завдання організації обліку запасів полягають в наступному (табл. 1).

Таблиця 1 - Основні завдання організації обліку запасів

Завдання організації запасів в частині:	Зміст завдань організації обліку запасів
1	2
1. Облікова політика	1.1. Встановлення одиниця обліку запасів: найменування; – однорідна група (вид) 1.2. Визначення методів оцінки запасів при їх вибутті (ідентифікованої собівартості; середньозваженої собівартості; ФІФО; нормативних витрат; ціни продажу) 1.3. Метод обліку транспортно-заготівельних витрат (пряме включення ТЗВ до первісної вартості; – за середнім відсотком) 1.4. База розподілу ТЗВ, що прямо включаються до первісної вартості запасів. 1.5. Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів 1.6. Складання Робочого плану рахунків у частині запасів
2. Оцінка	2.1. Організація оцінки запасів на момент первісного визнання, на дату балансу, на дату вибуття 2.2. Регулярне уточнення оцінки (вартості) залишків запасів за видами в місцях зберігання і в незавершеному виробництві 2.3. Виявлення всіх витрат, пов'язаних з придбанням або виготовленням запасів для визначення їх первісної та справедливої вартості
3. Документування	3.1. Розробка та затвердження Графіку документообігу операцій з запасами 3.2. Своєчасне, достовірне та повне документування операцій з надходження, зберігання та руху запасів 3.3. Розробка внутрішні документів первинного обліку нетипових форм відповідно до завдань управління 3.4. Своєчасна передача документів до архіву для зберігання
4. Аналітичний облік	4.1. Розробка облікової номенклатури запасів з визначенням одиниць обліку запасів за походженням, призначенням, партії, найменуванням, одиницями виміру, якісних характеристик, місця зберігання тощо 4.2. Визначення регістрів аналітичного обліку 4.3. Побудова складського обліку запасів

5. Синтетичний облік	5.1. Облік запасів на рахунках синтетичного обліку при їх надходженні, зберіганні, внутрішньогосподарському переміщенні та вибутті з підприємства 5.2. Визначення форм регістрів синтетичного обліку запасів відповідно до робочого плану рахунків
6. Калькулювання	6.1. Визначення нормативів використання запасів у виробництві, при витрачанні ГСМ, для адміністративно-господарських цілей 6.2. Визначення виробничої собівартості одиниці готової продукції (послуги) 6.3. Періодичне уточнення вартості незавершеного виробництва на всіх стадіях обробки у вигляді не закінчених обробкою або не переданих на склад виробів, напівфабрикатів, деталей, вузлів тощо 6.4. Встановлення та затвердження методики обліку витрат на виробництво для калькулювання собівартості продукції (фактичної, нормативної, планової, прогнозної) з урахуванням специфіки підприємства
7. Інвентаризація	7.1. Проведення інвентаризації запасів з метою перевірки наявності та стану залишків, виявлення неліквідних, непотрібних запасів та таких запасів, що втратили свою цінність 7.2. Визначення періодичності та обсягів процедур проведення інвентаризацій 7.3. Визначення комісії з проведення інвентаризації та переоцінки запасів
8. Звітність	8.1. Складання рядків фінансової звітності в частині запасів 8.2. Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність наявності та руху виробничих запасів 8.3. Складання рядків податкової звітності в частині запасів 8.4. Складання статистичної звітності щодо наявності та руху запасів
9. Контроль	9.1. Контроль за збереженням та цільовим та внормованим використанням запасів 9.2. Контроль за відповідністю складських запасів нормативам 9.3. Контроль за обсягом і складом витрат, які пов'язані зі збутом продукції та вибуттям інших запасів
10. Надання обліково-аналітичної інформації для управління запасами	9.1. Оптимізація структури та функціонального розподілу облікового апарату щодо запасів 9.2. Автоматизація обліку, складання внутрішньогосподарської звітності, проведення аналізу наявності та руху запасів залежно від цілей управління

Як видно з таблиці 1. організація обліку запасів має вирішувати цілий комплекс завдань. Ядром правильної та ефективної організації обліку запасів є облікова політика, яка формалізується у вигляді спеціального розпорядчого документу, найчастіше, Наказу про облікову політику на підприємстві.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [4], облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Визначення, наведене згідно з МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» майже тотожне українському. За МСБО (IAS) 8, облікова політика - це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. Детальний склад елементів облікової політики наведено у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства (Наказ Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013.)

