

Ю. А. Борко,

к. е. н., завідувач сектором економіки та оцінки прав, Науково-дослідний інститут інтелектуальної власності Національної академії правових наук України, м. Київ

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ОСНОВНИЙ МЕТОДИЧНИЙ ПРИЙОМ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

J. Borko,

k. e. n., head of sector and evaluation rights, Scientific-Research Institute of intellectual property, the National Academy of Sciences of Ukraine, Kiev

INVENTORY AS MAIN METHODOLOGICAL TECHNIQUE OF FINANCIAL AND ECONOMIC CONTROL OF FICTITIOUS ASSETS IN BUDGET INSTITUTIONS

Становлення і розвиток незалежної держави потребують удосконалення, а в окремих аспектах і перебудови існуючої системи фінансово-господарського контролю нематеріальних активів, викликаного зміною господарського механізму управління. Основним методичним прийомом органолептичних методів фінансово-господарського контролю нематеріальних активів у бюджетних установах є інвентаризація. Досліджено теоретичні і методичні аспекти основних етапів проведення та оформлення результатів інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності в бюджетних установах. Визначені основні документи, які є підставою для взяття на облік нематеріальних активів. Наведено бухгалтерські проведення з відображення в обліку інвентаризації нематеріальних активів. Зазначено, що діюче фінансове і податкове законодавство України зумовлює внесення відповідних змін до методики й організації контролю за створенням та використанням нематеріальних активів та витрачанням на їх створення державних коштів.

The formation and development of the independent state require improvement, and in some aspects also restructuring of the existing system of financial and economic control of intangible assets, caused by the changes of the mechanism of economic management. The main technique of organoleptic methods of financial and economic control of intangible assets in budgetary institutions is inventory. Theoretical and methodological aspects of the main stages of performing and documenting results of the inventory of intellectual property rights in the budgetary institutions are explored. Key documents that are the basis for taking on the accounting of intangible assets are identified. The main entries for the accounting of the inventory of intangible assets are listed. It is mentioned, that current financial and tax legislation of Ukraine leads to appropriate changes in methods and organization of control over the creation and use of intangible assets and expenditure on the creation of public funds.

Ключові слова: фінансовий контроль, методи фінансового контролю, інвентаризація, об'єкти права інтелектуальної власності, облік інвентаризації нематеріальних активів.

Key words: financial control, financial control methods, inventory, the object of intellectual property rights, the object of accounting for inventory fictitious assets.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ

Становлення і розвиток незалежної держави потребують удосконалення, а в окремих аспектах і перебудови існуючої системи фінансово-господарського контролю нематеріальних активів, викликаного зміною господарського механізму управління. Враховуючи інтелектуальний, людський та економічний потенціал, а також місце України у світовому співтоваристві, ці перетворення не можуть залишатися поза увагою держави, а потребують керованості та чіткого визначення подальших інноваційних напрямків розвитку.

В останні роки суттєво послабились функції державного контролю за збереженням державної власності, у тому числі і інтелектуальної власності. Тому стало частим явищем зловживання в фінансово-економічній сфері, а це — умисне приховування прибутків від оподаткування, нецільове, неефективне використання існуючих та створюваних ОПІВ та незаконне використання бюджетних коштів керівниками різних рівнів, розкрадання державної інтелектуальної власності.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ ОСТАННІХ РОКІВ

Поряд з тим, як показує досвід, у розвинутих країнах держава активно здійснює функцію контролю за ефективністю використання ОПІВ.

