

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТА ВИЗНАННЯ В ОБЛІКУ ВНЕСКІВ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

Розглянуто методика облікового відображення господарських операцій зі здійснення внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи; розглянуто види внесків, визначених на юридичному рівні та ймовірність їх визнання в бухгалтерському обліку; виражено власне розуміння сутності видів внесків та запропоновано підхід до їх ідентифікації в обліку

Ключові слова: *просте товариство, оператор спільної діяльності, внески (вклади) у спільну діяльність, нематеріальні активи, ділова репутація, ділові зв'язки, внутрішньогенерований гудвіл*

Постановка проблеми. Питання облікового відображення внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи є актуальним у зв'язку зі зміною переліку їх допустимих видів на юридичному рівні. Однак невідповідність критеріїв визнання об'єктів в бухгалтерському і правовому аспектах призвела до виникнення дискусій з приводу можливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з передачі таких видів внесків як знання, навички, вміння, ділова репутація та ділові зв'язки. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [11] не містять положень щодо відображення таких специфічних видів внеску, тому визначене питання є відкритим для дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань облікового відображення операцій з передачі внесків у спільну діяльність займаються такі видатні вчені та науковці як: А.В. Дмитренко, О. Куцик, С.Ю. Погуляев, В.В. Резнікова, М.М. Шестерняк. Думки вчених та науковців стосовно можливості здійснення внесків у вигляді ділової репутації, знань, навичок, вмінь різняться, тому, не применшуючи значущості існуючого на сьогодні теоретичного надбання з визначеної тематики, вважаємо за необхідне продовжувати дослідження з метою пошуку найбільш правомірного та можливого варіанту розв'язання наявних облікових проблем.

Мета дослідження полягає в уточненні розуміння сутності та розробці можливих варіантів ідентифікації специфічних видів внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи, визначених Цивільним кодексом України задля їх правомірного відображення в обліку.

Викладення основного матеріалу. Бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи є складним та громіздким процесом, який характеризується наявністю низки особливостей, зумовлених специфікою визначеного виду діяльності. Діяльність спільно функціонуючих суб'єктів господарювання здійснюється на основі укладеного між ними договору, зазвичай простого товариства. Під простим товариством слід розуміти спільну діяльність без створення юридичної особи зі здійсненням внесків. Внески у спільну діяльність здійснює кожна сторона договору, тому зміни матимуть місце в обліку всіх її учасників. Сторони договору простого товариства відображають в обліку операції, пов'язані з зобов'язаннями, взятими для провадження спільної діяльності та зобов'язаннями перед простим товариством; зі здійсненням та контролем внесків; з компенсацією витрат простим товариством; з доходами (витратами), набутими в процесі здійснення спільної діяльності. Операції, пов'язані з функціонуванням самого простого товариства, що деталізують взаємозв'язки простого

товариства з третіми особами, витрачання та надходження грошових коштів, його прибутки (збитки) у бухгалтерському обліку сторін учасників не відображаються. З метою визначення правильності нарахування та своєчасності сплати податку на прибуток, отриманого від спільної діяльності, органи державної податкової служби першими виявили необхідність у веденні окремого обліку спільної діяльності без створення юридичної особи (Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" [4] п.7.7.2.: облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку; із прийняттям ПКУ [5] – пп.153.14.2 та 153.14.5 п. 153.14 ст. 153). У законодавчих актах бухгалтерського обліку вимога щодо ведення окремого обліку спільної діяльності стала чітко визначеною лише у 2011 р., при внесенні змін до П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" [9] шляхом доповнення пунктів 3 та 19 згідно з наказом Міністерства фінансів України від 31.05.2011 р. №664, пізніше зафіксована у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [11] затверджених наказом МФУ №1873 від 30.12.2011 р. Відповідно до останніх змін П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" [9] окремий облік простого товариства веде оператор спільної діяльності (п.19) – учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік (п.3). Таким чином, основною особливістю бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи є її часткове відображення в обліку кожного учасника та ведення окремого обліку оператором спільної діяльності зі складанням окремої фінансової і податкової звітності.

