

УДК 657.1.012.1

Віктор Онищенко

**ВИКЛЮЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГРУПОВОГО ПРИБУТКУ ПІД ЧАС  
СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ  
У ВИРОБНИЧИХ ГРУПАХ**

Віктор Онищенко

**ИСКЛЮЧЕНИЕ ВНУТРИГРУПОВОЙ ПРИБЫЛИ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ  
КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ  
В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ГРУППАХ**

Viktor Onyshchenko

**ELIMINATION OF INTRAGROUP INCOME IN THE FINANCIAL REPORTING  
OF THE INDUSTRIAL GROUPS**

Розглянуто проблему виключення (елімінації) результатів внутрішньогрупових операцій між учасниками виробничої консолідованої групи. Досліджено основну термінологію внутрішньогрупових операцій при консолідації фінансової звітності. Розкрито відмінність між реалізованим та нереалізованим внутрішньогруповим прибутком. Порушено проблему виключення внутрішньогрупового прибутку з консолідованої фінансової звітності виробничої групи компаній. Висвітлено особливості консолідаційних корегувань виробничих консолідованих груп, що полягає у виключенні внутрішньогрупового прибутку з залишків виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та собівартості її реалізації. Запропоновано наближену методіку розподілу внутрішньогрупового прибутку між залишками виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та собівартості її реалізації, що ґрунтується на розрахунку середнього вмісту внутрішньогрупового прибутку в вартості активів. На прикладі показано застосування цієї методіки.

**Ключові слова:** консолідована фінансова звітність, внутрішньогруповий прибуток, процедури консолідації, материнське підприємство, дочірні підприємства.

Табл.: 4. Бібл.: 6.

Рассмотрена проблема исключения (элиминации) результатов внутригрупповых операций между участниками производственной консолидированной группы. Исследована основная терминология внутригрупповых операций при консолидации финансовой отчетности. Раскрыта разница между реализованной и нереализованной внутригрупповой прибылью. Поднята проблема исключения внутригрупповой прибыли из консолидированной финансовой отчетности производственной группы компаний. Рассмотрены особенности консолидационных корректировок производственных консолидированных групп, состоящие в исключении внутригрупповой прибыли с остатков производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции и себестоимости реализации. Предложена приблизительная методика распределения внутригрупповой прибыли между остатками производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции и себестоимости реализации, основанная на расчете среднего содержания внутригруппового прихода в стоимости активов. На примере показано применение данной методіки.

**Ключевые слова:** консолидированная финансовая отчетность, внутригрупповая прибыль, процедуры консолидации, материнское предприятие, дочерние предприятия.

Табл.: 4. Библ.: 6.

The article considers the problem of exclusion (elimination) of the results of intercompany transactions between members of the consolidated industrial group; it explains the basic terminology of intercompany transactions with the financial reporting consolidation. The article disclosed the difference between realized and unrealized intragroup income, raised the problem of elimination of intragroup income in the consolidated financial statements of the industrial group. It is demonstrated the features of consolidation adjustments of industrial consolidated groups, consisting in the elimination of intragroup income from the remnants of inventories, work in progress, finished production and the COGS. In the article is shown a rough technique of intragroup income distribution between the remainders of inventories, work in progress, finished production and the COGS, based on the calculation of the average content of intragroup income in the value of assets. The example presents the use of this technique.

**Key words:** consolidated financial statements, intragroup income, consolidation procedures, parent company, subsidiaries.

Табл.: 4. Bibl.: 6.