Огляд досліджень і публікацій останніх років показує, що питання методики та організації контролю в різних аспектах висвітлюють автори: І.А. Білобжецький, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, П.Т. Ворончук, А.М. Герасимович, З.В. Гуцайлюк, Є.П. Дедков, Р.Т. Джога, В.П. Завгородній, А.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.М. Онищук, Є.В.Мних, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук. Проте названі вчені розглядають проблеми контролю, ревізії та аудиту, які стосуються суб'єктів господарювання в цілому, а не конкретно бюджетних установ. Проблемами методики та організації контролю в бюджетних установах займалося незначне коло науковців, а саме: В.І. Крисюк, О.В. Юрченко та ін. Але стосовно фінансово-господарського контролю нематеріальних активів у бюджетних установах майже немає ніяких коментарів та публікацій.

ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Наявність і рух нематеріальних активів у бюджетних установах є новим об'єктом обліку. На всіх етапах суспільного розвитку для контролю і регулювання господарських процесів з об'єктами права інтелектуальної власності (надалі — ОПІВ) використовується певна інформація. Для одержання цієї інформації необхідно організувати збір інформації про господарські операції та явища, які відбуваються в інноваційній діяльності державних установ, її вимір, реєстрацію та узагальнення. Побудова всіх документів щодо ОПІВ повинна відповідати вимогам чинного законодавства України (у тому числі і Державного Казначейства України), здійсненню бухгалтерського аналізу процесів, що відбуваються в інноваційно-інтелектуальній діяльності бюджетних установ, забезпечувати контроль і управління такою діяльністю.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є розгляд та удосконалення існуючих теоретичних і методичних аспектів проведення та оформлення інвентаризації ОПІВ в бюджетних установах як одного з основних методологічних прийомів органолептичних методів фінансово-господарського контролю.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методи фінансово-господарського контролю поділяються на загальнонаукові методичні прийоми та власно методичні прийоми фінансово-господарського контролю, які в свою чергу, поділяються на: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні та прийоми узагальнення і реалізації результатів контролю [1].

У даній статті більш детально розглянемо органолептичні методи фінансово-господарського контролю нематеріальних активів (рис. 1).

Одним з основних методичних прийомів органолептичних методів фінансово-господарського контролю є інвентаризація.

Для безпосереднього проведення інвентаризації в місцях використання ОПІВ з рішення керівника установи створюються робочі інвентаризаційні комісії, до складу яких входять досвідчені фахівці, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолюють представники керівника установи. Забороняється призначати головами робочих інвентаризаційних комісій тих самих матеріально відповідальних осіб та тих самих працівників два роки поспіль.

Постійно діючі інвентаризаційні комісії фактично виконують роль центральних (головних) інвентаризаційних комісій, основна функція яких полягає в організаційно-методичному керівництві інвентаризаційною роботою та контролюванні збереження нематеріальних активів в установах.

Функції робочих інвентаризаційних комісій суттєво відрізняються від функцій постійно діючих інвентаризаційних комісій. Робочі інвентаризаційні комісії повинні забезпечити:

— безпосереднє проведення інвентаризації нематеріальних активів;

— своєчасність і якість проведення інвентаризації нематеріальних активів та визначення їх результатів, які мають бути зафіксовані в протоколі з пропозиціями щодо зарахування не виявлених нематеріальних активів та нових нематеріальних активів, виявлених в процесі інвентаризації.

Робочі інвентаризаційні комісії наділено правом внесення пропозицій з питань удосконалення процесів надходження, оцінки, зберігання, реалізації та використання нематеріальних активів; поліпшення обліку і контролю наявності та руху нематеріальних активів, а також реалізації нематеріальних активів, які не використовуються у господарській діяльності підприємства.

Відтак, головна функція робочих інвентаризаційних комісій полягає в безпосередньому проведенні інвентаризації, якість яких контролюється постійно діючою інвентаризаційною комісією з допомогою контрольних перевірок. Контрольні перевірки треба проводити після закінчення інвентаризації.

Проведення інвентаризації нематеріальних активів проводиться за наказом (розпорядженням) керівника установи. У наказі обов'язково зазначається об'єкт інвентаризації, склад робочої інвентаризаційної комісії (голова і члени комісії), дата початку й закінчення інвентаризації. Підписання керівником установи наказу є актом надання повноважень робочій інвентаризаційній комісії.

