

СЕКЦІЯ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.421.3

Коріненко А.І.

аспірант

Національного університету біоресурсів
і природокористування України

ПРАВА КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИМИ ДІЛЯНКАМИ В СИСТЕМІ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Сьогодні в Україні обмежені речові права на земельні ділянки реально не враховуються і не відображаються в бухгалтерських балансах малих та середніх аграрних підприємств, що ведуть облік за національними стандартами. Наслідком цього є спотворення даних про майновий стан підприємств, зниження їх інвестиційної привабливості та скорочення можливостей залучення кредитних коштів під заставу таких прав. Стаття присвячена з'ясуванню умов визнання прав користування землею як об'єктом бухгалтерського обліку. Обґрунтовано можливість розкриття прав користування в системі усіх елементів методу бухгалтерського обліку, що забезпечує повне і безперервне, об'єктивне і системне облікове відображення прав користування землею. Розкрито теоретико-методологічні засади обліку прав користування землею у складі нематеріальних активів аграрних підприємств.

Ключові слова: нематеріальні активи, право постійного користування землею, право оренди, об'єкти бухгалтерського обліку, земельні відносини, метод бухгалтерського обліку.

Коріненко А.И. ПРАВА ПОЛЬЗОВАНИЯ ЗЕМЕЛЬНЫМИ УЧАСТКАМИ В СИСТЕМЕ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Сегодня в Украине ограниченные вещные права на земельные участки реально не учитываются и не отражаются в бухгалтерских балансах малых и средних аграрных предприятий, ведущих учет по национальным стандартам. Следствием этого является искажение данных об имущественном состоянии предприятий, снижения их инвестиционной привлекательности и сокращения возможностей привлечения кредитных средств под залог таких прав. Статья посвящена определению условий признания прав пользования землей в качестве объекта бухгалтерского учета. Обоснована возможность раскрытия прав пользования в системе всех элементов метода бухгалтерского учета, что обеспечивает полное и непрерывное, объективное и системное учетное отражение прав пользования землей. Раскрыты теоретико-методологические основы учета прав пользования землей в составе нематериальных активов аграрных предприятий.

Ключевые слова: нематериальные активы, право постоянного пользования землей, право аренды, объекты бухгалтерского учета, земельные отношения, метод бухгалтерского учета.

Korinenko A.I. RIGHT TO USE LAND IN THE SYSTEM OF ACCOUNTING OBJECTS

Today in Ukraine rights to use land are not taken into accounting and are not reflected in the balance sheet of small and medium-sized agrarian enterprises that use national accounting standards. The result of it is the distortion of data about the financial situation of enterprises, reducing of their investment attractiveness and limitation of opportunities borrowed funds secured by such rights. The article is devoted to defining of the conditions of recognition of rights to use land as an object of accounting. The possibility of representing of rights to use land in the system of all elements of accounting method was proved that provides complete, continuous and objective realization of accounting of rights to use land. The theoretical and methodological principles of accounting of rights to use land in structure of intangible assets of agricultural enterprises were revealed.

Keywords: intangible assets, right to permanent use of land, right to lease the objects of accounting, land relations, method of accounting.

Постановка проблеми. На сучасному етапі економічної реформи, досить вагомим питанням, яке потрібно вирішити, є формування ринку землі сільськогосподарського призначення. Різноманіття форм власності на землю і платність землекористування сьогодні створюють реальні передумови для введення земель до ринкового обороту, але це, в свою чергу, потребує ідентифікації земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними в системі бухгалтерського обліку й виділення окремих показників землекористування у формах статистичної і фінансової звітності. Адже без взяття на баланс земель та прав користування ними неможливий ринковий оборот земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні, в умовах вичерпності природних ресурсів та формування ринку землі та загощення продовольчих проблем, питання ефективного землекористу-

вання й землеволодіння переросло у проблему пріоритетної соціально-економічної значущості. Серед видатних вчених, які зробили вагомий внесок у розвиток обліку земель сільськогосподарського призначення на різних історичних етапах, слід назвати Ф.Ф. Бутинець, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Я.П. Іщенко, С.М. Остапчук, В.М. Пархоменко, Н.М. Чебанова, М.Г. Чумаченко, В.В. Ясишена, О.Ф. Ярмолюк та інші. Але незважаючи на ґрунтовні дослідження, облік землі сільськогосподарського призначення як активу, облік прав на користування земельними ділянками в умовах реформування земельних відносин вимагають свого продовження: відпрацювання на практиці та поточного корегування наукою.