**JEL Classification:** M410

**Постановка проблеми.** Одним із завдань процедур консолідації є виключення результатів внутрішньогрупових операцій з метою представлення групи підприємств як єдиної економічної одиниці. Однією з проблем при цьому є виключення результатів внутрішньогрупої реалізації, яка несе за собою включення до складу вартості активів групи внутрішньогрупового прибутку, який завищує оцінку активів. При цьому реалі-

зовані активи можуть як залишатися у складі групи, так і покинути її повністю або частково. Згідно з п. 4 НП(С)БО 2 під час складання консолідованої фінансової звітності сума нереалізованих прибутків і збитків від внутрішньогрупових операцій має бути вилучена.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання виключення впливу внутрішньогрупових операцій досліджували останнім часом В. Костюченко [2], В.О. Озеран [3], І.В. Семчук [6] та інші. Всі вищезазначені вчені розглядали питання, пов'язані з обліком та відображенням у звітності внутрішньогрупових операцій. Однак у цих дослідженнях не акцентується увага на відмінностях між торговими та виробничими консолідованими групами щодо складності елімінування таких операцій під час складання консолідованої фінансової звітності, а також не розглядаються проблеми розподілу величини внутрішньогрупового прибутку між різними видами активів групи.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Продовжують залишатися не вирішеними на сьогодні проблеми методики та організації виключення результатів внутрішньогрупових операцій, розроблення консолідаційних таблиць, набору методичних підходів щодо цих процедур у різних консолідованих групах. Практично не приділялася увага проблемі внутрішньогрупової реалізації активів, які покупець використовує як сировину для виробництва власної готової продукції з наступним продажем такої продукції за межі групи. Під час складання консолідованої фінансової звітності за наявності таких операцій постає питання розподілу внутрішньогрупового прибутку між залишками запасів (виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції) та собівартістю реалізованої готової продукції.

**Метою цієї статті** є висвітлення процедури виключення внутрішньогрупового прибутку та розроблення методики його розподілу між статтями консолідованої фінансової звітності при елімінації результатів внутрішньогрупової реалізації товарів чи інших активів, які використовує покупець для виробництва власної готової продукції з наступним перепродажем її за межі групи.

**Виклад основного матеріалу.** У статті використано такі терміни, визначення яких наведено в НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [1]:

1) нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій – прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства;

2) внутрішньогрупові операції – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи;

3) група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Для цілей цієї статті під внутрішньогруповим прибутком (збитком) розглядається сума будь-якого прибутку (збитку), який виникає внаслідок внутрішньогрупових операцій незалежно від факту наступної реалізації задіяних у внутрішньогрупових операціях активів за межі групи. У разі, якщо такі активи залишаються у межах групи, їх вартість містить частину внутрішньогрупового прибутку, що є «нереалізованим», якщо ж реалізуються за межі групи – собівартість реалізації містить частину внутрішньогрупового прибутку, який є «реалізованим». Отже, визначене поняття внутрішньогрупового прибутку включає в себе як «реалізовані», так і «нереалізовані» прибутки (збитки) внаслідок внутрішньогрупових операцій. У виробничих консолідованих групах частина внутрішньогрупового прибутку розподіляється не тільки між придбаними в межах групи активами та собівартістю реалізації, як це відбувається у торгівельних консолідованих групах, але розподіляється також і між виробничими запасами, незавершеним виробництвом та готовою продукцією. Розглянемо цю ситуацію на прикладі.

## ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Приклад 1. ПАТ «Пори року» реалізувало дочірньому підприємству ТОВ «Весна» товари (плити ДВП), які використано підприємством «Весна» на виробництво готової продукції за поточний звітний період. Сума реалізації 10 000 грн (без ПДВ). Собівартість реалізованого товару – 80 000 грн (без ПДВ).

Із закуплених ДВП можна виробити 400 столів (частина вартості ДВП у вартості столу становить:  $10\,000 : 400 = 250$  грн). Отримані матеріали на суму 75 000 грн були передані у виробництво. Виробництво 50 столів на дату балансу було незавершене, а 150 столів на цю дату перебувало на складі готової продукції. Протягом звітного періоду було реалізовано 100 столів. Продажна вартість одного столу – 500 грн без ПДВ. Собівартість одного столу – 375 грн. При списанні запасів підприємство використовує метод ідентифікованої собівартості. Ступінь завершеності продукції у виробництві на дату балансу – 80 % (табл. 1).