Робоча інвентаризаційна комісія, приступаючи до проведення інвентаризації, пред'являє свої повноваження, уточнює місця зберігання та безпосереднього використання нематеріальних активів і припиняє всі операції з ними. Якщо у віданні матеріально відповідальної особи є нематеріальні активи, які зберігаються та/або використовуються в інших приміщеннях, інвентаризаційна комісія негайно опечатує ці приміщення. На вимогу інвентаризаційної комісії матеріально відповідальна особа складає звіт на момент інвентаризації і дає розписку, що всі нематеріальні активи, які перебувають у її віданні, оприбутковано повністю або на належних підставах списано на витатки (Додаток № 3 до Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ).

При інвентаризації нематеріальних активів їх наявність устанавлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

При інвентаризації нематеріальних активів до інвентаризаційного опису вписуються такі дані: назва, характеристика, первинна вартість, сума зносу, дата придбання, термін корисного використання. При цьому перевіряється обґрунтованість сум та документів, на підставі яких відбувалось введення в господарський обіг (списання та інші дії) ОПІВ.

Нематеріальні активи записуються до інвентаризаційних описів за наявності документів, які є підставою для взяття їх на облік, а саме:

- договору та акту на придбання ОПІВ (винаходу, корисної моделі, знака для товарів та послуг, ноу-хау тощо);
- договору та акту про приймання-передачу науково-дослідних та дослідно-конструкторських розробок;
- договору та акту щодо придбання (створення) програмного забезпечення;
- документів, що підтверджують витрати на створення нематеріальних активів на підприємстві власними силами;
- звітів (у тому числі договорів на проведення оцінки та актів приймання-передачі) про оцінку майнових прав або інших документів, які підтверджують вартість нематеріального активу;
- інших договорів на придбання майнових прав та прав на використання об'єктів права інтелектуальної власності;
- договір на передачу майнових прав на об'єкт права інтелектуальної власності;
- ліцензійний договір (які можуть поділятися за способом охорони, за обсягом прав, які передаються; за методом);
- тощо.

На підставі відповідних документів інвентаризаційна комісія перевіряє вартість нематеріальних активів, строк їх корисного використання, суму нарахованого зносу, залишкову вартість та інші дані по кожному об'єкту, про що має бути зазначено у протоколі та інвентаризаційних описах.

Найменування інвентаризованих нематеріальних активів та їх кількість відображаються в описах за відповідними субрахунками та в одиницях виміру, прийнятих у обліку установи.