Метою статті є обґрунтування можливості розкриття прав користування земельними ділянками в системі всіх елементів методу бухгалтерського обліку, що забезпечує повне і безперервне, об'єктивне і системне облікове відображення таких прав.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах впровадження інноваційної стратегії розвитку агропромислового комплексу України, все більше уваги на підприємствах приділяють оптимізації структури довгострокових активів. Пріоритетним напрямком є збільшення частки нематеріальних активів у структурі необоротних активів аграрних підприємств. Адже використання нематеріальних активів в економічному обороті дає можливість сучасному підприємству змінити структуру свого виробничого капіталу.

В обліку та фінансовій звітності нематеріальні активи поділяють за кількома ознаками (рис. 1).

В аграрній сфері земельні ресурси є основним господарським засобом. Земля здавна була об'єктом кількісного обліку, про методику якого згадано в трактаті Л. Пачоллі «Про рахівництво і записи». Як відомо, базисом аграрного виробництва є землі сільськогосподарського призначення, які володіють специфічною якісною властивістю – родючістю ґрунту.

Сьогодні більшість вітчизняних сільськогосподарських підприємств використовують землі сільськогосподарського призначення як основний засіб. З розвитком ринкових відносин набули поширення різні види прав користування землею. Однією з причин цього стало обмеження прав приватної власності юридичних осіб

на земельні ділянки сільськогосподарського призначення, які залишились незамінним засобом аграрного виробництва. Тому виникла необхідність вартісної оцінки цих прав та відображення їх серед об'єктів бухгалтерського обліку.

Нині, як свідчать результати досліджень вітчизняних науковців, в Україні земельні ділянки та обмежені речові права на них суб'єктами господарювання реально не враховуються і не відображаються в бухгалтерських балансах, в результаті чого виникають хибні дані про майновий стан підприємств, їх інвестиційну привабливість, потенційну прибутковість [4, с. 39]. Така ситуація загострює проблему фінансової безпеки аграрних підприємств.

Відповідно до чинного законодавства України, об'єктами бухгалтерського обліку земельних відносин є (рис. 2):

