К. О. Кухта,
к. е. н., методист, викладач обліково-фінансових дисциплін,
Лубенський фінансово-економічний коледж Полтавської державної аграрної академії
ORCID ID: 0000-0002-2649-3128

В. В. Джура,
заступник директора з навчальної роботи, викладач обліково-фінансових дисциплін,
Лубенський фінансово-економічний коледж Полтавської державної аграрної академії
ORCID ID: 0000-0002-5077-8457

DOI: 10.32702/2306-6806.2020.7.114

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ КРЕДИТ-НОТИ ВІД НЕРЕЗИДЕНТА В УКРАЇНІ

К. Kukhta,
PhD in Economics, Methodist, teacher of accountant-financial of Lubny
Financial-economic college of Poltava State Agriculture Academy

V. Dzhura,
Deputy Director for Academic Affairs, teacher of accountant-financial of Lubny
Financial-economic college of Poltava State Agriculture Academy

FEATURES OF APPLYING A CREDIT NOTE FROM A NON-RESIDENT IN UKRAINE

Багатьом вітчизняним імпортерам доводиться стикатися з кредит-нотами від іноземних партнерів. Передусім слід з'ясувати поняття кредит-ноти.

Кредит-нота — це розрахунковий документ, у якому міститься повідомлення, скероване однією зі сторін (постачальником) іншій стороні (покупцю) про запис у кредит рахунку останньої визначеної суми через настання обставини, яка надала іншій стороні право вимоги цієї суми. Це визначення використовують податківці у своїх роз'ясненнях, його зустрічаємо і в судовій практиці.

Сфера його застосування дуже широка. Але найбільш розповсюджений варіант — коли за допомогою кредит-ноти оформляють знижку на товари, отримані від нерезидента. Причому надається така знижка нерідко вже після оприбуткування, а інколи й після продажу закордонного товару. З тим, які облікові, митні та податкові наслідки чекають підприємство, яке отримало таку кредит-ноту, розберемося в цій статті.

Статтю присвячено дослідженню сутності кредит-ноти, висвітлено порядок документального оформлення та податково-митні наслідки. Проведено деталізацію відображення в бухгалтерському обліку кредит-ноти від нерезидента.

The article is devoted to the study of the nature of the credit note, documented procedure and tax and customs consequences are explained. The accounting is detailed credit notes from a non-resident.

The credit note is tied to specific facts: granting a discount on goods supplied by a non-resident, a bonus for motivation or settling issues with substandard goods.

A credit note is a settlement document that contains a notice sent by the supplier to the buyer of the goods, on the entry in the credit account of a certain amount, given the occurrence of circumstances that gave the buyer the right to claim this amount.

More often, a credit note is used in the case of providing the buyer with a discount or bonus. But it is possible that the credit note is used in a situation with substandard goods: as a debt forgiveness in terms of the value of defective goods or as reimbursement of costs associated with the elimination of defects. However, be careful, the credit note is only a message from a non-resident that you are receiving a discount or waiting for a refund. The basis for the credit note should be the agreement itself. It should provide for the possibility, conditions and nature of its provision.

If the contract does not specify these conditions, they must be supplemented by provisions (additional agreement), which would regulate the mechanism of drawing up such a document as a credit note.

Therefore, the nature of the credit note sent to you will depend on the terms of your foreign trade agreement with a non-resident supplier or on an additional agreement made to such an agreement.

And so that the tax consequences do not catch you by surprise, consider the possible contractual interpretations of the credit note.

The credit note is characterized by the following features:

1) a credit note may arise only between entities that are in a settlement relationship as a result of concluding a foreign trade contract;

2) credit note — a message from the supplier / creditor to the address of the buyer / debtor. The notification is made in the form of a settlement document, the initiator of which is the supplier;

4) sending a credit note or "entry in the credit account" on the credit note involves reducing the debt of the buyer / debtor to the supplier / creditor;

5) the credit note is issued in the event of certain circumstances or after the fulfillment of certain conditions by the buyer under the contract, as a result of which the buyer has the right to demand from the supplier to reduce the debt for the delivered goods.