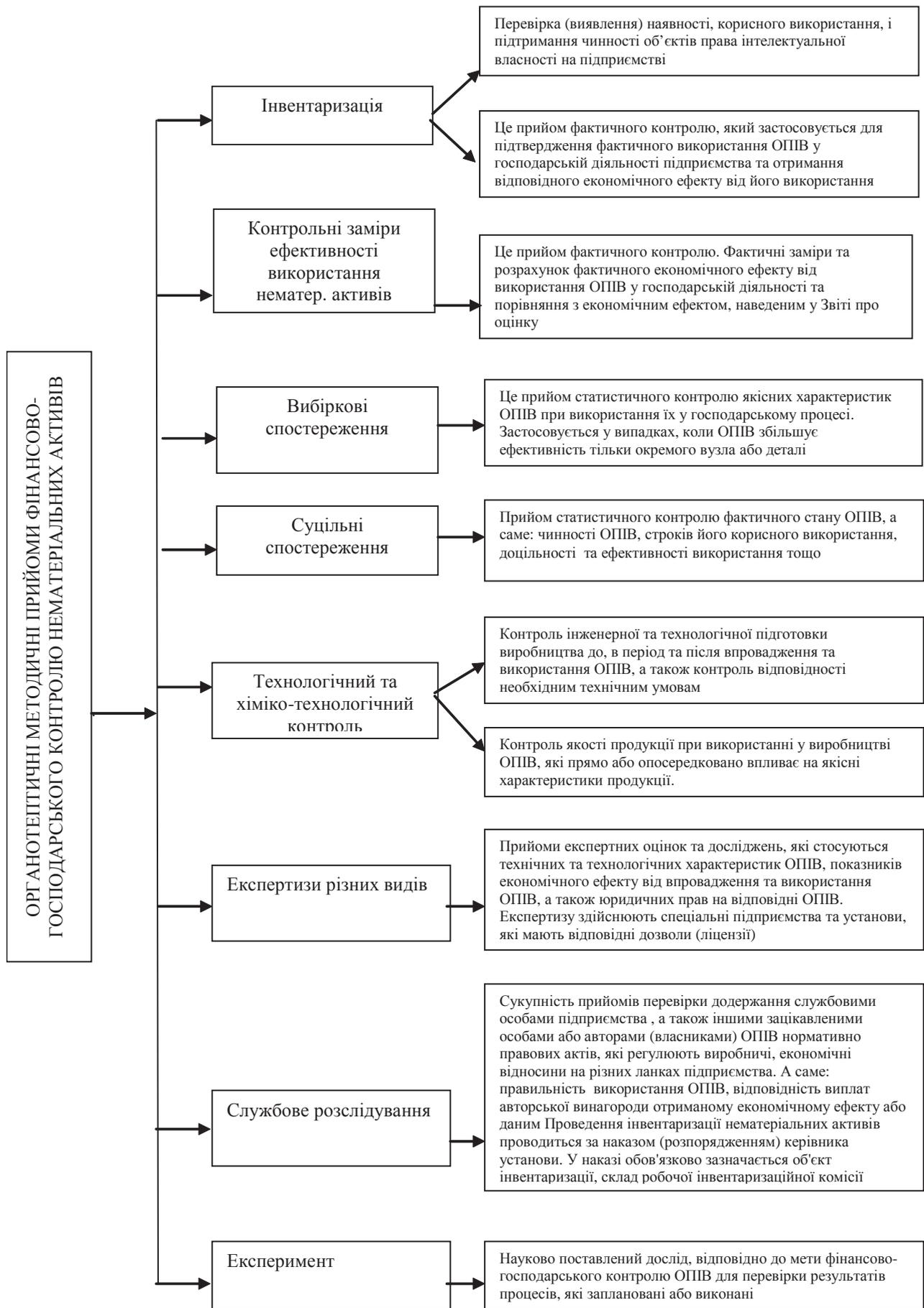


Рис. 1. Органолептичні методичні прийоми фінансово-господарського контролю нематеріальних активів

На цінності, які не належать установі, але знаходяться в її розпорядженні або користуванні (на підставі Ліцензійних або інших договорів), складаються окремі описи з розподілом: на орендовані, та які використовуються у господарській діяльності на умовах Ліцензійних договорів, прийняті на відповідальне зберігання, у довірчє управлінні тощо.

Дані інвентаризації нематеріальних активів записуються в інвентаризаційні описи окремо, за місцезнаходженням об'єктів нематеріальних активів і особами, відповідальними за їх зберігання, використання, тощо. Ці описи складаються в двох примірниках.

При зміні матеріально відповідальних осіб складається 3 (три) примірники опису.

Описи підписуються головою та всіма членами інвентаризаційної комісії, а матеріально відповідальні особи пишуть на кожному описі розписку наступного змісту: "Усі цінності, поймаєновані в цьому інвентаризаційному описі з №..... до №....., перевірені комісією в натурі за моєї присутності та внесені в опис, у зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, перелічені в описі, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні".

У разі виявлення не врахованих нематеріальних активів, інвентаризаційна комісія записує їх в окремий інвентаризаційний опис із внесенням потрібних даних. Оцінка таких об'єктів проводиться відповідно до дійсної відновлювальної вартості і оформлюється відповідними актами.

