

Перше національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку: а що буде далі?

Найбільш помітним нововведенням в сфері нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні стало затвердження у 2013 році Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Загальні вимоги до фінансової звітності" (НП(С)БО 1). Нове положення отримало статус національного та замінило облікові стандарти, які окремо визначали порядок подання кожної з основних форм фінансової звітності. Зміни покликані наблизити облік та подання фінансової звітності за національними стандартами до міжнародних стандартів обліку.

Стаття присвячена аналізу основних положень нового національного стандарту, який регулює порядок формування показників фінансової звітності для підприємств, які складають звітність за вітчизняними стандартами, так і для тих підприємств, котрі в своїй діяльності керуються Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). На основі проведеного дослідження, виокремлено головні особливості цього нормативно-правового документа та зазначено, що концепція складання фінансової звітності за НП(С)БО 1, суперечить концептуальній основі складання такої звітності за МСФЗ. На думку автора, єдині типові форми для складання фінансової звітності як за національними, так і за міжнародними стандартами, внаслідок існування відмінностей між цими двома групами стандартів, несуть у собі ризик до перекручення статистичних даних.

Ключові слова: нормативно-правове регулювання, фінансова звітність, Національні (положення) стандарти бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності.

К.В. БЕЗВЕРХИЙ
(ООО "Нью-Паріс", г. Киев, Украина)

Первое национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета: а что будет дальше?

Наиболее заметным нововведением в сфере нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета в Украине стало утверждение в 2013 году Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета "Общие требования к финансовой отчетности" (НП(С)БУ 1). Новое положение получило статус национального и заменило учетные стандарты, которые отдельно определяли порядок представления каждой из основных форм финансовой отчетности. Изменения призваны приблизить учет и представления финансовой отчетности по национальным стандартам к международным стандартам учета.

Статья посвящена анализу основных положений нового национального стандарта, который регулирует порядок формирования показателей финансовой отчетности для предприятий, составляющих отчетность по отечественным стандартам, так и для предприятий, которые в своей деятельности руководствуются Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). На основе проведенного исследования, выделены главные особенности этого нормативно-правового документа и указано, что концепция составления финансовой отчетности по НП(С)БУ 1, противоречит концептуальной основе составления такой отчетности по МСФО. По мнению автора, единственные типовые формы для составления финансовой отчетности, как по национальным, так и по международным стандартам, вследствие существования различий между этими двумя группами стандартов, несут в себе риск к искажению статистических данных.

Ключевые слова: нормативно-правовое регулирование, финансовая отчетность, Национальные (положения) стандарты бухгалтерского учета, Международные стандарты финансовой отчетности.

First National Regulation (Standard): What Will Be Ahead?

The most notable innovation in regulatory accounting software in Ukraine was the adoption of the National Accounting Provision (Standard), 'General Requirements for Financial Statements' (NAP(S) 1) in 2013. The new provision was given the national status and it superseded the accounting standards which determined the order of each primary financial statement presentation. The changes were to be made to bring the national accounting and financial reporting in accordance with international accounting standards.

The article analyzes the main provisions of new national standard that regulates formation of financial statements for companies reporting under national standards, and for enterprises whose activities are guided by the International Financial Reporting Standards (IFRS). Based on the research, the main points of this legal document have been highlighted, and it has been also emphasized that the concept of financial statements for the NAP(S) 1 is on the contrary to the conceptual basis of the same statement under IFRS. According to the author, only standard forms of financial statements, prepared in conformity with either with national or international standards, due to differences between the two sets of standards, may carry the risk of information distortion.

Keywords: legal regulation, financial reporting, National Accounting (Provisions) Standards, International Financial Reporting Standards.

Постановка проблеми. 7 лютого 2013 року Міністерство фінансів України своїм наказом № 73 (надалі – наказ № 73) [5] затвердило Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" (надалі – НП(С)БО 1). Ця подія, без перебільшення стала одним із найбільш помітних нововведень в сфері нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні. Нове положення отримало статус національного та замінило облікові стандарти, які окремо визначали порядок подання кожної з основних форм фінансової звітності. Такі зміни покликані наблизити облік та подання фінансової звітності за національними стандартами до міжнародних стандартів обліку та слугують об'єктом нашого наукового дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми та перспективи впровадження міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку розглядали у своїх наукових дослідженнях Ф. Бутинець, С. Голов [11, 12], С. Гушко, В. Дерій, В. Жук [13], Т. Кучеренко, С. Легенчук, Л. Ловінська, Н. Лоханова, Н. Малюга, В. Моссаковський, О. Петрук, М. Пушкар, І. Чалий, М. Шигун та інші. Проте сьогодні, в контексті останніх законодавчих змін методології формування показників фінансової звітності, подальше дослідження теорії та практики впровадження облікових стандартів в Україні набуває нової актуальності.