Thus, based on the above, the credit note is a message that the value of the goods is reduced, and the basis for such notice is a contract or additional agreement, which should provide for the possibility of a discount.

Ключові слова: кредит-нота, трансфертне ціноутворення, нерезидент, податково-митні наслідки, аркуш коригування, інвалютна заборгованість.

Key words: credit note, transfer pricing, non-resident, tax and customs consequences, adjustment sheet, foreign currency debt.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У вітчизняних нормативах кредит-нота не згадується. Але кредит-ноти не заборонені, законні та активно застосовуються. Перш ніж перейти до податків та обліку слід визначитися з поняттям.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретичними питаннями трансфертного ціноутворення, а також їхньою практичною реалізацією займаються багато вітчизняних та зарубіжних науковців, державних діячів і практиків, фірм та міжнародних організацій. Однак питання кредит-ноти незважаючи на ґрунтовні дослідження в фахових виданнях питань оподаткування і бухгалтерського обліку є недостатньо вивченим в умовах українських реалій. Зокрема базові поняття трансфертного ціноутворення і приклади його функціонування (у тому числі з позицій податкового контролю) розглядали Х. Вілмотт, К. Друрі, Дж. Фостер та Ч. Хорнгрен, Ю. Аркатова, П. Дзюба, М. Макаренко, Т. Савченко, А. Павленко, О. Полянська, О. Терещенко, М. Колдовський та ін. Значну роль у цьому аспекті можуть відіграти податкові консультанти, які спроможні надавати роз'яснення з актуальних проблем вибору методики та дотримання правил і принципів трансфертного ціноутворення.

ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Насамперед зазначимо, що чинним законодавством України не передбачено такого поняття, як "кредит-нота" та не визначено його правовий статус.

Кредит-нота — документ, за допомогою якого регулюються розрахункові відносини із закордонними контрагентами. Сфера його застосування дуже широка. Але найбільш розповсюджений варіант — коли за допомогою кредит-ноти оформляють знижку на товари, отримані від нерезидента. Причому надається така знижка нерідко вже після оприбуткування, а інколи й після продажу закордонного товару. З тим, які облікові, митні та податкові наслідки чекають підприємство, яке отримало таку кредит-ноту, розберемося в цій статті.

МЕТА СТАТТІ

Основною метою наукового дослідження є висвітлення теоретичних засад поняття "кредит-нота" та порядок її відображення в бухгалтерському обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Передусім нагадаємо, що кредит-нота є тільки повідомленням, отриманим від нерезидента, про те, що договірна вартість товару зменшена. А підставою для такого повідомлення виступає сам договір або додаткова угода до нього. У них і має бути передбачена можливість та умови надання такої знижки, а також порядок її оформлення за допомогою кредит-ноти.

Крім того, якщо отримана від нерезидента кредит-нота не містить обов'язкових реквізитів первинного документа, передбачених ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV, необхідно додатково оформити документ, що містить такі реквізити. Він і буде доку-

ментальною підставою для відображення наданої знижки в обліку (наприклад, бухгалтерська довідка або акт про встановлення нової ціни).

Кредит-нота (англ. Credit-note) — це розрахунковий документ, в якому міститься повідомлення, яке направляється однією із сторін (постачальником), що перебуває у розрахункових відносинах, іншій стороні (покупцеві) про запис у кредит рахунку останньої певної суми через настання обставини, що створила у іншій стороні право вимоги цієї суми.

Кредит-нота характеризується такими ознаками:

1) кредит-нота може виникнути тільки між суб'єктами, що перебувають у розрахункових відносинах у результаті укладення зовнішньоекономічного контракту;

2) кредит-нота — повідомлення від постачальника/кредитора на адресу покупця/боржника. Повідомлення складається у формі розрахункового документа, ініціатором складання якого виступає саме постачальник;

3) право на застосування, оформлення, складання кредит-ноти виникає у постачальника після виникнення у покупця кредиторської заборгованості перед ним;

4) направлення кредит-ноти або "запис в кредит рахунку" за кредит-нотою передбачає зменшення заборгованості покупця/боржника перед постачальником/кредитором;

5) кредит-нота оформлюється при настанні певних обставин або після виконання певних умов покупцем за договором, в результаті яких у покупця виникає право вимагати від постачальника зменшення заборгованості за поставлені товари.

