

ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

ACCOUNTING AT RESTAURANT ENTERPRISES: THEORETICAL ASPECT

УДК 651.1:640.43

<https://doi.org/10.32843/bses.63-22>

Костюк У.З.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Івано-Франківський національний
технічний університет нафти і газу

Савчук Т.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Івано-Франківський національний
технічний університет нафти і газу

Хома С.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Івано-Франківський національний
технічний університет нафти і газу

Kostyuk Ulyana

Ivano-Frankivsk National Technical
University of Oil and Gas

Savchuk Tetyana

Ivano-Frankivsk National Technical
University of Oil and Gas

Khoma Svitlana

Ivano-Frankivsk National Technical
University of Oil and Gas

В умовах розвитку ринкових відносин та інтеграції України до Європейського Союзу зростає роль туристичної діяльності, значну частку в якій займають підприємства ресторанного господарства. Важливим складником, що забезпечує ефективність діяльності підприємства, є правильна організація ведення бухгалтерського обліку. У статті розглянуто основні особливості діяльності підприємств ресторанного господарства, нормативно-правову базу щодо ведення обліку. Досліджено організацію бухгалтерського обліку підприємств ресторанного господарства з урахуванням специфіки діяльності підприємств даної галузі. Дано характеристику існуючих підходів до обліку в закладах ресторанного господарства в Україні: торгового та виробничого. Наведено позитивні та негативні боки цих методів обліку та надано рекомендації щодо підвищення ефективності ведення обліку на підприємствах ресторанного господарства.

Ключові слова: ресторанне господарство, бухгалтерський облік, торговий метод, виробничий метод, облікова політика.

В условиях развития рыночных отношений и интеграции Украины в Европейский

Союз возрастает роль туристической деятельности, значительную долю в которой занимают предприятия ресторанного хозяйства. Важным условием обеспечения эффективности деятельности предприятия является правильная организация ведения бухгалтерского учета. В статье рассмотрены основные особенности деятельности предприятий ресторанного хозяйства, нормативно-правовая база ведения учета. Исследованы проблемы организации бухгалтерского учета предприятий ресторанного хозяйства с учетом специфики деятельности предприятий данной отрасли. Представлена характеристика существующих методов учета на предприятиях ресторанного хозяйства в Украине: торгового и производственного. Приведены положительные и отрицательные стороны этих методов учета и даны рекомендации по повышению эффективности ведения учета на предприятиях ресторанного хозяйства.

Ключевые слова: ресторанное хозяйство, бухгалтерский учет, торговый метод, производственный метод, учетная политика.

One of the most important components of the service sector in Ukraine is the restaurant business because many enterprises operate in this field. Restaurant enterprises include not only restaurants but also canteens, diners, bars, cafés, buffets, delicatessen shops, cafeterias, kitchen factories, etc. The proper organization of accounting is an important component that ensures the efficiency of the enterprise in this industry. The restaurant business is a very specific type of activity. It combines production, retail and service sector. In this regard, accounting at restaurants has certain features. The process of cooking dishes from food ingredients in the kitchen is an element of production activity; the sale of manufactured dishes and purchased goods is an element of retail trade; the establishment of trade margins and an element of services is for the organization of consumer leisure, so accounting is non-standard here. Unlike production enterprises, restaurant enterprises do not have work in progress and stocks of finished products in the warehouse, except for culinary departments that produce ready-to-cook products. There are described the existing approaches to accounting in restaurants in Ukraine: trade and production approach, an approach to reflecting the receipt of stocks, using and selling of ready meals and purchased goods. The positive and negative sides of these accounting methods are defined and recommendations to increase the efficiency of accounting at restaurants are given. Two groups of restaurant business enterprises depending on the complexity of the technological process are defined and the accounting methods for each of them, which do not contradict the regulations, are described. Despite the greater labour intensity of the production method, we consider it correct to apply the production method of accounting to the restaurant business entities with a complex technological process.

Key words: restaurant business, accounting, trade method, production method, accounting policy.