Таблиця 1

*Розподіл суми внутрішньогрупового прибутку між вартістю виробничих запасів та собівартістю реалізованої готової продукції*

Показник	Кількість одиниць готової продукції (умовна або реальна), шт	Вартісна оцінка	Частка внутрішньогрупового прибутку (гр. 2 : 400)	Розподілення внутрішньогрупового прибутку (гр. 4 · 20 000)
1	2	3	4	5
Сировина та матеріали	100 (=400-50-150-100)	25000 (100·250)	0,25	5000
Незавершене виробництво	50	15000 (50·375·80 %)	0,125	2500
Готова продукція	150	56250 (150·375)	0,375	7500
Собівартість реалізованої продукції	100	37 500 (100·375)	0,25	5000

Із табл. 1 видно, що за базу розподілу було використано реальну кількість столів (одиниць готової продукції), які були продані, перебували у виробництві, на складі готової продукції, та умовну кількість столів, яка може бути вироблена з тієї частини сировини та матеріалів, які залишилися. Розрахунки було здійснено виходячи з припущення, що із закупленої сировини можна виготовити 400 столів (див. умову прикладу 1). Проведені корегування під час складання консолідованої фінансової звітності наведено у табл. 2. Всього балансову вартість запасів при консолідації було зменшено на 15 000 грн (5000 + 2500 + 7500). На цю величину зменшено й розмір нерозподіленого прибутку.

Таблиця 2

*Корегування, які здійснено для виключення наслідків внутрішньогрупової операції в разі наявності розподілу нереалізованого прибутку між вартістю запасів та собівартістю реалізованої продукції*

Показник	Підприємство		Зведена сума	Корегування		Консолідована сума
	материнське	дочірнє		+	-	
1	2	3	4	5	6	7
Звіт про фінансові результати						
Чистий дохід (виручка) від реалізації	100000	50000	150000		100000	50000
Собівартість реалізації	80000	37500	117500		80000 5000	32500
Чистий прибуток	20000	12500	32500			17500

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5	6	7
Баланс						
Сировина та матеріали	–	25000	25000		5000	20000
Незавершене виробництво	–	15000	15000		2500	12500
Готова продукція	–	56250	56250		7500	48750
Нерозподілений прибуток	20000	12500	32500		15000	17500

Наведений приклад для наочності було спрощено у порівнянні з реальною ситуацією. Насправді проблематично визначити ту частину продукції, яку придбано в учасника групи та використано на виробництві в поточному періоді. Особливо це стосується ситуації, коли закупівля подібних матеріалів здійснюється не тільки в учасників групи і матеріали використовуються у виробництві різних видів продукції.

Можна окреслити такі шляхи вирішення цієї проблеми:

1. Вважати, що запаси, придбані в учасника групи у звітному періоді, були використані на виробництво продукції в цьому періоді, а вироблена продукція у цьому періоді була реалізована. Цей метод відповідно до принципу обачності є неприпустимим, оскільки має наслідком завищення прибутку консолідованої групи.

2. Вважати, що комплектуючі та матеріали, придбані в учасника групи у звітному періоді, не були в цьому періоді використані. Цей метод відповідає принципу обачності, проте є неприйнятним для групи, оскільки призводить до заниження прибутку групи.

3. Здійснювати при складанні консолідованої звітності детальну вибірку про використання продукції, придбаної в учасників групи. Цей метод дуже трудомісткий, особливо для застосування на великих підприємствах. До того ж ускладнення виникають, якщо у групі відбуваються внутрішньогрупові переміщення не тільки між одним з учасників та головним підприємством. Наприклад, при вертикальній інтеграції, коли постачання, виробництво і збут здійснюють різні підприємства, що є учасниками однієї групи, відбуваються щонайменше два внутрішньогрупових переміщення активів: від постачальника до виробника, від виробника до підприємства, що займається збутом продукції.