Звернемо увагу, що перелік обставин, за яких покупець набуває права вимоги, у відповідь на яке постачальник-нерезидент повинен скласти кредит-ноту, чітко не визначений навіть у міжнародній практиці. Такі обставини сторони обумовлюють у контракті.

У практиці зовнішньоекономічних відносин кредит-нота найчастіше застосовується у разі: надання покупцю знижки або бонусів; виявлення покупцем недопоставлених або бракованих товарів; необхідності знищення покупцем прострочених товарів; виявлення факту помилки, що призвело до виписки постачальником розрахункових документів за завищеною ціною тощо.

Документальне оформлення кредит-ноти.

Кредит-нота може виникати тільки у рамках контракту, який, у свою чергу, передбачає можливість використання такого розрахункового документа сторонами і тільки за тих обставин, які обумовлені контрактом. Відповідно, на етапі укладення контракту на поставку товару сторони мають передбачити у відповідних його розділах умови та порядок складання кредит-ноти, її документального оформлення. Якщо контрактом зазначені умови не передбачено, то його необхідно обов'язково доповнити положеннями, які регулюватимуть механізм складання такого документа, як кредит-нота. У разі виявлення покупцем факту поставки неякісного товару, такий факт має бути зафіксований документально, наприклад, актом про невідповідність якості. Після складання такого акта покупець має направити постачальнику-нерезиденту претензію, яку той задовольняє шляхом складання кредит-ноти. В результаті складання кредит-ноти постачальник зменшує суму плати за поставлений товар.

Кредит-нота у складі доходів.

Відповідно до П(С)БО 15 "Дохід", а також норм ст. 134, 135 Податкового кодексу сума зменшення заборгованості покупця-резидента на підставі отриманої від нерезидента кредит-ноти має бути визнана іншим операційним доходом та вплинути на об'єкт оподаткування з податку на прибуток. Отримання знижки від нерезидента за подальшими поставками.

З метою врегулювання питання щодо зменшення кредиторської заборгованості покупця через поставку нерезидентом товару неналежної якості та зменшення впливу цієї операції на об'єкт оподаткування з податку на прибуток необхідно:

— внести зміни до контракту щодо механізму врегулювання питань у випадку надходження товару неналежної якості;

— повідомити продавця про поставку товару неналежної якості, додавши до повідомлення перелік товару, якість якого є неналежною, та ознак неналежної якості;

— запропонувати переоцінку вартості товару у зв'язку із втратою ним належної якості із зазначенням за кожним товаром його зміненої ціни та вартості;

— запропонувати продавцю на суму поставки неякісного товару надати знижку на товар у майбутніх поставках;

— отримати від продавця-нерезидента відповідь щодо надання знижки при майбутніх поставках.

Бухгалтерський облік кредит-ноти.

Порядок відображення в обліку знижки на товар, отриманої після його оприбуткування, національними стандартами не визначено. А ось згідно з п. 11 МСБО 2 "Запаси" торговельні знижки віднімають від витрат, пов'язаних з придбанням товару. Тому, якщо товар перебуває на складі, на дату отримання кредит-ноти слід відкоригувати його первісну вартість, що буде відображено проводкою: Дт 281 — Кт 632 (методом сторно).

Якщо ж товар уже реалізований, то проводки можуть бути різні залежно від періоду його реалізації. Так, якщо кредит-нота отримана в тому самому календарному році, в якому відбулася реалізація, необхідно відкоригувати собівартість реалізації товару: Дт 902 — Кт 632 (методом сторно). Якщо ж знижка надана в наступному після реалізації товару році, її слід відобразити проводкою: Дт 632 — Кт 719.

Відображаючи знижку в обліку, необхідно врахувати, що інвалютна заборгованість на дату отримання кредит-ноти в смі наданої знижки трансформується в немонетарну статтю. Адже в цій частині її погашення грошовими коштами не відбувається.