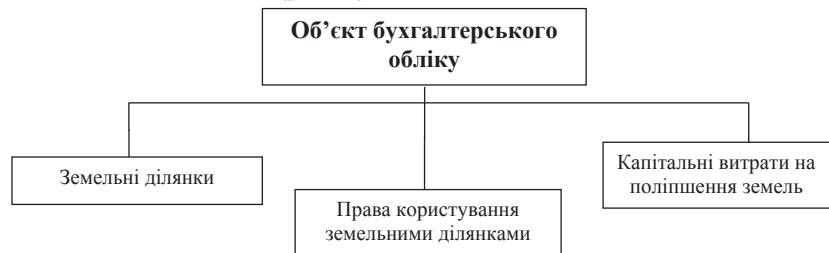


Рис. 2. Об'єкти обліку земельних відносин

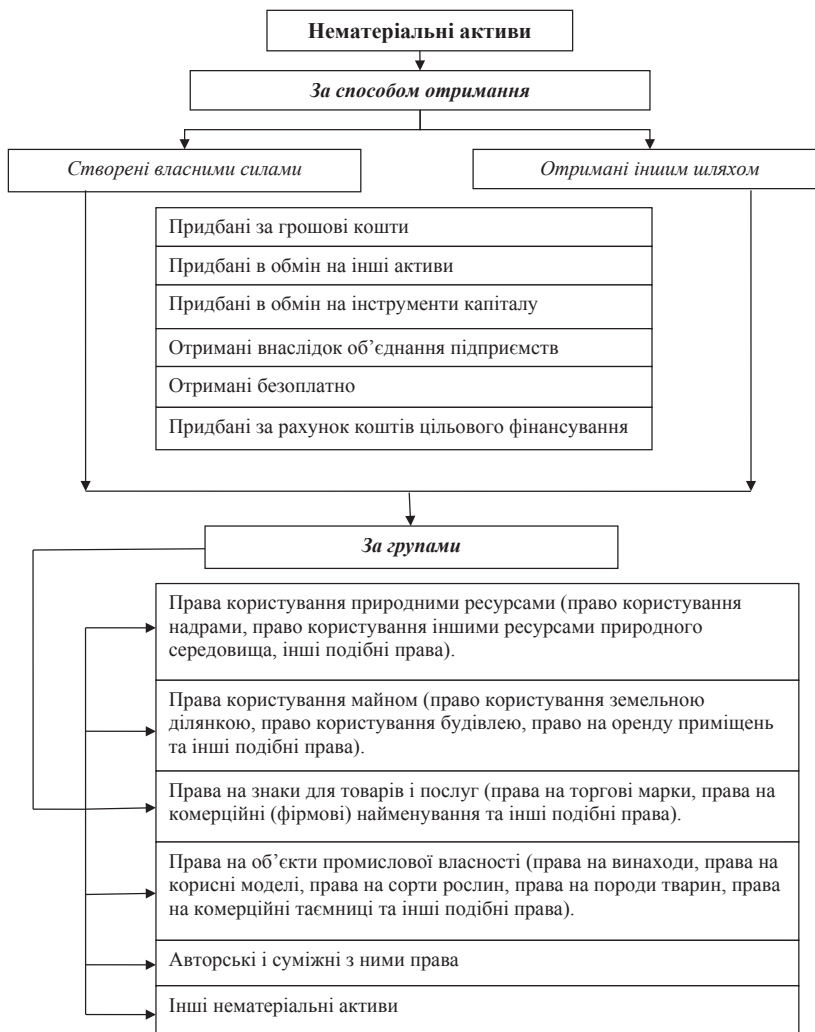


Рис. 1. Класифікація нематеріальних активів в обліку і звітності

Аграрні формування використовують землі сільськогосподарського призначення як основний засіб виробництва на правах постійного користування та оренди.

Відповідно до п. 1 ст. 92 Земельного кодексу право постійного користування земельною ділянкою – це право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку користування [6].

Як зазначає І.В. Замула, право постійного користування не має вартості та не може бути достовірно оцінене, що унеможливує відображення його в бухгалтерському обліку. Тому в обліку необхідно відобразити не право, а земельну ділянку, яка знаходиться в постійному користуванні [5, с. 236].

Проте, відповідно до пункту 5 П(С) БО 8 «Нематеріальні активи» права користування земельними ділянками визнаються нематеріальним активом, облік яких ведеться на рахунку 122 «Права користування майном». Мінфіном України (Наказ № 1327 від 16.11.09) затверджено «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів», якими передбачено порядок обліку прав користування земельною ділянкою, як окремого об'єкту бухгалтерського обліку [13]. На нашу думку, в бухгалтерському обліку доцільно відображати саме право користування як нематеріальний актив, адже юридично земельна ділянка належить

власнику та її тимчасово використовує суб'єкт господарювання на основі права, визначеного цивільно-правовою угодою між сторонами.

Аналізуючи останні зміни законодавства В.М. Жук наголошує: в Україні створюються правові передумови для масової постанови на баланси орендарів прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення. Облік таких прав зоорганізовується, як облік нематеріальних активів [4, с. 42].

Проте сьогодні такий облік перебуває лише на стадії становлення. Оцінюючи практику здійснення обліку прав оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення, С.М. Остапчук звертає увагу на труднощі, пов'язані з оцінкою та амортизацією вартості таких прав, виходячи із впливу цих процесів на фінансовий результат діяльності приватних аграрних підприємств [10, с. 61]. Як наслідок, за свідченням результатів проведеного науковцем письмового анкетування бухгалтерів, права оренди, виходячи із відсутності чіткої і зрозумілої методики їх обліку в ринкових умовах, не знаходять належного відображення на балансах вітчизняних аграрних підприємств.