4. Розробити та використати методикау наближеного розподілу внутрішньогрупового прибутку відносно статей балансу чи оборотів за певними рахунками. При цьому дані щодо внутрішньогрупового прибутку (збитку) можна брати зі спеціально розроблених форм внутрішньогрупової звітності.

Зупинимося на останньому варіанті. Найпростіше було б, звичайно, розподілити суму нереалізованого прибутку пропорційно до вартісних показників статей балансу та собівартості реалізованої продукції. Однак така методика не враховує наявних оборотів за рахунками і в ситуації, коли, наприклад, виробництво взагалі не здійснювалося (тобто не було руху сировини), дає спотворений результат. Це означає, що результат розподілу внутрішньогрупового прибутку буде недостовірний, що впливає на достовірність консолідованої фінансової звітності.

Для розподілу внутрішньогрупового прибутку можна застосувати методикау, що є подібною до методикау розподілу транспортно-заготівельних витрат та визначення суми торгової націнки за реалізованими товарами, які описані у п. 9 та п. 22 П(С)БО 9 «Запаси». При цьому розрахунок логічно проводити «по ланцюжку», тобто в напрямі реального руху активів. На першому етапі розраховують нереалізований прибуток від внутрішньогрупової операції, що припадає на залишок сировини та матеріалів на кінець періоду, а разом і прибуток, який включений дочірнім підприємством у витрати на виробництво. На другому етапі розраховують нереалізований прибуток, який припадає на залишки незавершеного виробництва, а на третьому – нереалізований прибуток, який припадає на залишок готової продукції на складі. І тільки після цього обчислюють прибуток, що припадає на собівартість реалізованої продукції.

## ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Розглянемо запропоновану методику на прикладі 2.

Приклад 2. Дочірнє підприємство ТОВ «Весна», крім плит ДВП у материнського підприємства ПАТ «Пори року» (див. приклад 1), закупило ще плити ДВП різної товщини у кількох підприємств за межами групи. Крім виробництва столів, підприємство «Весна» здійснює ще й виробництво стільців, шаф і книжкових полиць. Показник матеріаломісткості становить 0,6667 (250 : 375). Оборотно-сальдову шахову відомість по рахунках сировини та матеріалів, виробництва та готової продукції наведено в табл. 3.

Таблиця 3

*Оборотно-сальдова відомість по рахунках виробничих запасів*

Дт \ Кт	Залишок на початок періоду		201	23	26	63	682	Оборот за Дт	Залишок на кінець періоду	
	Дт	Кт							Дт	Кт
201	3500	–				80 000	100 000	180 000	23 500	–
23	12 000	–	160 000					160 000	62 000	–
26	30 000	–		110 000				110 000	58 000	–
901					82 000			82 000	–	–
Оборот за Кт			160 000	110 000	82 000	80 000	100 000	432 000		

Запропонований алгоритм розрахунку розподілу внутрішньогрупового прибутку наведено в табл. 4. Величина внутрішньогрупового прибутку в залишках на початок періоду за умовою вважається рівною нулю. У процесі розрахунку отримали такі дані про розподіл внутрішньогрупового прибутку: сировина та матеріали — 2561 грн; незавершене виробництво — 2214 грн; готова продукція — 6307 грн; собівартість реалізованої продукції — 8917 грн.

Порівнюючи результати проведених розрахунків з реальним розподілом внутрішньогрупового прибутку (див. табл. 2), можна побачити, що методика розрахунку, наведена в табл. 4, дає значне відхилення від реальних показників, а отже, її також не можна вважати ідеальною. Однак за цією методикою отримують найбільш прийнятні та зрозумілі результати як для тих, хто складає фінансову звітність, так і для тих, хто нею користується.