Метою статті є аналіз норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та виокремлення його головних особливостей.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до п. 2 Наказу № 73 втратив чинність наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 "Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку" [8]. Отже, втратили чинність наступні П(С)БО:

- 1) "Загальні вимоги до фінансової звітності";
- 2) "Баланс";
- 3) "Звіт про фінансові результати";
- 4) "Звіт про рух грошових коштів";
- 5) "Звіт про власний капітал".

Відповідно п. 3 Наказу № 73 юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством, застосовують форми фінансової звітності, що наведені у НП(С)БО 1, починаючи зі звітності за I квартал 2013 року й в наступних звітних періодах [5]. Проте, як зазначив 28.03.2013 р. на конференції "МСФЗ в Україні: Практичний досвід впровадження" начальник управління методології бухгалтерського обліку Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України О. Канцуров, за перший квартал 2013 р. українські підприємства, що складають звіти за Міжнародними стандартами фінансової звітності (надалі - МСФЗ), зобов'язані подати в державні органи лише дві форми фінансової звітності – Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) [15]. Проте провідний вітчизняний вчений-економіст С. Голов вказує, що фінансова звітність за перший квартал 2013 року, яка містить лише баланс та звіт про фінансові результати, не відповідає вимогам МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність", а тому не є проміжною фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ [12].

НП(С)БО 1 складається з чотирьох наступних розділів: розділу I «Загальні положення», розділу II «Склад та елементи фінансової звітності», розділу III «Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки», розділу IV «Розкриття інформації у фінансовій звітності»; крім вищепереліченого, стандарт містить три додатки, два з яких – типові форми звітності (як звичайної, так і

косолідованої), а третій – перелік додаткових статей фінансової звітності.

Відповідно до п. 1 р. I НП(С)БО 1, цим Національним положенням (стандартом) визначається мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів [5]. Водночас НП(С)БО 1 не містить інструктивних матеріалів щодо заповнення форм фінансової звітності. 30 січня 2013 р. на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України розміщено для публічного обговорення проект наказу Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності" [4], в яких вирішувалося питання щодо порядку заповнення нових форм фінансової звітності. Станом на 01.04.2013 р. доступ до вказаного вище проекту на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України обмежено, а рекомендації щодо заповнення цих форм фінансової звітності не оприлюднено. Також у зв'язку із зміною форм фінансової звітності Міністерство фінансів України розробило проект нової редакції Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, який було оприлюднено 19.03.2013 р. на офіційному веб-сайті міністерства [3].

Розділ I "Загальні положення" НП(С)БО 1 виглядає досить інформативним, адже містить визначення 37 облікових термінів.

Відповідно до п. 4 р. I НП(С)БО 1, метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [5].

Згідно з п. 1 р. II НП(С)БО 1 фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року [5]. Перші чотири форми за НП(С)БО 1 отримали нові бланки для заповнення, тоді як чинними наразі залишаються:

– примітки до річної фінансової звітності (т. ф. № 5) [9];

– додаток до Приміток до річної фінансової звітності "Інформація за сегментами" [7].

С. Голов, зазначає, що нові форми фінансової звітності, які є додатком до НП(С)БО 1, суперечать окремим положенням МСФЗ, передусім МСБО 1 "Подання фінансової звітності" і МСБО 7 "Звіт про рух грошових коштів" (це стосується усіх форм звітності), і ці суперечності неможливо виправити розкриттям інформації у примітках. Взагалі, уніфіковані форми звітності апіорі не здатні врахувати специфіку діяльності усіх підприємств та усі ситуації, що виникатимуть на практиці. Тому