Відповідно до П(С)БО 8 нематеріальними є нематеріальні активи, які:

- не мають матеріальної форми;
- можуть бути ідентифіковані;
- утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, з адміністративною метою або для надання в оренду іншим особам [9].

Визначення нематеріального активу обумовлює його ідентифікацію, тобто можливість виділення його як окремого об'єкта обліку. За МСФЗ 38 для цього необхідно, щоб можливим було визначення конкретних майбутніх економічних вигід, які належать до цього об'єкта [7].

Здатність керівництва підприємства контролювати економічні вигоди звичайно обумовлена юридичними правами. Разом з тим, в МСФЗ 38 не вказано жорстких вимог до оформлення юридичних прав, більше того, наголошено, що контролювати майбутні економічні вигоди можна і якимось іншим способом.

З визначення поняття «нематеріальні активи» бачимо, МСФЗ 38 не передбачено критерій терміну «використання нематеріальних активів». При визначенні строку корисного використання нематеріального активу за МСФЗ 38 необхідно враховувати багато факторів, зокрема обмеження термінів юридичних прав на активи і можливість короткого строку використання для тих активів, які швидко реагують на технологічні зміни.

Критерії визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку і звітності відповідно до МСФО 38 складаються з двох умов:

- наявності великої ймовірності отримання економічних вигід, пов'язаних з даним активом;
- можливості надійної оцінки активу. Визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку можливе лише при одночасному виконанні зазначених умов.

При відсутності хоча б одного з них, витрати, пов'язані з придбанням нематеріальних активів, повинні враховуватися як витрати звітного періоду [7].

Зіставивши перераховані умови належності облікового об'єкта до нематеріальних активів за МСФЗ 38 та П(С)БО 8, можна зробити висновок про те, що їх регламентації рівноцінні. Обидва стандарти перед-

бачають необхідність ідентифікації об'єкта, відсутність його фізичної структури, здатність приносити економічні вигоди.

Разом з тим, у визначенні МСФЗ 38 та в вітчизняному стандарті (П(С)БО 8) відсутня вимога використання об'єкта для виробничих або управлінських потреб, а не для перепродажу, а також часовий критерій належності об'єкта до нематеріальних активів не передбачається.

Таким чином, права користування земельними ділянками виступають об'єктами бухгалтерського обліку в складі нематеріальних активів. Виключенням з цього правила є державні установи, які згідно з наказом Державного казначейства України «Про затвердження Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ» та Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного секторів економіки, облік земельних ділянок, права постійного користування на які підтверджені державними актами, ведуть в складі основних засобів на рахунку «Земельні ділянки».

Відповідно до ЗКУ (гл. 15, ст. 93), право оренди земельної ділянки – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для провадження підприємницької та іншої діяльності [6]. Орендовані землі відображаються на балансі орендодавця.

Критеріями визнання права оренди земельної ділянки у складі нематеріальних активів є:

- можливість одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням;
- його вартість може бути достовірно визначена.

Право оренди відповідає всім критеріям визнання нематеріальних активів, і землекористувач, набувши право користування земельною ділянкою за договором оренди, повинен поставити його на облік до складу нематеріальних активів у групу «Права користування майном» – рахунок 122 «Права користування майном» [9].

Право користування земельною ділянкою відображається у складі нематеріальних активів у групі «Права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)» за умови відповідності таким ознакам:

- довгостроковий характер договору оренди (більше 1 року);
- можливість відчуження права оренди чи емфітевізису;
- наявність достовірної оцінки [9].

На відміну від договору оренди, за яким орендар може лише нараховувати орендну плату та відображати її у складі витрат підприємства, за договором користування земельною ділянкою землекористувач набуває відчужуване право користування земельною ділянкою, яке відповідає критеріям визнання у складі нематеріальних активів.