Основні й додаткові інвентаризаційні описи, що надійшли в бухгалтерію, використовуються для виведення результату інвентаризації. Спочатку обчислюється попередній результат, для чого в інвентаризаційному описі поряд із даними про фактичну наявність нематеріальних активів працівники бухгалтерії або обчислювального центру проставляють кількісні та вартісні показники цінностей за даними бухгалтерського обліку, обчислюють результат, який збігається (не збігається) з обліковими даними.

Забороняється проводити інвентаризацію нематеріальних активів при неповному складі членів інвентаризаційної комісії. Відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів інвентаризації недійсними.

Перевірка наявних нематеріальних активів членами комісії проводиться за обов'язкової участі матеріально відповідальних осіб.

Перевірка та оформлення результатів інвентаризації

Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи (акти) здаються в бухгалтерію для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних опису і шляхом співставлення виявляються розходження між даними інвентаризації і даними обліку.

Результати інвентаризації ОПІВ, які належать іншим організаціям, з додатком копії опису повідомляють їх власникам. На останній сторінці опису також слід зробити відмітку про перевірку цін та підрахунок результату за підписами осіб, які проводили цю перевірку.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації і свої висновки та пропозиції відображає у протоколі засідання інвентаризаційної комісії (Додаток №12 до Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ).

У протоколі наводяться докладні дані про причини та осіб, винних в недостачах, втратах, а також надлишках і вказуються, які вжито заходи стосовно винних осіб.

Не пізніше ніж за десять днів після закінчення інвентаризації нематеріальних активів, протоколи інвентаризаційної комісії затверджуються керівником установи; в централізованих бухгалтеріях протоколи центральної інвентаризаційної комісії затверджуються керівником установи, при якій утворена централізована бухгалтерія.

Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником установи з включенням результатів у звіт за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і в річний звіт.

Порядок регулювання інвентаризаційних різниць

Виявлені при інвентаризації розходження між фактично наявними ОПІВ та тими, що використовуються з даними бухгалтерського обліку регулюються установою в такому порядку: нематеріальні активи, які виявлені, після оцінки, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на збільшення фінансування установи; втрата нематеріальних активів списується за розпорядженням керівника установи на зменшення фінансування.

У випадках стягнення втрат з винних осіб, заподіяних крадіжкою, недостачею, втратою або неправомірним використанням, визначення сум збитків здійснюється відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.96 №116 "Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей" та Закону України "Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей".

При встановленні недостач і втрат, які виникли внаслідок зловживань, відповідні матеріали протягом п'яти днів після встановлення недостач і втрат підлягають переданню до слідчих органів, а на суму виявлених недостач і втрат подається цивільний позов.

Недостачі нематеріальних активів від втрати корисності, псування, стихійного лиха (повені, пожежі та інше), а також, якщо конкретні винуватці не встановлені, то втрати від нерозкритих крадіжок списуються з балансів на зменшення фінансування лише після ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і вжиття потрібних заходів задля недопущення фактів втрат в подальшому.

На підставі затвердженого протоколу виявлені відхилення відображають у бухгалтерському обліку: надлишки нематеріальних активів підлягають оприбуткуванню та зарахуванню на відповідні рахунки бухгалтерського обліку (оприбуткування здійснюється після проведення оцінки відповідних ОПІВ); нестачі нематеріальних активів підлягають списанню з балансу установи.

Основні бухгалтерські проведення з відображення в обліку інвентаризації нематеріальних активів наведено у таблиці 1.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності підприємство, установа повинна проводити інвентаризацію майна, коштів і фінансових зобов'язань, а також і нематеріальних активів. Відповідальність за її організацію несе керівник підприємства, в господарських товариствах голова правління або посадові особи згідно з їхніми установчими документами (установчим договором, статутом).