встановлення уніфікованих форм фінансової звітності суперечить концепції МСФЗ [12]. Фінансова звітність складена на основі методології МСФЗ за формами, наведеними у додатках НП(С)БО 1, є статистично-фінансовою. Фінансовою звітністю загального призначення можна вважати лише примітки до фінансових звітів [11, с. 7]. Також, доречно прислухатись до думки С. Голова, що у зв'язку із запровадженням МСФЗ в Україні потребує розгляду питання щодо доцільності подальшого застосування П(С)БО як аналогів МСФЗ [11, с. 8]. Адже, за даними дослідження Фундації з МСФЗ країн Великої двадцятки та 46 інших країн, 95 % країн заявили про намір запровадити саме МСФЗ як єдиний глобальний стандарт, а 80 % вже прийняли МСФЗ для всіх, або для більшості своїх публічних підприємств. В тих юрисдикціях, де МСФЗ вже прийнято, існують лише незначні модифікації цих стандартів. Більше половини вже прийняли також МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs). В звіті зазначено, що шлях до МСФЗ у всіх країн різний, але кінцева мета одна – повне прийняття МСФЗ [14]. В. Жук наголошує, що першочергово важливим для України є не поспіх в процесах імплементування чи, навіть, адаптування МСФЗ, а нарощування здатності національних бухгалтерських шкіл брати участь конвергенційних процесах їх підготовки [13, с. 166].

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, відповідно до п. 2 р. II НП(С)БО 1, національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" [5]. Водночас потрібно звернути увагу на п. 1 р. IV НП(С)БО 1, у якому зазначено, що підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств, використовують форми звітів, затверджені цим стандартом [5]. Отже, малі та середні підприємства, які ведуть бухгалтерський облік за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, судячи з усього, повинні складати повний комплект фінансової звітності, визначений НП(С)БО 1 [5], а не Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (Баланс т. ф. 1-м та Звіт про фінансові результати т. ф. 2-м), як це прописано в П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" [6].

Особливістю нового НП(С)БО 1 є те, що у фінансовій звітності можна не наводити статті, по яких відсутня інформація до розкриття, та дозволяється доповнення додатковими статтями у разі необхідності. Так, згідно п. 4 р. II НП(С)БО 1, підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей

фінансової звітності, наведених у додатку 3 до стандарту, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: а) інформація є суттєвою; б) оцінка статті може бути достовірно визначена [5].

Згідно з п. 1 р. IV НП(С)БО 1, фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності складають підприємства, які відповідно до законодавства зобов'язані їх застосовувати, а також ті, які прийняли таке рішення (закріплене в обліковій політиці) самостійно. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств можуть застосовувати підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності відповідно до законодавства, а також ті підприємства, які прийняли таке рішення самостійно. Застосування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств не допускається підприємствами, на які не поширюється сфера його застосування [5].

Аналізуючи НП(С)БО 1 з точки зору відповідності вітчизняної фінансової звітності, складеної за МСФЗ, необхідно зазначити:

1. У вітчизняних формах фінансової звітності з'явився такий показник, як сукупний дохід. Відповідно до п. 3 р. I НП(С)БО 1 термін "інший сукупний дохід" – це доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства [5]. Також, згідно з п. 3 р. I НП(С)БО 1, поняття "сукупний дохід" – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [5]. Вказані вище терміни являють собою ті ж самі поняття, що фігурують у офіційному перекладі МСБО 1 "Подання фінансової звітності" як загальний сукупний прибуток та інший сукупний прибуток [1]. Проте на практиці бухгалтерам важко пояснити, що саме має на увазі Міністерство фінансів України, прибуток чи дохід. Це, в свою чергу, свідчить про неякісний переклад МСБО (МСФЗ), про що було наголошено у нашому попередньому дослідженні [10].

2. Відповідно до параграфу 54 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" звіт про фінансовий стан повинен включати статті «фінансові активи» та «фінансові зобов'язання» [1]. Проте такі статті не виділено у т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і № 2-к Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), що, на нашу думку, суперечить підходам складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ.

3. У т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і т. ф. № 1-к Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) наявні статті фінансових інвестицій. Така категорія у системі МСФЗ не визначена, тому це може призвести до непорозумінь між підходами НП(С)БО 1 та МСБО 1 "Подання фінансової звітності" [1].

4. Т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і № 2-к Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) не дозволяє виконувати параграф 55 МСБО 1 "Подання фінансової звітності", згідно з яким

"суб'єкт господарювання подає додаткові рядки статей, заголовки та проміжні підсумкові суми у звіті про фінансовий стан, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану суб'єкту господарювання" [1].

5. У т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і т. ф. № 1-к Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) наявні статті 1040 "Довгострокова дебіторська заборгованість", 1155 "Інша поточна дебіторська заборгованість", 1090 "Інші необоротні активи" та 1190 "Інші оборотні активи". У вищенаведених статтях на практиці можуть потрапити як фінансові активи, так і нефінансові активи. Такий підхід буде суперечити підходу, що визначений МСБО 1 "Подання фінансової звітності" [1]. Вищенаведене застереження також можна віднести до статей зобов'язань.