Тому в разі, якщо до дати отримання кредит-ноти валютна заборгованість підлягала перерахунку, тобто на неї раніше вже були нараховані курсові різниці (наприклад, на дату балансу, або на дату часткового її погашення), то такі нараховані на суму знижки курсові різниці тепер мають бути відкориговані.

Приклад. 12.11.2015 р. підприємство оприбуткувало імпорtnі товари вартістю \$250000 (курс НБУ — 22,756907 грн/\$). 20.01.2016 р. отримано кредит-ноту на суму \$50000 (курс НБУ — 24,844282 грн/\$). Водночас станом на 20.01.2016 р. підприємство уже реалізувало товари зазначеної партії на суму 2503259,80 грн (у тому числі 1137845,40 грн у 2015 році). Курс НБУ на 31.12.2015 р. — 24,000667 грн/\$.

Для того щоб правильно розподілити суму наданої знижки, слід визначити частку реалізованого товару (у тому числі у 2015 році) у загальній вартості цієї партії. При цьому для спрощення прикладу вважатимемо, що жодні інші витрати, крім вартості за контрактом, підприємство до собівартості товару не включало.

Частка нереалізованих товарів: (5689226,80 грн — 2503259,80 грн): 5689226,80 грн = 0,56.

Частка реалізованих у 2016 р. товарів: (2503259,80 грн — 1137845,40 грн): 5689226,80 грн = 0,24.

Частка реалізованих у 2015 р. товарів: 1137845,40 грн: 5689226,80 грн = 0,20.

Податково-митні наслідки.

Одразу зазначимо такий нюанс: якщо до дати отримання кредит-ноти товари були реалізовані за ціною нижче, ніж їх первісна договірною вартість, і підприємство на виконання вимог п. 188.1 ПКУ донараховувало по-

Таблиця 1. Облік кредит-ноти, отриманої від нерезидента

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, (\$/грн)
			Дт	Кт	
1	12.11.2015	Оприбутковано товари (\$250000 x 22,756907 грн/\$ = 5689226,80 грн)	281	632	\$250000 5689226,80
2	31.12.2015	Відображено курсову різницю на дату балансу (24,000667 грн/\$ - 22,756907 грн/\$) x \$250000	945	632	310940
3	Відображено суму наданої знижки:				
3.1	20.01.2016	Відкориговано вартість нереалізованих товарів (\$50000 x 0,56 x 22,756907 грн/\$) методом сторно	281	632	\$28000 637193,40
3.2	20.01.2016	Відкориговано собівартість реалізованих у 2016 році товарів (\$50000 x 0,24 x 22,756907 грн/\$) методом сторно	902	632	\$12000 273082,88
3.3	20.01.2016	Відображено суму знижки, що припадає на реалізовані у 2015 році товари (\$50000 x 0,20 x 22,756907 грн/\$)	632	719	\$10000 227569,07
4	Відображено курсові різниці, якщо згідно з обліковою політикою, на дату господарської операції				
a)	курсів різниці розраховуються в межах суми господарської операції і перерахунок заборгованості за цією статтею на кінець дня не проводиться:				
4.1	20.01.2016	Відкориговано раніше нараховану курсову різницю* (24,000667 грн/\$ - 22,756907 грн/\$) x 50000	632	719	62188
б)	курсів різниці розраховуються за всією статтею (або в межах суми господарської операції і на кінець дня проводиться перерахунок залишку заборгованості за цією статтею):				
4.1	20.01.2016	Відкориговано раніше нараховану курсову різницю* (24,000667 грн/\$ - 22,756907 грн/\$) x 50000	632	719	62188
4.2	20.01.2016	Відображено курсову різницю на суму заборгованості, що залишилася (24,844282 грн/\$ - 24,000667 грн/\$) x 200000	945	632	168723

* Якби знижка була надана в тому ж році, що й нарахована курсова різниця, яка підлягає коригуванню, проводка була б така: **Дт 945 – Кт 632 (методом сторно)**

даткові зобов'язання з ПДВ на різницю між ціною реалізації та договірною вартістю, то при зменшенні договірної вартості є всі підстави відкоригувати такі раніше донараховані ПЗ. Причому можливість проведення такого коригування не обмежена жодними строками, адже про виправлення помилок у цьому випадку не йдеться. Провести коригування слід на дату отримання кредит-ноти.