Таблиця 4

*Розрахунок розподілу суми внутрішньогрупового прибутку*

№ з/п	Показник та алгоритм розрахунку	Джерело інформації або алгоритм розрахунку	Сума, грн
1	2	3	4
1	Рух матеріалів		
1.1	Залишок матеріалів на початок періоду	Ряд. 1.4 розрахунку за минулий період або початкове сальдо по рахунку 201	3500
1.2	Закуплено матеріалів за період	Оборот по Дт 201	180000
1.3	Передано матеріалів у виробництво	Оборот з Кт 201 в Дт 23	160000
1.4	Залишок матеріалів на кінець періоду	Ряд. 1.1 + Ряд. 1.2 – Ряд. 1.3	23500
2	Внутрішньогруповий прибуток, який припадає на матеріали		
2.1	На початок періоду	Ряд. 2.4 розрахунку за минулий період	0
2.2	За період	За даними підприємств-продавців з розроблених форм внутрішньогрупової звітності	20000
2.3	Передано у виробництво	Ряд. 1.3 · (Ряд. 2.1 + Ряд. 2.2) / (Ряд. 1.1 + Ряд. 1.2)	17439
2.4	На кінець періоду	Ряд. 2.1 + Ряд. 2.2 – Ряд. 2.3	2561
3	Витрати на виробництво		
3.1	Залишок незавершеного виробництва на початок періоду	Ряд. 3.4 розрахунку за минулий період або початкове сальдо по рахунку 23 (у частині вартості сировини та матеріалів і наданих послуг від підприємств групи)	8000

Закінчення таблиці 4

1	2	3	4
3.2	Всього витрати сировини та матеріалів за період	Ряд. 1.3	160000
3.3	Сировина та матеріали, які використані на випуск продукції	Матеріаломісткість · (Оборот з Кт 23 в Дт 26)	73333
3.4	Залишок незавершеного виробництва на кінець періоду	Ряд. 3.1 + Ряд. 3.2 – Ряд. 3.3	94667
4	Внутрішньогруповий прибуток, який припадає на незавершене виробництво		
4.1	На початок періоду	Ряд. 4.4 розрахунку за минулий період	0
4.2	По витратах поточного періоду	Ряд. 4.2.1 + Ряд. 4.2.2	17439
4.2.1	По матеріалах, списаних у виробництво	Ряд. 2.3	17439
4.2.2	По послугах, придбаних усередині групи	За даними підприємств-продавців з розроблених форм у внутрішньогруповій звітності	0
4.3	На випуск продукції	Ряд. 3.3 · (Ряд. 4.1 + Ряд. 4.2) / (Ряд. 3.1 + Ряд. 3.3)	15224
4.4	На кінець періоду	Ряд. 4.1 + Ряд. 4.3 – Ряд. 4.3	2214
5	Рух готової продукції		
5.1	Залишок на початок періоду	Ряд. 5.1 за минулий період або матеріаломісткість × Початкове сальдо по рахунку 26	20000
5.2	Випущено продукції за період	Ряд. 3.3	73333
5.3	Реалізовано продукції за період	Матеріаломісткість (Оборот з Дт 26 в Кт 901)	54667
5.4	Залишок готової продукції на кінець періоду	Ряд. 5.1 + Ряд. 5.2 – Ряд. 5.3	38667
6	Внутрішньогруповий прибуток, який припадає на готову продукцію		
6.1	Залишок на початок періоду	Ряд. 6.4 розрахунку за минулий період	0
6.2	За випущеною продукцією в поточному періоді	Ряд. 4.3	15224
6.3	На реалізовану продукцію	Ряд. 5.3 · (Ряд. 6.1 + Ряд. 6.2) / (Ряд. 5.1 + Ряд. 5.2)	8917
6.4	На кінець періоду	Ряд. 6.1 + Ряд. 6.2 – Ряд. 6.3	6307

**Висновки і пропозиції.** В обліку виробничої групи, за умови, що одне з підприємств здійснює внутрішньогрупові закупівлі сировини, полуфабрикатів, послуг, звичайною є ситуація розподілу внутрішньогрупового прибутку між виробничими запасами, незвершеним виробництвом, готовою продукцією та собівартістю її реалізації. Така ситуація є складною для здійснення консолідуючих коригувань, спрямованих на виключення внутрішньогрупового прибутку. Бухгалтерський облік у межах групи має бути побудований таким чином, щоб міг дозволити провести розподіл внутрішньогрупового прибутку. Допомогти в цьому може запропонована в цій статті методика такого розподілу.