6. Щодо структури фінансової звітності, зокрема звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Міністерство фінансів України запропонувало окреме подання звіту про сукупний дохід – відповідні дані наводяться в спеціальному другому розділі т. ф. № 2. Параграф 81b МСБО 1 "Подання фінансової звітності" вищевказаний підхід допускає, проте вимагає, щоб другий звіт про сукупний прибуток починався з прибутку або збитку та відображав компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи) [1]. А другий розділ Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) т. ф. № 2 починається з статті "Дооцінка (уцінка) необоротних активів", код рядка 2400, що суперечить вимогам МСБО 1 "Подання фінансової звітності" [1].

7. Параграф 82a МСБО 1 "Подання фінансової звітності" [1] починаючи з 2012 року вимагає, щоб у звіті про сукупні доходи елементи іншого сукупного доходу були представлені в розрізі можливості їх перекласифікації у статті прибутку або збитку. Проте вищевказана вимога не виконана у т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і № 2-к Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

8. У т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і № 2-к Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) наводиться рядок 2455 "Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом" [5]. Така можливість надається параграфом 91b МСБО 1 "Подання фінансової звітності" [1]. Однак, використовуючи вищевказану можливість, підприємство має розподілити податок між тими елементами іншого сукупного доходу, які можуть згодом бути перекласифіковані в розділ прибутку або збитку, і статтями, що не будуть згодом перекласифіковані в розділ прибутку або збитку. Ця вимога МСБО 1 "Подання фінансової звітності" [1] також виявилася невиконаною.

9. Т. ф. № 3 Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) та т. ф. № 3-н Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) не містять окремих статей "Сплачений податок на прибуток", "Відсотки сплачені", що передбачено МСБО 7 "Звіт

про рух грошових коштів" та не дозволяють застосовувати окремі положення цього стандарту [2].

10.Параграф 106 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" [1] встановлює правило, згідно з яким у звіті про зміни капіталу повинен наводитися показник загального сукупного прибутку. Однак т. ф. № 4 Звіт про власний капітал і т. ф. № 4-к Консолідований звіт про власний капітал такого показника не містять.

11.Згідно з параграфом 107 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" [1] суб'єкт господарювання повинен подавати у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках суми дивідендів, визнаних як виплати власникам протягом цього періоду, а також відповідну суму дивідендів на акцію. Проте цей показник у вітчизняних формах звітності знаходиться у т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і № 2-к Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у статті 2650 "Дивіденди на одну просту акцію". Наведений підхід щодо відображення дивідендів у фінансовій звітності також суперечить вимогам МСФЗ.

12.На відміну від інших форм звітності, т. ф. № 4 "Звіт про власний капітал" не передбачає наведення інформації за попередній звітний період, що також суперечить МСФЗ.

Висновки. Проведений аналіз норм першого національного положення (стандарту) дає змогу зробити висновок, що концепція складання фінансової звітності за цим нормативно правовим документом суперечить концептуальній основі складання такої звітності за МСФЗ. Єдині типові форми фінансової звітності для складання як за П(С)БО, так і за МСФЗ, внаслідок існування відмінностей між обома групами цих облікових стандартів, несуть ризик до перекручення статистичних даних.

Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень та конкретизації. Вважаємо за доцільне розпочати наукову дискусію щодо необхідності адаптації форм фінансової звітності, які затверджені НП(С)БО 1 як для підприємств, що складають звітність за національними обліковими стандартами, так і для підприємств, що складають звітність за МСФЗ.

4 Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320282/file/IAS%2001.pdf>.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 "Звіт про рух грошових коштів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364246/file/ias-07.pdf>.

3. Про затвердження Змін до Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: Проект наказу Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article/main?art_id=369493&cat_id=363499.

4. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Проект наказу Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=363491&cat_id=60406.

5. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.

7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 "Фінансова звітність за сегментами": Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.

8. Про затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>.

9. Про Примітки до річної фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.

10. *Безверхий К.* Фінансова звітність за МСФЗ: міфологія від Мінфіну / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 2. – С. 8-11.

11. *Голов С.* МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – С. 3-8.

12. *Голов С.Ф.* Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – № 8/13. – ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2013.

13. *Жук В.М.* Бухгалтерський облік: шляхи вирішення практики і науки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.

14. Тріумфальна хода МСФЗ: звіт про поточні успіхи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gaap.in.ua/archives/2339>.

15. УкрМСФО: за первый квартал только две формы [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.gaap.in.ua/archives/2204>.