Заснування простого товариства характеризується здійсненням внесків учасниками. Відповідно до ст.1133 "Вклади учасників" Цивільного кодексу України [6] внеском учасника вважається все те, що він вносить у спільну діяльність (спільне майно), в тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки. Особливим видом внеску є внесок трудовою участю, здійснення якого забезпечує просте товариство працівниками, які виконують необхідну для досягнення спільної мети, визначеної в договорі, роботу, однак залишаються штатними працівниками підприємств-учасників спільної діяльності без створення юридичної особи, які здійснили такий вклад.

Як слідує з вищезазначеного, операції пов'язані зі здійсненням внесків відобразатимуться як в обліку учасника, що здійснює вклад, так і в окремому балансі (табл.1).

Таблиця 1. Облікове відображення операцій зі здійснення внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи (у учасників та у оператора) [11]

<i>В обліку учасників простого товариства</i>	<i>В обліку оператора спільної діяльності</i>
Блок 1. Здійснення внеску майновими цінностями, грошовими коштами і т.д.	
Передача активів учасниками у спільну діяльність в якості внеску здійснюється із застосуванням рахунків, на яких обліковується відповідний актив за кредитом, та із застосуванням спеціальних субрахунків 1831 "Довгостроковий вклад у спільну діяльність" або 3771 "Вклад у спільну діяльність" за дебетом залежно від строку дії договору простого товариства (більше одного року або менше одного року відповідно)	Активи, які надійшли від учасника простого товариства у якості внеску відображаються за дебетом відповідних рахунків активів; за кредитом спеціальних субрахунків: 551 "Довгострокові вклади до спільної діяльності" та 6851 "Вклади до спільної діяльності" залежно від строку дії договору (більше одного року або менше одного року відповідно)
Блок 2. Здійснення внеску трудовою участю	
Здійснення внеску трудовою участю учасники відображають за кредитом рахунку 66 субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" і, відповідно, рахунку 65 субрахунку 651 "За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування" та за дебетом субрахунку 1831 або 3771	Отриманий трудовою участю внесок відображається за дебетом відповідних рахунків витрат; за кредитом субрахунків 551 або 6851

Із введенням в дію Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [11] облікове відображення вищерозглянутих видів внеску, зокрема Блоку 1, стало більш централізованим і здійснюється за єдиним, визначеним в табл.1, алгоритмом. Процедура передачі внесків в обліку учасників є подібною до процесу реалізації, дохід визнається, проте немає фактичного надходження грошових коштів як при реалізації. При здійсненні внеску трудовою участю (Блок 2) слід враховувати те, що просте товариство не передбачає створення юридичної особи – штат працівників не створюється. Оскільки працівники, залучені до спільної діяльності, залишаються штатними працівниками учасників, які здійснили внесок трудовою участю, заробітну плату, нараховання та утримання нараховує учасник простого товариства. Однак, витрати визнаватимуться в обліку оператора при погашенні заборгованості (за внесками) учасниками перед простим товариством без компенсації.

Дискусійним та суперечливим залишається питання облікового відображення знань, навичок, вмінь, ділової репутації та ділових зв'язків, які відповідно до змін глави 77 ЦКУ [6] можуть бути вкладом у просте товариство. Відкритим є питання визнання та оцінки таких видів внеску задля ідентифікації в бухгалтерському обліку. З юридичної точки зору вони є нематеріальними об'єктами, однак думка стосовно відображення визначених видів внеску на рахунку 12 "Нематеріальні активи" є неоднозначною, адже ідентифікувати та оцінити ділові зв'язки, навички, вміння чи знання достовірно неможливо.