Крім того, якщо контрактна вартість товару зменшена, виникає резонне запитання: а чи може бути відкоригована і митна вартість цього товару? Адже в разі, якщо митна вартість буде зменшена, усі митні платежі, сплачені при ввезенні товару, також будуть перераховані.

Згідно з п. 1 ст. 269 МКУ за письмовим зверненням декларанта або уповноваженої ним особи і з дозволу контролюючого органу інформація, зазначена в митній декларації, може бути змінена. Після закінчення процедури митного оформлення таке право зберігається за декларантом протягом трьох років з дня закінчення митного оформлення (п. 2 ст. 269 МКУ).

Порядок унесення змін до митних декларацій визначається Кабміном (п. 7 ст. 269 МКУ). Так, для внесення змін декларант (або уповноважена ним особа) має подати митному органу заяву разом із засвідченими в установленному порядку копіями документів, що підтверджують необхідність унесення таких змін.

Про це йдеться в абзаці другому п. 33 Положення про митні декларації, затверджене постановою КМУ від 21.05.2012 р. № 450. При отриманні знижки такими документами можуть бути додаткова угода про зміну ціни, оновлена специфікація, кредит-нота.

Якщо митний орган прийме рішення про внесення змін до митної декларації, він оформить до неї аркуш коригування за формою згідно з додатком 4 до Положення № 450 (див. п. 37 цього Положення).

Оформлення аркуша коригування здійснюють у порядку, затвердженому Мінфіном (абзац четвертий п. 37

Положення № 450). Так, згідно з п. 12 Порядку № 1145 у розділі II аркуша коригування відображають розрахунок сум митних платежів з урахуванням нових даних, а до розділу III вносять фактичні дані про доплату (повернення) митних платежів, штрафні санкції (у разі їх наявності), зокрема зазначають: код виду платежу, дату, суму, підстави для повернення або доплати. Такий аркуш коригування має бути оформлено митним органом протягом 10 робочих днів з дня надходження до митного органу інформації про доплату (повернення) сум митних платежів або реєстрації заяви декларанта (уповноваженої особи) в митному органі (п. 3 Порядку № 1145).

Водночас митний орган може відмовити у внесенні змін до митної декларації, але в такому разі він зобов'язаний невідкладно, у письмовому або в електронному вигляді повідомити декларанта про причини та обставини такої відмови (п. 1 ст. 269 МКУ).

Однією з причин відмови в цьому випадку може бути метод, за допомогою якого була визначена митна вартість при первісному декларуванні. Так, якщо вона була визначена одним із другорядних методів, передбачених п. 1 ст. 57 МКУ (ср. 030958400), передивлятися її в разі отримання кредит-ноти митний орган навряд чи стане. А ось якщо митна вартість визначалася основним методом — виходячи з договірної вартості, для її перегляду є всі підстави.

Проте варто зазначити, що позиція податківців з цього питання не така оптимістична. У своєму листі від 15.10.2015 р. № 21843/6/99-99-19-03-02-15 вони заявили, що вносити зміни до митних декларацій на підставі документів, які були створені після здійснення митного оформлення товарів, при отриманні від постачальника нерезидента кредит-ноти підстав немає.

Вважаємо, що такий підхід податківців занадто категоричний і законодавчо не обґрунтований, адже можливість коригування митної вартості передбачена МКУ.

Що ж до долі податкового кредиту з ПДВ, сплаченого при ввезенні товару, то вона безпосередньо залежатиме від "митного" результату.