Крім того, в П(С)БО 8 чітко визначено, що одним з видів нематеріальних активів є право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства [9]. Тому землекористувач, набувши цього права за договором, має поставити його на облік до складу нематеріальних активів у групу «Права користування майном» – рахунок 122 «Права користування майном».

Право користування земельною ділянкою оприбутковується на баланс за первісною вартістю. При придбанні таких прав первісна вартість складається

з ціни придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Отже, при первинному укладанні договору про право користування з власником земельної ділянки вартість права користування земельною ділянкою, що підлягає відображенню в обліку, складається з ринкової вартості отриманих прав на земельну ділянку та всіх витрат, пов'язаних з оформленням договору.

Як відомо, договір про право користування земельною ділянкою може передбачати як виплату фіксованої суми при його укладенні, так і періодичні виплати на користь власника, або ж поєднання цих двох платежів (фіксована сума при укладенні договору та періодичні платежі протягом договірного строку). Щоб уникнути невизначеності з вартістю, яка підлягає відображенню в бухгалтерському обліку, у договорі про право користування земельною ділянкою необхідно вказати договірну вартість цих прав користування, що передаються. Вартість може бути встановлена за домовленістю сторін або згідно з експертним висновком про ринкову вартість.

Відповідно до «Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок», яку використовують незалежні оцінювачі при визначенні вартості прав користування, оцінка права оренди земельної ділянки або користування земельною ділянкою ґрунтується

на попередньому визначенні ринкової вартості земельної ділянки. Ринкова вартість права користування земельною ділянкою базується на рівні ринкових цін продажу таких прав для подібних земельних ділянок або ж визначається шляхом капіталізації додаткового доходу землекористувача, який він отримує від земельної ділянки за вирахуванням сум, що він сплачує власнику [8].

Як зазначалось вище, отримане право користування земельною ділянкою може бути відчужене, передане до статутного капіталу іншого підприємства, в заставу тощо. У цих випадках такою вартістю (яка підлягає відображенню в обліку) отриманих чи переданих прав користування є їх справедлива вартість, яка також визначається на основі ринкової вартості прав користування земельною ділянкою.

Відповідно до П(С)БО 8 на нематеріальні активи, щодо яких можна визначити строк корисного використання, здійснюється нарахування амортизації. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають [7]. Отже, якщо договором встановлений строк, на який земельна ділянка передається у користування, він може розглядатися як строк корисного використання для цілей обліку, а отже, на такий об'єкт може нараховуватись амортизація у порядку, передбаченому П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Метод амортизації нематеріального активу на підприємстві обирають самостійно, виходячи з умов отри-

Таблиця 1

Права користування землею можна охарактеризувати за ознаками методу бухгалтерського обліку

Елементи бухгалтерського обліку	Значення	
Документування	Спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах.	Права користування землею мають документальне підтвердження, а саме: – право постійного користування на землю посвідчується державним актом на право постійного користування земельною ділянкою (ст. 126 Земельного кодексу України) [6]; – право оренди землі засвідчується договором оренди (ст. 6. Закону України «Про оренду землі») [11].
Інвентаризація	Метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку, який полягає у виявленні фактичної наявності і стану залишків майна підприємства шляхом їх описування, підрахунку і оцінювання та зіставлення отриманих даних з даними бухгалтерського обліку. Метою проведення інвентаризації є впорядкування облікових даних відповідно до фактичної наявності цінностей.	Інвентарний облік прав користування земельними ділянками ведеться в Інвентарній картці.
Оцінка	Спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, сутність якого полягає в перерахунку натуральних та трудових характеристик об'єктів обліку у вартісні відповідно до встановлених пропорцій.	Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок передбачена необхідність визначення вартості права постійного користування земельними ділянками. Право користування земельною ділянкою, що підлягає відображенню в обліку, складається з ринкової вартості отриманих прав на земельну ділянку та всіх витрат, пов'язаних з оформленням договору.
Бухгалтерський рахунок	Спосіб систематичного спостереження, поточного групування та відображення інформації про стан та зміни в складі окремих об'єктів обліку (господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів).	Права користування земельними ділянками визнаються нематеріальним активом, облік яких ведеться на рахунку 122 «Права користування майном» (ПСБО 8) [9].
Подвійний запис	Метод відображення кожної господарської операції одночасно за дебетом одного й кредитором іншого рахунку в одній і тій самій сумі.	Права користування земельними ділянками відображаються на рахунках бухгалтерського обліку як по дебету, так і по кредиту.
Бухгалтерський баланс	Метод узагальнення даних про майно суб'єкта господарювання за видами (складом і розміщенням) та джерелами утворення у грошовому вимірі на певну дату.	Нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