Ряд науковців, в т.ч. А.В. Дмитренко [1] вважають, що "нематеріальні активи при внеску в СД, повинні обліковуватися аналогічно як і матеріальні активи (основні засоби) і, таким чином, можна нематеріальні активи (професійних та інших знань, навичок та вміння, а також ділову репутацію і ділові зв'язки) оцінити на рівні внесків інших учасників в матеріальній формі, оскільки оцінка внесків здійснюється за погодженням учасників СД". Якщо виходити з того, що оцінка у будь-якому разі надається у результаті домовленості сторін і фіксується у договорі, можна припустити, що дія відображення в обліку передачі нематеріальних активів, у якості внеску, застосовуватиметься рахунок 12 "Нематеріальні активи". Тоді виникає питання, чи можна навички, знання, вміння, ділові зв'язки та репутацію включати до складу нематеріальних активів бухгалтерського обліку? Відповідно до норм національного П(С)БО в державному секторі 122 "Нематеріальний актив" [7] під нематеріальним активом слід розуміти – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Активами підприємства є ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до надходження економічних вигід у майбутньому. Пантелєєв В. [2] роз'яснює, що ресурсами підприємства є необоротні й оборотні активи, що перебувають на балансі і можуть забезпечити досягнення передбачуваних підприємством цілей. Враховуючи специфіку спільної діяльності, при здійсненні внеску минулими подіями є господарська діяльність учасників простого товариства, відповідно, до здійснення внеску ресурси, які в подальшому виступатимуть внеском, повинні обліковуватися на балансі відповідного учасника. Ділові зв'язки, навички, вміння, знання, репутація не відображаються в обліку сторін-учасників до здійснення спільної діяльності, тому виходячи з попереднього твердження, їх не можна вважати активами, тобто, слідуючи такій логіці, вищезазвані види внесків фактично не є об'єктами обліку. Оскільки ЦКУ [6] дозволено здійснювати такі вклади, а в обліку вони фактично не піддаються ідентифікації, постає питання облікового відображення передачі таких видів внесків у просте товариство. Досліджуючи зарубіжну практику, з'ясовано, що в Республіці Білорусь [3] знання, вміння, навички, ділова репутація та зв'язки не відображаються ані у

учасників простого товариства, ані у оператора спільної діяльності. Зміни в обліку мають місце при припиненні діяльності, тоді нематеріальні внески, оцінені та зафіксовані в договорі, відображаються в балансі учасників у вигляді фінансового результату від спільної діяльності.

Проаналізувавши запропоновані науковцями та вченими підходи до відображення операцій зі здійснення таких видів внесків як навички, вміння, знання, ділові зв'язки і репутація при спільній діяльності виявлено, що в основу визначення місця досліджуваних видів внесків в бухгалтерському обліку покладено розуміння їх сутності.

Носієм навичок та вмінь є людина (працівник), відповідно вони є невіддільними від неї. Навички – інстинкто-подібні компоненти вмінь, тому згрупуємо ці види внесків і визначимо як здатність людини раціонально, з належною точністю і швидкістю виконувати певні дії. Виходячи з такого твердження, вважаємо, що ці критерії відповідають виконанню працівником поставлених перед ним завдань, виконанню роботи, тобто здатність працівників до праці, що визнається робочою силою, вартість якої варіюється залежно від якості вмінь та навичок, що іншими словами можна окреслити кваліфікацією працівника. З цього слідує, що не варто окремо виділяти види внесків – навички та вміння, вважаємо, що носій наділений певними вміннями та навичками – працівник, відповідно такий внесок слід вважати внеском трудовою участю. Тоді ж отримаємо відповідь на донині проблемне питання стосовно оцінки навичок та вмінь, адже оцінка внеску трудовою участю визначається заробітною платою працівника.

Що ж стосується знань, то оскільки знання – форма існування і систематизації результатів пізнавальної діяльності людини, їх слід чітко розмежовувати: знання, набуті людиною і притаманні людині (P1*) (формуватимуть внесок трудовою участю); складніше викликати внесок здійснення внеску та оцінка знань, які мають вищу цінність – знання, отримані в процесі здійснення господарської діяльності підприємством стосовно технології виробництва, прискорення процесу виробництва та ін. (P2*). Об'єктивно, важко навіть назвати компоненти знань, які можуть міститися на підприємстві, адже для ефективного та раціонального здійснення господарської діяльності можуть відігравати вирішальну роль знання окремих працівників, їх особисті зв'язки та результат безперервного процесу самовдосконалення. Таким чином, оцінити ефективність наявних на підприємстві знань, а тим більше оцінити їх об'єктивно неможливо, розуміємо, що оцінка знань матиме суб'єктивний, умовний характер, адже формування знань – це безперервний процес, зумовлений постійним генеруванням думок. Приблизність оцінок в обліку є явищем недопустимим, адже сприятиме завищенню або заниженню фінансового результату простого товариства та його учасників. Слід враховувати й той факт, що внески підлягають поверненню після закінчення спільної діяльності, однак, якщо мова йдеться про передачу знань, отриманих в процесі господарської діяльності, на рівні підприємства – розуміємо, що після закінчення дії договору про спільну діяльність, знання не підлягають поверненню (з анатомічних міркувань). Тому очевидним є застосування в подальшому другою стороною договору про спільну діяльність отриманих в процесі спільного функціонування знань. Як свідчить практика, до спільного функціонування залучаються підприємства, які функціонують в одній галузі, відповідно передача знань у спільну діяльність в якості внеску в подальшому може трансформуватися в "утік інформації", тобто постачання знань прямою конкуренту або ж суб'єкту господарювання, який в подальшому може використати отримані знання проти підприємства, яке здійснило такий вклад. Постає питання чи враховуються наслідки здійснення внеску у вигляді знань після закінчення дії договору простого товариства при оцінці вкладу? Перший варіант – ні, тоді розуміємо, що учасник договору добровільно ризикує або ж, розуміє, що передані ним знання не формують загрози його подальшій діяльності. В такому випадку, після закінчення дії договору простого