Перспективним є дослідження інших можливих методик виконання розподілу внутрішньогрупового прибутку та організації процедур консолідації (аналітичний облік, побудова консолідуючих таблиць).

#### Список використаних джерел

1. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»* [Електронний ресурс] : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
2. *Костюченко В. М.* Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України : навчально-практичний посібник / В. М. Костюченко. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 528 с.
3. *Озеран В. О.* Місце класифікації внутрішніх розрахунків в організації та методиці їх обліку, контролю та аналізу / В. О. Озеран, Н. О. Литвиненко // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей : Міжнародна науково-практична конференція. – Житомир : Рута, 2009. – 148 с.

## ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

4. *Онищенко В.* Методика та організація консолідованої фінансової звітності / В. Онищенко. – Чернігів : Чернігівські береги, 2009. – 168 с.
5. *Онищенко В.* Розподіл внутрішньогрупового прибутку при консолідації фінансових звітів / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 22–29.
6. *Семчук І. В.* Вплив внутрішніх операцій на звітність об'єднання (групи) підприємств / І. В. Семчук, В. Г. Мазур // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3. – С. 327–337.

## References

1. *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 2 "Konsolidovana finansova zvitnist" [National Accounting Reglament (Standard) 2 "Consolidated Financial Statements"]*. (2013, June 27). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
2. *Kostiuchenko, V.M. (2008). Konsolidovana finansova zvitnist: mizhnarodnyi dosvid ta praktyka Ukrainy [Consolidated financial statements: international experience and practice of Ukraine: Educational-practical guide]*. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury (in Ukrainian).
3. *Ozeran, V.O. & Lytvynenko, N.O. (2009). Mistse klasyfikatsii vnutrishnikh rozrakhunkiv v orhanizatsii ta metodytsi yikh obliku, kontroliu ta analizu [Place the classification of domestic payments in organization and methods of accounting, control and analysis]*. Proceedings from *V Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia «Bukhhalterskyi oblik, analiz i kontrol v systemi korporatyvnoho upravlinnia: rozvytok intelektualnykh i tekhnichnykh mozhlyvostei» – The Five International Scientific and Practical Conference "Accounting, analysis and control in corporate governance: development of intellectual and technical capabilities"*. Zhytomyr, PP "Ruta", pp. 93–106 (in Ukrainian).
4. *Onyshchenko, V. (2009). Metodyka ta orhanizatsiia konsolidovanoi finansovoi zvitnosti [Methods and organization of the consolidated financial statements]*. Chernihiv: Chernihivski oberehy (in Ukrainian).
5. *Onyshchenko, V. (2007). Rozpodil vnutrishnohropovoho prybutku pry konsolidatsii finansovykh zvitiv [Distribution of intragroup income on consolidation of financial statements]*. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and Auditing*, no. 5, pp. 22–29 (in Ukrainian).
6. *Semchuk, I.V. (2011). Vplyv vnutrishnikh operatsii na zvitnist obiednannia (hrupy) pidpriemstv [The impact on internal operations reporting association (group) companies]*. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu – Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, no. 3, pp. 327–337 (in Ukrainian).

**Онищенко Віктор Петрович** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту, Чернігівський національний технологічний університет (вул. Шевченка, 95, м. Чернігів, 14027, Україна).

**Онищенко Виктор Петрович** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, налогообложения и аудита, Черниговский национальный технологический университет (ул. Шевченко, 95, г. Чернигов, 14027, Украина).

**Onyshchenko Viktor** – PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of Department of Accounting, Taxation and Audit, Chernihiv National University of Technology (95 Shevchenka Str., 14027 Chernihiv, Ukraine).

**E-mail:** onvp83@gmail.com