мання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується з застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Для вирішення завдань, що стоять перед бухгалтерським обліком прав користування землею як його об'єкту, виділимо шість основних прийомів формування облікової інформації, які разом утворюють метод бухгалтерського обліку: документація, інвентаризація, оцінка, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення (табл. 1) [12].

Отже, права користування земельними ділянками виступають об'єктами бухгалтерського обліку в складі нематеріальних активів, відповідаючи всім критеріям визнання методу бухгалтерського обліку, і функціонують у взаємозв'язку один з одним. Спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку реєструється в документах. Дані документів за допомогою оцінки перетворюються в єдину порівнянну інформаційну сукупність, яка знаходить відображення на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису. Отримані дані на рахунках бухгалтерського обліку є основою для складання бухгалтерського балансу та інших форм звітності. Інвентаризація уточнює показники рахунків бухгалтерського обліку.

Висновки з проведеного дослідження. З наведеного вище можна зробити висновок, що права користування земельними ділянками виступають об'єктами бухгалтерського обліку в складі нематеріальних активів, відповідаючи всім критеріям визнання методу бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, забезпечує повне і безперервне, об'єктивне і системне відображення прав користування землею.

Галузеві особливості сільськогосподарства та прагнення ввести землю в економічний оборот вимагають нових підходів до визначення та обліку прав користування землями сільськогосподарського призначення. Ми пропонуємо ідентифікувати в обліку права користування землями сільськогосподарського призначення як окремого об'єкту бухгалтерського обліку в складі нематеріальних активів. Це вимагає внесення змін до положень (стандартів) бухгалтерського обліку в частині уточнення переліку нематеріальних об'єктів, які стосуються прав на майно та порядку їх використання, що дасть змогу визнавати операції з речовими правами на землі сільськогосподарського призначення, що посвідчені державними актами не як товарні операції, а як операції із необоротними активами, що відповідає їх економіко-правовій суті.

Такий порядок обліку прав користування землями сільськогосподарського призначення, на нашу

думку, надасть можливість достовірно відображати фінансово-господарський стан підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Іщенко Я.П. Вдосконалення обліку земель сільськогосподарського призначення та оцінки прав користування земельними ділянками [Електронний ресурс] / Я.П. Іщенко, Т.В. Севериненко // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки. – 2012. – Вип. 1(56). – Режим доступу : <http://vsau.vin.ua/card.php?id=6155>.
2. Ясишена В.В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / В.В. Ясишена // Ефективна економіка. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2227>.
3. Великий Ю.В. Порівняльний аналіз стандартів обліку нематеріальних активів в Україні та зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Ю.В. Великий, О.О. Ляховець // Ефективна економіка. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2157>.
4. Жук В.М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту / В.М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. – Вінниця : ВНАУ, 2012. – Вип. 1(56). – С. 37–47.
5. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія / І.В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.
6. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/podatkovabaza-do-nabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/normativnopravova-baza/kodeksi-/print-59021.html>.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) «Нематеріальні активи» : міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
8. Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 про експертну грошову оцінку земельних ділянок [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-p>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : положення Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
10. Остапчук С.М. Бухгалтерський облік використання земель сільськогосподарського призначення: сучасний стан та потенційні можливості його удосконалення / С.М. Остапчук // Облік і фінанси. – 2014 – № 2(64). – С. 56–65.
11. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nibu.factor.ua/info/Zak_basa/Z996/.
13. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
14. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.