товариства можливість користування отриманими в результаті спільної діяльності знаннями є певним чином безоплатною передачею знань підприємству-учаснику простого товариства, без відповідного відображення в обліку. Другий варіант – відповідь так. Розуміємо, що у будь-якому разі оцінити дохід, який буде приносити використання знань, отриманих в результаті здійснення спільної діяльності, іншому учасникові з точністю неможливо, так, можна вирахувати ймовірність, однак розрахунки будуть умовними – великий ризик. У такому випадку можуть мати місце документи укладені і підписані сторонами-учасниками спільної діяльності про нерозголошення і заборону застосування отриманих в якості внеску у спільну діяльність від іншого учасника знань у власній діяльності після завершення дії договору про спільну діяльність. Однак це видається можливим лише за

умови, що знання можна ідентифікувати. Ми ж отримуємося думки, що знання, самі по собі не є об'єктом обліку, їх неможливо достовірно ідентифікувати, натомість, ідентифікації підлягає результат застосування знань, наприклад: Знання Винахід (або ж право на об'єкт інтелектуальної власності і т.п.) (P3). Лише, якщо інтерпретовані знання будуть відповідати критеріям визнання активу (матеріального або нематеріального), правомірним буде їх відображення в бухгалтерському обліку окремими об'єктами на відповідних рахунках. Ще одним можливим варіантом передачі знань, на наш погляд є проведення консультацій, тренінгів, тоді операцію за своєю сутністю можна прирівняти до операції з надання послуг і оцінити, виходячи з вартості таких консультацій (рис. 1).

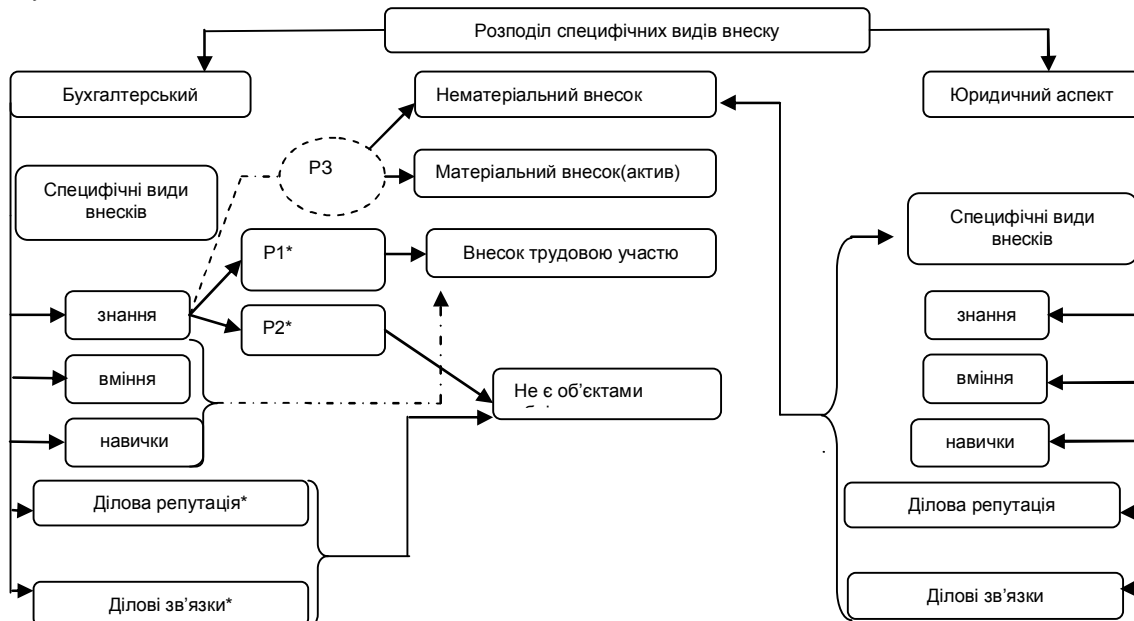


Рис. 1. Розподіл специфічних видів внесків та співвідношення поглядів щодо їх визнання у юридичному та бухгалтерському аспектах