Постановка проблеми. Тема обліку в ресторанному господарстві є дуже актуальною, оскільки у цій галузі здійснює свою діяльність значна кількість суб'єктів господарювання. До закладів ресторанного господарства належать не лише ресторани, а й їдальні, закусочні, бари, кафе, буфети, магазини кулінарних виробів, кафетерії, фабрики-кухні тощо. Як і будь-яка інша галузь, ресторанне господарство має свої особливості: об'єднує у собі елементи виробництва, роздрібною торгівлі та сфери послуги, тому облік на підприємствах ресторанного господарства є специфічним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню проблем організації бухгалтерського обліку на підприємствах громадського харчування присвячено праці таких учених, як І.О. Башин-

ська [1], Ф.Ф. Бутинець, С.В. Брік [2], С.Ф. Голов, І.В. Десяткіна [3], О.В. Карпенко, О.В. Мелень [4], Л.А. Половинчак [5] та ін. Низка питань має дискусійний характер, зокрема це стосується питань організації обліку наявності та руху товарно-матеріальних цінностей на підприємствах ресторанного господарств.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження особливостей організації бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств ресторанного господарства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до п. 1.3 Правил роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, ресторанне господарство – вид економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності щодо надання

послуг відносно задоволення потреб споживачів у харчуванні з організуванням дозвілля або без нього. Організаційно-структурною одиницею у сфері ресторанного господарства є сам заклад ресторанного господарства, який здійснює виробничо-торговельну діяльність: виробляє і (або) дотворює, продає й організовує споживання продукції власного виробництва та закупних товарів, може організувати дозвілля споживачів [6].

Починаючи з 2016 р., за даними Державної служби статистики України, кількість підприємств, основною діяльністю яких є діяльність із забезпечення стравами та напоями, постійно зростає. Станом на кінець 2019 р. порівняно з 2016 р. їх кількість зросла на 20,1%. З усіх підприємств, діяльністю яких є забезпечення стравами та напоями, 97% становлять малі підприємства, у тому числі 80% – мікропідприємства [7].

Ефективність діяльності будь-якого підприємства значною мірою залежить від правильної організації ведення бухгалтерського обліку. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності на підприємстві є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [8]. Кожне підприємство, у тому числі суб'єкт ресторанного бізнесу, має свої особливості, проблеми і способи їх вирішення. Побудова бухгалтерського обліку залежить також від рівня складності бізнесу.

Бухгалтерський облік на підприємствах ресторанного господарства, як і на підприємствах інших галузей народного господарства, є обов'язковим видом обліку, який ведеться безперервно з моменту їх реєстрації до моменту ліквідації, тому на кожному підприємстві бухгалтерський облік повинен бути організований відповідним чином з урахуванням особливостей конкретного підприємства з дотриманням установлених правил.

Суб'єкт ресторанного господарства, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», самостійно визначає форму організації бухгалтерського обліку, методи обробки облікових даних, облікову політику шляхом затвердження Наказу про облікову політику, затверджує правила документообігу і т. п. [8].

Відповідно до п. 3 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємствах ресторанного господарства та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважений ним орган [8].

Бухгалтерський облік ґрунтується на документуванні всіх господарських процесів і відо-

браження їх у системі бухгалтерських рахунків із використанням методу подвійного запису. Його регламентують міжнародні та національні нормативи та законодавчі акти. Первинний облік повинен бути пристосованим до особливостей діяльності суб'єкта господарювання.

Оскільки ресторанне господарство має ознаки виробництва (виготовляє з продовольчої сировини кулінарні страви та вироби), роздрібною торгівлі (продає виготовлені страви і куповані товари, встановлюючи на них торговельну націнку) та сфери послуг (організовує дозвілля споживачів), тому й облік тут є нестандартним. На відміну від виробничих підприємств на підприємствах ресторанного господарства відсутнє незавершене виробництво та залишки готової продукції на складі, бо, згідно із Санітарними правилами, уся продукція повинна бути реалізованою за один день за винятком кулінарних цехів, які займаються виробництвом кулінарних напівфабрикатів, які можуть зберігатися на складі.

Відповідно до таких особливостей, розроблено Методрекомендації № 157, в яких викладено порядок організації бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства [9]. Незважаючи на те що ці Методрекомендації затверджено наказом Мінекономіки, вони містять багато норм, що суперечать П(С)БО. Однак сьогодні іншого подібного документа немає, тому не залишається нічого іншого, як їх використовувати в частині, що не суперечить П(С)БО, тим більше що власне назва документа свідчить не про обов'язкове, а лише про рекомендаційне його застосування.

Метод рекомендації № 157 пропонують два методи організації бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства: торговий та виробничий.