Облікова політика може формуватися лише стосовно тих явищ господарського життя підприємства, які можуть бути відображені у грошовому вимірнику. Сформована на підприємстві облікова політика є результатом управлінських рішень щодо обрання варіантів облікового відображення господарських операцій серед дозволених законодавством альтернатив. Основні принципи ведення обліку в Україні визначені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»[4]. Отже, облікові методи та процедури – це ключове поняття для формування облікової політики. Саме у можливості здійснення вибору методів та процедур обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат із альтернатив, дозволених законодавством полягає сутність облікової політики на підприємстві.

Бухгалтерський облік має свою систему методів та процедур для досягнення мети – забезпечення надання якісної інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Але не всі методи та процедури бухгалтерського обліку є такими, розкриття яких необхідно при визначенні облікової політики. До облікової політики відносяться лише ті методи та процедури обліку, які відповідають двом умовам:

- 1) Які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності;
- 2) Щодо яких існує можливість вибору серед альтернатив.

Розглянемо детальніше це на прикладі обліку та розкриття у звітності інформації щодо запасів. Так, наприклад, обраний на підприємстві варіант форми бухгалтерських реєстрів ведення обліку запасів, як один з методів документування інформації про господарські операції, не відноситься до методу облікової політики тому, що не впливає на величину статей у фінансовій звітності. Метод визначення первісної вартості запасів впливає на величину статті «Запаси» звітної форми 1 «Баланс». Але склад витрат, які включаються до первісної вартості, не має альтернатив, він імперативно встановлений НПСБО 9 «Запаси» [3]. Отже, метод визначення первісної вартості запасів не є елементом облікової політики.

Важливим є те, що термін «облікова політика», наведений у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» не застосовують при складанні інших видів звітності підприємства, зокрема, податкової, внутрішньогосподарської (управлінської), статистичної, хоча, звісно, обрана облікова політика також впливає на показники статей цих видів звітності. Так обрані в обліковій політиці підприємства методи вибуття запасів прямо впливають на величину витрат у Податковій декларації з податку на прибуток підприємств.

Разом з тим слід зазначити, що у цьому аспекті існують розбіжності між вітчизняними вимогами та МСФЗ. В П(С)БО 9 «Запаси» [3] порівняно з МСБО 2 «Запаси» [1] наведено більш детальний опису складу витрат, які включають у первісну оцінку при надходженні запасів. Це зумовлено національними традиціями регламентації витрат. З точки зору оподаткування, важливо чітко розподіляти витрати на ті, що входять до первісної вартості активу та ті, що є витратами звітного періоду. В НПСБО 9 «Запаси» такий розподіл чітко регламентований та, як зазначалося вище, не є елементом облікової політики, на відміну від практики в розвинених країнах.

Вибір методу вибуття запасів в варіантах розрахунків інвестиційного проєкту може суттєво вплинути на фінансові результати від його реалізації.

Також, попередній розрахунок використання різних методів оцінки вибуття виробничих запасів при їх списанні на витрати виробництва дає можливість додатково забезпечити керівників підприємств важливою інформацією, яка є суттєвою при формуванні і аналізі цінової політики з метою визначення точки беззбитковості виробництва окремих видів продукції, а також загальної оцінки фінансових результатів суб'єкта господарювання [5, 2].