Ще одним видом знань є знання, які виникли у результаті діяльності підприємства, які нами не розглядалися: впевненість у надійності постачальників, споживачів і т.п. Відповідно до ЦКУ [6] вони не належать до категорії "знання", їх окреслюють діловими зв'язками, які є окремим видом внеску при спільній діяльності. Проте, на сайті Міністерства фінансів України [12] визначено, що не слід визнавати нематеріальним активом розроблені (створені) переліки клієнтів та інші подібні за своєю суттю об'єкти.

Ще одним визначеним ЦКУ [6] видом внеску є ділова репутація, яка взаємопов'язана з діловими зв'язками.

По суті, розглянуті вище види внесків, окрім тих, які можна ідентифікувати та оцінити є внутрішньогенерованим гудвілом, який не визнається активом бухгалтерського обліку відповідно до п. 48-50 МСБО 38 [10] та п.9 ПСБО8 [8]. Слід враховувати, що ділова репутація, яка на юридичному рівні визнається внеском у спільну діяльність без створення юридичної особи, відрізняється від тієї, яка виникає при реалізації підприємства, злитті, реорганізації і т.д., оскільки господарюючий суб'єкт, який здійснює такий вклад продовжує функціонувати і при цьому залишається самостійним суб'єктом господарювання.

Зауважимо, що попри існуючій на законодавчому рівні забороні визнання внутрішньогенерованого гудвілу об'єктом обліку, в колі вчених та науковців (Т.М. Банасько, О.В. Вакун, В.В. Травін, Г. Уманців та ін.) ведуться дискусії стосовно необхідності оцінки внутрішньогенерованого гудвілу, існування можливості його визнання в обліку та методів відображення. Тому припускаємо ймовірність відображення в подальшому на рахунках бухгалтерського

обліку визначених, спірних видів внесків, за умови, що вченим та науковцям вдасться довести свою правоту й дійти одного методичного підходу відображення в обліку не ідентифікованих елементів внутрішньогенерованого гудвілу. Відповідно, лише тоді матимуть місце розмови щодо облікового відображення передачі досліджуваних нематеріальних внесків у спільну діяльність, на даному ж етапі діємо в рамках нормативно-правових актів.

Якщо враховувати, що просте товариство не є юридичною особою і роль статуту та установчих документів відіграє договір про спільну діяльність (простого товариства), зацікавлює факт заборони передачі в якості внеску до статутного капіталу (згідно з ч. 2 ст. 115 ЦКУ [6]) невідчужуваних прав, адже внесенню підлягають лише відчужені права, які мають грошову оцінку.

Якщо ж припустити, що суб'єкту господарювання попри вищезгадані заборони, все ж таки, вдасться довести наявність унікального об'єкту у вигляді навичок, вмінь, знань ділової репутації або ділових зв'язків, ідентифікувати їх, ґрунтуючись на їх оціночній вартості (за обраним методом), на даному етапі розвитку бухгалтерського обліку, видається можливим лише один варіант їх облікового відображення – визнання доходу від безоплатного створення активу. Відповідно, їх передача у спільну діяльність буде фіксуватися таким записом: Дт 183 Кт 746.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження сформовано наступні висновки:

1. Із введенням в дію Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення

юридичної особи врегулювалося питання відображення операцій зі здійснення внесків у спільну діяльність в обліку сторін-учасників та в окремому обліку спільної діяльності, який веде оператор спільної діяльності. Проблемним залишається питання щодо відображення в бухгалтерському обліку вмінь, знань, навичок, ділової репутації та ділових зв'язків.