Проведений аналіз показав, що застосування торгового методу є більш розповсюдженим серед суб'єктів ресторанного господарства, оскільки він є простішим щодо ведення обліку. Особливістю торгового методу є облік сировинного складника на рахунку 23 «Виробництво» з урахуванням торгової націнки, навіть якщо в коморі ці запаси обліковувалися за первісною вартістю. Тому з виробництва готові страви оприбутковують уже з урахуванням торгової націнки за цінами, зазначеними в калькуляційних картах (реалізаційними цінами). При цьому інші загальновиробничі витрати на рахунку 23 не відображають, а відображаються на рахунку 93, що суперечить Інструкції № 291 та П(С)БО.

Усі витрати суб'єктів ресторанного господарства можна розподілити на витрати, що формують собівартість виготовлених страв і купівельних товарів, які реалізуються, та інші витрати діяльності. Під купівельними товарами розуміють товар, який придбавають підприємства ресторанного господарства для подальшого перепродажу споживачам без видозміни (порціонування, нарізання, додаткового оформлення) [6].

Незважаючи на те що майже весь текст Методичних рекомендацій № 157 присвячено саме торговому методу, ми вважаємо за доцільне застосовувати не його, а виробничий метод обліку витрат.

Виробничий метод передбачає стандартну методологію калькулювання собівартості витрат на виробництво страв та виробів згідно з вимогами П(С)БО як на звичайному виробничому підприємстві. На рахунку 23 відображають прямі витрати на виготовлення страв (переважно це вартість сировини за первісною вартістю), на рахунку 91 – загально-виробничі витрати. Цей метод не передбачає нарахування торгової націнки під час обліку витрат на виготовлення страв. Націнку можна нарахувати тільки на етапі реалізації готових страв та виробів, якщо є бажання вести облік готових виробів за цінами продажу. Облік продажу купованих товарів ведуть у загальному порядку, передбаченому для

роздрібної торгівлі. Основним плюсом цього методу є його узгодженість із чинними П(С)БО.

Особливості відображення двох методів обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства наведено в табл. 1.

Проаналізувавши вищезазначені методи, зауважено таке:

1. Відображення і сировини, і купівельних товарів на рахунку 28 «Товари» за торгового методу суперечить Інструкції до застосування плану рахунків № 291 [10] (у частині відображення сировини), згідно з якою на цьому рахунку повинні відображатися товарно-матеріальні цінності, що призначені для продажу без переробки. Під сировиною у підприємствах ресторанного господарства розуміють продовольчу сировину, а саме продукцію рослинного, тваринного, мінерального, синтетичного чи біотехнологічного походження,

Таблиця 1

Відмінності методів обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства

Торговельний метод		Виробничий метод
Товари в коморі обліковують за первісною вартістю	цінами продажу	
На якому рахунку ведуть облік сировини в коморі?		
На субрахунку 281 «Товари на складі»		рахунок 20 «Виробничі запаси» – якщо сировину використовують лише для виробництва продукції; субрахунок 281 «Товари на складі» – якщо для виробництва продукції використовують товар, що продається в роздрібній мережі підприємства ресторанного господарства
За якою вартістю ведуть облік сировини в коморі?		
За первісною вартістю (торгову націнку нараховують при передачі сировини у виробництво на рахунок 23)	За ціною продажу (торгову націнку нараховують при оприбуткуванні на субрахунок 281 бух. проводкою Дт 281 Кт285)	За первісною вартістю
Які витрати включають до собівартості виробництва?		
Тільки сировинну складову (вартість сировини)		Тільки сировинний складник (вартість сировини)
За якою вартістю обліковують сировину у виробництві?		
За продажною		За первісною
на рахунок 23 відносять суму націнки записом Дт 23 - Кт 285	–	
Де обліковують витрати на управління виробництвом та на обслуговування виробничого процесу?		
На рахунку 93 «Витрати на збут»		На рахунку 91 «Загально-виробничі витрати»
Як відображають реалізацію та куди відносять собівартість продукції (товарів)?		
На субрахунок 702 «Дохід від реалізації товарів»		На субрахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції» списують дохід від реалізації готових виробів (страв). На субрахунок 702 «Дохід від реалізації товарів» списують дохід від реалізації купівельних товарів
На субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів»		На субрахунок 901 «Собівартість реалізованої продукції» списують собівартість реалізованих готових виробів (страв). На субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» списують собівартість реалізованих купівельних товарів

основне призначення якої – використання для виробництва харчових продуктів [6].