Розглянемо на умовному прикладі. Підприємство на початок жовтня мало на обліку кетчуп серії 45 у кількості 0,5 тис. шт вартістю 35 000 грн. за 1 тис. шт.

Протягом місяця було придбано:

1. 08.10 – 0,7 тис. шт. кетчупу серії 46 вартістю 35 250 грн. за 1 тис. шт.
2. 15.10 було використано 0,9 тис. шт. кетчупу
3. 18.10 – 1,0 тис. шт. кетчупу серії 46 вартістю 35 550 грн. за 1 тис. шт.

Визначимо суму списання запасів за звітний місяць за різними методами оцінки вибуття, які наведемо у таблиці 2.

Таблиця 2. Порівняння вартості вибуття запасів за різними методами

	Кількість, тис. шт	Вартість, грн/тис. шт	Сума, грн
Залишок кетчупу серії 45 на 01.10.2023 р.	0,5	35 000,00	17 500,00
Надійшло 08.10.2023 р. – кетчуп серії 46	0,7	35 250,00	24 675,00
Вибуло 15.10.2023 р – кетчуп	0,9	x	x
Надійшло 18.10.2023 р. – кетчуп серії 46	1,0	35 550,00	35 550,00
Залишок кетчупу на 01.11.2023 р.	1,3	x	x
Оцінювання за методом середньозваженої собівартості на кінець місяця	$C = \frac{0,5 \cdot 35\,000 + 0,7 \cdot 35\,250,00 + 1,0 \cdot 35\,550,00}{0,5 + 0,7 + 1,0} = 35\,329,55$		35 329,55
Оцінювання за методом ідентифікованої собівартості	$C = 0,2 \cdot 35\,000,00 + 0,7 \cdot 35\,250,00 = 31\,675,00$		31 675,00
Оцінювання за методом середньозваженої собівартості на дату операції	$C = \frac{0,5 \cdot 35\,000,00 + 0,7 \cdot 35\,250,00}{0,5 + 0,7} = 35\,145,83$		35 145,83
Оцінювання за методом ФІФО	$C = 0,5 \cdot 35\,000,00 + 0,4 \cdot 35\,250,00 = 31\,600,00$		31 600,00

Як бачимо, результат за кожним методом оцінки вибуття запасів на підприємстві відрізняється по сумі. Найбільша величина витрат спостерігається при використанні методу середньозваженої собівартості. Найменша – за методом ФІФА. Різниця за витратами між цими методами складає 11,8 %.

Але при прийнятті рішення щодо вибору методу вибуття запасів крім цих витрат слід звертати увагу на інші фактори, пов'язані з ефективністю управління.

По-перше, кожен із методів має свої переваги та недоліки, які по-різному впливають на діяльність кожного окремо взятого підприємства. Вести облік за методом ФІФА найбільш просто, зручно та дешево, але можуть занижуватися витрати. Оцінювання за методом ідентифікованої собівартості є найбільш точним, але й найбільш складним з точки зору ведення. Проведення регулярних розрахунків середньозваженої собівартості потребує додаткових витрат часу облікового персоналу, отже, збільшує витрати на документування операцій, на оплату праці працівників бухгалтерії. Тому важливо вибрати саме той метод, який дозволить найбільш точно проводити оцінку діяльності підприємства.

По-друге, запаси, як об'єкт облікової політики, має складну структуру. Запаси включають сировину та матеріали, напівфабрикати, товари на складах та в торгівлі, ГСМ, МШП тощо. Групи запасів суттєво відрізняються між собою за джерелом надходження, причиною утворення, фізичними характеристиками, вимогами до зберігання, призначенням тощо, тому застосовувати до них єдині підходи формування облікової політики не тільки недоцільно, а й неможливо. Це стосується не тільки методів вибуття, створення резервів на природний убуток, встановлення порядку розподілу ТЗВ, а й побудови робочого плану рахунків відповідно до концептуальних вимог МСФЗ.