2. Види внесків, які можуть здійснювати учасники спільної діяльності, регламентуються на юридичному рівні. Суто з юридичної точки зору дозвіл на внесення у спільну діяльність знань навичок, вмінь, ділової репутації та ділових зв'язків є цілком правомірним, однак з точки зору бухгалтерського обліку питання можливості і правомірності здійснення таких вкладів викликає сумніви. До виявлених в ході дослідження фактів, які не дозволяють визнавати вищезазвані види внесків об'єктами обліку відносяться:

– знання, навички вміння, ділові зв'язки та ділова репутація раніше не відображались в обліку сторін-учасників спільної діяльності, тому їх передача у спільну діяльність не спричинить змін в обліку, відповідно фактичного витрачання активів підприємство не нестиме, однак, за умовами здійснення спільної діяльності внесок є базою розподілу прибутку. Відповідно, якщо в обліку не відображається передача внеску, у зв'язку з тим, що на балансі немає такого об'єкту обліку, розподіл прибутку отриманого в результаті здійснення спільної діяльності в бухгалтерському аспекті буде безпідставним;

– знання, навички, вміння та знання (P1* – знання окремих працівників) невіддільні від працівника, тому доречним, на наш погляд буде відображення таких внесків у складі внесків трудовою участю із залученням відповідних працівників до спільної діяльності.

3. Навички, вміння та знання (P1* – знання окремих працівників) невіддільні від працівника, тому доречним, на наш погляд буде відображення таких внесків у складі внесків трудовою участю із залученням відповідних працівників до спільної діяльності.

4. У зв'язку з відсутністю роз'яснення сутності знань, що формують внесок, з метою облікового відображення запропоновано здійснювати їх поділ на декілька видів. Знання, якими наділені окремі працівники (P1*), знання, набуті суб'єктом господарської діяльності в процесі періоду функціонування (P2*), відносяться і комплексні знання персоналу. Вважаємо, що при здійсненні внеску знання категорії P2* не є об'єктом обліку (не ідентифіковані). Можливим є варіант постачання знань у вигляді проведення консультацій, тоді оцінка здійснюватиметься виходячи з вартості відповідних послуг. Наступний вид знань (P3) – об'єкт обліку утворений в результаті інтерпретації знань, може бути як матеріальним так і нематеріальним

5. Ділова репутація і ділові зв'язки при здійсненні внеску до спільної діяльності вважаються не ідентифікованими, тому не визнаються об'єктами обліку.

Врегулюванню проблемного питання облікового відображення знань, навичок, вмінь, ділової репутації та

ділових зв'язків сприятиме узгодження розуміння сутності визначених видів внесків (на законодавчому рівні) у правовому і бухгалтерському аспектах. Адаже визнання певних видів внесків на юридичному рівні та невизнання в бухгалтерському обліку сприятиме неправомірному розподілу прибутку та викликати труднощі в обліку, у зв'язку з тим, що саме зафіксовані в договорі розміри внесків є базою розподілу прибутку.

Список використаних літературних джерел:

1. Дмитренко А.В. Облік та оцінка нематеріальних активів як внеску в спільну діяльність без створення юридичної особи / А.В. Дмитренко [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=26194>.
2. Пантелеев В. Цінуємо те, що маємо / В.Пантелеев [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://dtk.com.ua/debet/ukr/2001/27/27pr2.html>.
3. Лавриненко А.Р. Развитие методов учета и аудита совместной деятельности по договорам простого товарищества / А.Р. Лавриненко. – Новополоцк: ПГУ, 2010. – 184 с.
4. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" (втратив чинність на підставі Кодексу N 2755-VI (2755-17) від 02.12.2010, ВВР, 2011, N 13-14 N 15-16, N 17, ст.112) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80/page4>.
5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Цивільний кодекс України від 12.05.2011 № 435-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z1018-10>.
7. П(С)БО в державному секторі 122 "Нематеріальний актив" затверджені наказ Міністерства фінансів України 12.10.2010 N 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z1018-10>.
7. ПСБО 8 "Нематеріальні активи" затверджені наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. N 242 з останніми змінами внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів N 658 від 31.05.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx>.
8. П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" затверджені наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. N 91 з останніми змінами внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів N 1591 від 09.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO12.aspx>.
9. МСБО 38 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи затверджені наказом МФУ №1873 від 30.12.2011р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=322074&cat_id=293536.
11. Сайти Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/gospoper/bo_2_2_1_nematactivity.html.

КУРИШКО Лілія Анатоліївна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирський державний технологічний університет.

Стаття надійшла до редакції: 29.10.12 р.