За виробничого методу сировина обліковується за первісною вартістю на рахунок 20 «Виробничі запаси», використання її у виробництві на рахунок 23 «Виробництво». Це відповідає вимогам П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати». Цей підхід більш трудомісткий, аніж торговий, але він забезпечує розрахунок фактичної собівартості виготовлених страв.

2. Так само суперечить Інструкції до застосування плану рахунків № 291 [10] за використання торгового методу відображення на рахунок 23 «Виробництво» прямих витрат на виробництво (сировинний складник) та націнки (Дт23 Кт 281). Якщо облік запасів у коморі ведеться за цінами продажу, то торгова націнка нарахована є вже в коморі (Дт281 Кт 285) й у виробництво ці запаси попадають уже з націнкою. Якщо ж облік запасів у коморі ведеться за первісною вартістю, то за передачі її у виробництво нараховується торгова націнка (Дт23 Кт 285).

3. До виробничої собівартості, згідно з П(С)БО 16 «Витрати», повинні включатися всі прямі витрати на виробництво. Зазвичай на практиці підприємства ресторанного господарства під час калькулювання страв включають тільки сировинний складник і не включають до прямих витрат витрати на оплату праці персоналу, що задіяний у виготовленні страв. Це можна пояснити тим, що кухарі переважно отримують погодинну зарплату, яку неможливо розподілити на кожну страву. Тому такі витрати включають до складу витрат звітного періоду. Це стосується також витрат на амортизацію кухонного обладнання, оскільки, враховуючи особливості операційної діяльності таких підприємств, неможливо визначити, яка саме частка витрат на амортизацію обладнання, яке використовується для виготовлення практично всіх страв на кухні, припадає на ту чи іншу страву. Аналогічна ситуація з комунальними витратами тощо.

Такі витрати за торгового методу обліковуються у складі витрат на збут на рахунок 93, але вони не стосуються обслуговування відвідувачів, тому вважаємо за доцільне відображати їх на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», оскільки вони більше пов'язані з виробництвом. Загальновиробничі витрати, відповідно до П(С)БО 16, потрібно в кінці звітного періоду розподіляти, але враховуючи специфіку діяльності підприємств ресторанного господарства, що вся вироблена продукція має бути реалізована, тобто немає залишку незавершеного виробництва, то накопичені загальновиробничі витрати за звітний місяць доцільно списувати на собівартість реалізації (Дт90).

4. Використання під час списання собівартості реалізованих страв кухні кореспонденції рахунків Дт902 Кт23, зазначеної в Методре-

комендаціях № 157, суперечить роз'ясненням Інструкції до плану рахунків щодо застосування рахунку 23.

Погоджуємося з думкою І.В. Десяткіної, що всі підприємства ресторанного господарства для цілей бухгалтерського обліку можна поділити на дві великі групи: підприємства ресторанного господарства, які здійснюють складний технологічний процес, та підприємства ресторанного господарства, на яких сировина та напівфабрикати проходять дуже простий технологічний процес (охолодження, розігрівання, порціювання та оформлення) [3, с. 107]. Для підприємств першої групи передбачається окремий облік запасів, які беруть участь у виробничо-торговельній діяльності, та запасів, які призначені для обслуговування виробництва та управління підприємством. Запаси, які беруть участь у виробничо-торговельній діяльності, поділяються на сировину і товари та відображаються на різних рахунках бухгалтерського обліку. Облік сировини, яка в подальшому буде проходити стадії обробки, вести на субрахунок 201 «Сировина та матеріали». Інші ж запаси, які придбані з метою перепродажу та не будуть проходити відповідних стадій обробки, відображатимуться на рахунок 28 «Товари» [3, с. 108].

Підхід, призначений для використання в закладах ресторанного господарства, на яких сировина та напівфабрикати проходять дуже простий технологічний процес, припускає облік сировини і напівфабрикатів у коморі вести на субрахунок 281 «Товари на складі» за цінами продажу. Передача сировини у виробництво оформлюється проводкою Дт 281 «Товари на складі» Кт 282 «Товари в торгівлі». За цим підходом не калькулюють собівартість продукції, тому рахунок 23 «Виробництво» не використовується. Сировина не затримується на кухні, її після незначної обробки одразу передають у торговельний зал для продажу [3, с. 111].