Так, якщо контролюючий орган прийме рішення про перерахунок митної вартості, а відповідно і митних платежів, сплачених при ввезенні товарів, сума ввізного ПДВ також буде зменшена. Податковий кредит у такому разі підлягає зменшенню в періоді оформлення аркуша коригування. Адже згідно з п. 201.12 ПКУ документом, що підтверджує право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі ввезення товарів на митну територію України, є митна декларація, оформлена згідно із законодавством. А оформлений митним органом аркуш коригування є невід'ємною частиною відповідної митної декларації (абзац п'ятий п. 37 Положення № 450). Тому обов'язок відкоригувати податковий кредит виникає тільки в періоді оформлення аркуша коригування незалежно від дати фактичного повернення з бюджету сум переплаченого ПДВ.

До речі, відобразити таке коригування слід у рядку 11.1 поточної декларації з ПДВ зі знаком "мінус" (див. листи ДФС від 28.12.2015 р. № 27875/6/99-99-19-03-02-15, від 22.12.2015 р. № 27404/6/99-99-19-03-02-15 з поправкою на чинну форму декларації). Хоча харківські податківці рекомендують у цьому випадку подавати уточнюючий розрахунок до податкової декларації того періоду, в якому до податкового кредиту було включено суму ПДВ за відкоригованою митною декларацією (див. лист ГУ ДФС у Харківській обл. від 25.09.2015 р. № 3147/10/20-40-15-01-15). Проте, на наш погляд, такий підхід законодавчо не обґрунтований, адже уточнюючий розрахунок слід подавати в разі виправлення помилок, які в цьому випадку допущені не були.

Якщо ж платник податків не звернувся до контролюючого органу із заявою про необхідність перерахувати митну вартість або контролюючий орган відмовив платнику в її перегляді, суми ПДВ, сплаченого при ввезенні товарів на митну територію України, залишаться незмінними. Відповідні суми податкового кредиту в такому разі коригуванню також не підлягають.

Що стосується податку на прибуток — до різниць між бухгалтерським фінансовим результатом та об'єктом обкладення податком на прибуток факт отримання кредит-ноти не призводить.

ВИСНОВКИ

— Кредит-нота є повідомленням про те, що вартість товару зменшена, а підставою для такого повідомлення є договір або додаткова угода, в яких і має бути передбачена можливість надання знижки.

— Інвалютна заборгованість на дату отримання кредит-ноти в сумі наданої знижки трансформується в немонетарну статтю, а тому курсові різниці, нараховані на суму такої знижки, підлягають коригуванню.

— Якщо митна вартість при ввезенні товарів визначалася виходячи з договірної вартості цих товарів, то при зміні договірної вартості є підстави і для відповідного коригування їх митної вартості.

— Для зміни митної вартості декларант (або уповноважена ним особа) подає митному органу заяву і додає до неї засвідчені в установленому порядку копії документів, що підтверджують підстави для внесення змін.

— У разі, якщо митна вартість і сума митних платежів перераховані, податковий кредит з ПДВ, сплаченого при ввезенні товару, має бути відкоригований у періоді отримання від митного органу аркуша коригування.

— Якщо митна вартість і митні платежі не відкориговані, для коригування відповідних сум податкового кредиту з ПДВ підстав немає.

Література:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV, зі змінами і доповненнями URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 25.02.2020 р.).

2. Митний Кодекс України URL: <https://ips.liga-zakon.net> (дата звернення 25.02.2020 р.).

3. Положення про митні декларації № 450 від 21.05.2012 р., зі змінами та доповненнями, затвердженими Постановою КМУ № 27 від 11.01.2017 р. URL: <https://ips.ligazakon.net> (дата звернення 25.02.2020 р.).

4. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 25.02.2020 р.).

5. Порядок оформлення аркуша коригування, затверджений наказом Мінфіну № 1145 від 06.11.2012 р.

References:

1. The Verhovnarada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-15> (Accessed 25 February 2020).

2. The Verhovnarada of Ukraine (2010), "Customs Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 25 February 2020).

3. Cabinet of Ministers of Ukraine (2012), "Regulations on customs declarations", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-15> (Accessed 25 February 2020).

4. The Verhovnarada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 25 February 2020).

5. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "The order of registration of the adjustment sheet", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-15> (Accessed 25 February 2020).

Стаття надійшла до редакції 15.06.2020 р.

www.economy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73