Для оптимального розв'язання подібних питань при розробці положень облікової політики керівництво та бухгалтери підприємства мають демонструвати службове сумління та використовувати свої професійні судження для у виборі серед альтернативних моделей обліку.

Інструментом обґрунтування професійного судження може стати спеціальний додаток до розпорядчого документа про облікову політику. У

додатку відображується критерії вибору елементів облікової політики серед альтернативних варіантів з урахуванням їх впливу на фінансові результати та оподаткування. При цьому враховують прямі та опосередковані фактори впливу на витрати (доходи) як ц фінансовому, так й у податковому обліку. Такий розрахунок-обґрунтування може мати, наприклад, наступний вид (табл.3).

Таблиця 3. Розрахунок – обґрунтування елементів облікової політики стосовно витрат, пов'язаних з вибуттям запасів

№ з/п	Елемент облікової політики	Величина витрат запасів	Вплив на трудомісткість та величину витрат на оплату праці персоналу бухгалтерії	Величина витрат, пов'язаних з юридичним обґрунтуванням	Загальний висновок щодо впливу на величину фінансового результату в обліку та на сплату податків (зборів)

В решті, вибір методів та процедур облікової політики стосовно запасів для ефективного управління в умовах переходу до МСФЗ має відповідати стратегії підприємства.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

1. Організація бухгалтерського обліку запасів є важливою умовою побудови та впорядкування облікового процесу для побудови системи ефективного управління запасами на підприємстві та здійснення контролю за їх раціональним використанням. Належно організований облік запасів вирішує цілий комплекс завдань. Одною з основ правильної та ефективної організації обліку запасів є облікова політика, яка має бути обґрунтованою та формуватися з урахуванням зовнішніх та внутрішніх умов господарювання підприємства та відповідати стратегії підприємства.

2. Сформована на підприємстві облікова політика щодо запасів є результатом управлінських рішень стосовно вибору варіантів облікового відображення господарських операцій серед дозволених законодавством альтернатив облікових методів та процедур. Ці методи та процедури на

підприємстві мають відповідати двом умовам: використовуватися для складання і подання фінансової звітності та мати альтернативні варіанти.

3. Прийнятті рішення щодо вибору методів та процедур стосовно для формування облікової політики необхідно запасів всебічно аналізувати на фактори, пов'язані з ефективністю управління запасами та підприємством в цілому. Інструментом обґрунтування професійного судження бухгалтерів при формуванні облікової політики може стати спеціальний розрахунок-обґрунтування. У цьому документі має бути відображені критерії вибору елементів облікової політики щодо запасів серед альтернативних варіантів з урахуванням їх впливу на фінансові результати діяльності підприємства та показники оподаткування. При цьому необхідно враховувати як прямі фактори впливу операцій з запасами на витрати, доходи, прибуток, оподаткування, так й опосередковані фактори, пов'язані, наприклад, з оплатою праці персоналу бухгалтерії.

Література

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2), виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 р. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text

2. Павлов П.В. Особливості використання різних методів оцінки запасів. *Науково-технічний збірник*. 2010. №56. с.217-223.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 (П(с)БО 9), затверджений наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

5. Садовська І. Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 688 с.

References

1. The International Accounting Standards Board (2012), "International Accounting Standard 2 (IAS 2) "Inventories", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (Accessed 5 Dec 2023)
2. Pavlov, P.V.(2010), "Peculiarities of using different methods of inventories assessment", *Scientific and technical collection*, vol. 56, pp. 217-223.
3. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), "National Regulation (Standard) 9 "Inventories", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (Accessed 7 Dec 2023) National Regulation (Standard) 9 "Inventories"
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14//> (Accessed 2 Dec 2023)
5. Sadovska, I. B., Bozhidarnik, T.V. and Nahirska, K.E.(2013), *Bukhhalters'kyj oblik* [Accounting], Center of Educational Literature, Lviv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 21.12.2023 р.