Суб'єкт ресторанного господарства повинен самостійно визначитися з методом обліку й обов'язково прописати вибраний метод у Наказі про облікову політику підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. Раціональна організація ведення бухгалтерського обліку на підприємствах ресторанного господарства неможлива без урахування специфіки діяльності таких підприємств. У результаті проведеного дослідження проаналізовано два підходи до ведення обліку, зазначено невідповідність окремих моментів обліку нормам П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати» та Інструкції до застосування плану рахунків. Незважаючи на більшу трудомісткість виробничого методу, вважаємо за доцільне застосовувати виробничий метод обліку витрат на підприємствах ресторанного бізнесу, що мають складний технологічний процес.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Башинська І.О., Новак Н.Г. Особливості обліку у готельно-ресторанному бізнесі. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 6. С. 17–19.
2. Брік С.В. Ресторанний бізнес: особливості фінансового обліку та аудиту продукції за торговельним та виробничим методами. *Вісник НТУ «Харківський політехнічний інститут»*. *Економічні науки*. 2017. № 45(1266). С. 79–82.
3. Десяткіна І.В., Глушук О.М. Підходи до організації обліку виготовлення продукції в закладах ресторанного господарства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. Вип. 3(21). Ч. 1. С. 102–112.
4. Мелень О.В. Організація бухгалтерського обліку готельно-ресторанного бізнесу: теоретичні аспекти. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 6(11). С. 353–357. URL: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/34188> (дата звернення: 19.03.2021).
5. Половинчак Л.А. Порівняльний аналіз методів обліку діяльності підприємств ресторанного бізнесу. *Європейські перспективи*. 2015. № 2. С. 145–150.
6. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства : Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 № 219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0680-02> (дата звернення: 13.02.2021).
7. Статистична інформація / Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 19.02.2021).
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 18.02.2021).
9. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами : Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003 № 157. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0157569-03#Text> (дата звернення: 20.02.2021).
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 10.03.2021).

REFERENCES:

1. Bashynska I.O., Novak N.H. (2018) Osoblyvosti obliku u hotelno-restorannomu biznesi [Features of accounting in the hotel and restaurant business]. *Ekononika. Finansy. Pravo*, vol. 6, pp. 17–19.
2. Brik S.V. (2017) Restoranniy biznes: osoblyvosti finansovoho obliku ta audytu produktsii za torhivel-

nym ta vyrobnychym metodamy [Restaurant business: features of financial accounting and auditing of products by trade and production methods]. *Visnyk NTU «Kharkivskiy politekhnichnyi instytut»*. *Ekonomichni nauky*, vol. 45(1266), pp. 79–82.

3. Desiatkina I.V., Hlushchuk O.M. (2011) Pidkhody do orhanizatsii obliku vyhotovlennia produktsii v zakladakh restorannoho hospodarstva [Approaches to the organization of accounting for the manufacture of products in restaurants]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 3(21), no. 1, pp. 102–112.

4. Melen O.V. (2017) Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku hotelno-restorannoho biznesu: teoretychni aspekty [Organization of accounting of hotel and restaurant business: theoretical aspects]. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, vol. 6(11), pp. 353–357.

5. Polovynchak L.A. (2015) Porivnialnyi analiz metodiv obliku diialnosti pidpriemstv restorannoho biznesu [Comparative analysis of methods of accounting for the restaurant business]. *Yevropeiski perspektyvy*, no. 2, pp. 145–150.

6. Pravyla roboty zakladiv (pidpriemstv) restorannoho hospodarstva [Rules of work of establishments (enterprises) of restaurant economy]: Nakaz Ministerstva ekonomiky ta z pytan yevropeiskoi intehratsii Ukrainy vid 24.07.2002 r. no.219. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0680-02> (accessed 13 February 2021).

7. Statystychna informatsiia [Statistical information]: Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed 19 February 2021).

8. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [On accounting and financial reporting in Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. no. 996-XI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed 18 February 2021).

9. Metodychni rekomendatsii shchodo vprovadzhenia natsionalnykh polozhen (standartiv) bukhhalterskoho obliku u sferi hromadskoho kharchuvannia i pobutovykh posluh, harmonizovanykh z mizhnarodnymy standartamy [Methodical recommendations on implementation of national provisions (standards) of accounting in the field of public catering and household services, harmonized with international standards]: Nakaz Ministerstva ekonomiky ta z pytan yevropeiskoi intehratsii Ukrainy vid 17.06.2003 r. no. 157. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0157569-03#Text> (accessed 20 February 2021).

10. Instruktisiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. no. 291. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (accessed 10 March 2021).