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України "Порядок подання фінансової звітності" від 28.02.2000 р. № 419 інвентаризація є обов'язковою перед складанням річної фінансової звітності [2].

Порядок проведення інвентаризації і відображення в обліку її результатів встановлено Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, доходів і витрат, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 (зареєстрованої Міністерством юстиції України 36.08.94 р. за № 202/412) [3]. При проведенні приватизації державного майна інвентаризація здійснюється відповідно до Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, є також майно державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 1993 р. № 158 [4].

При здійсненні інвентаризації нематеріальних активів комісія з інвентаризації виявляє наявність нематеріальних активів, законність їх оприбуткування з врахуванням наявності відповідних документів, підтверджуючи їх прийняття на баланс відповідно до вимог П(с)БО 8 "Нематеріальні активи", а також правильність нарахування зносу (накопиченої амортизації) нематеріальних активів та списання на витрати підприємства [5].

При виявленні не взятих на облік нематеріальних активів, а також тих, щодо яких в облікових регістрах вказані неповні дані або взагалі вони відсутні, інвентаризаційна комісія повинна включити їх до інвентаризаційного опису з врахуванням відсутніх економічних показників цих активів. Результати інвентаризації відображаються в обліку на основі інвентаризаційного опису і звіральної відомості не пізніше 31 грудня звітного року.

Таблиця 1. Основні бухгалтерські проведення з відображення в обліку інвентаризації нематеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано надлишки необоротних активів, виявлених під час інвентаризації	121-122 811	711 401
2	Списано нестачу нематеріальних активів установи за результатами проведеної інвентаризації із віднесенням її на рахунок установи. Водночас проводять другий запис, коли винних осіб не встановлено	401, 131-133 05	121-122
3	Списано нестачу нематеріальних активів установи, виявлену за результатами інвентаризації із віднесенням на винних осіб суми збитків; водночас проводять другий запис на суму вартості відшкодування збитків, яку віднесено на рахунок винних осіб	401, 131-133 363	121-122 711

У бухгалтерському обліку оприбуткування виявлених в ході інвентаризації раніше не врахованих нематеріальних активів здійснюється за таким проведенням:

- Дебет рахунку 12 "Нематеріальні активи".
- Кредит рахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

При виявленні під час інвентаризації неправильного віднесення на витрати діяльності операцій з нематеріальними активами, суми понесених витрат уточнюються з подальшим регулюванням фінансових результатів.

Нематеріальні активи, одержані безоплатно або виявлені під час інвентаризації (поза обліком) обліковуються за експертною оцінкою, порядок визначення якого передбачено відповідними методичними вказівками і положеннями в залежності від виду нематеріальних активів і вимог власника підприємства.

Списання нестачі нематеріальних активів та віднесення її на винних осіб здійснюється з використанням субрахунку 947 "Нестачі і витрати від псування цінностей". На цьому субрахунку ведеться облік нестач грошових коштів, нематеріальних активів та інших цінностей і витрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження та реалізації, якщо на час установлення нестачі винуватця не встановлено. Одночасно із списанням нематеріальних активів, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати балансова вартість списаного активу зараховується на забалансовий рахунок 07 "Списані активи".

При цьому з метою визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) нематеріальних активів, можна скористатись Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 32.01.96 р. № 116 з доповненнями, внесеними постановами Кабінету Міністрів України від 27.08.96 р. № 1009, від 20.01.97 р. № 34 і від 15.12.97 р. № 1402, а саме пунктом 9, яким передбачено, що у разі розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, що підлягають списанню на видатки у міру відпуску їх у виробництво або експлуатацію (в установах, які утримуються за рахунок бюджетних коштів, у міру їх придбання) та які обліковуються лише у кількісному вираженні, розмір збитків визначається виходячи з ринкових цін на аналогічні матеріальні цінності, зменшених пропорційно фактичному зносу, але не нижче ніж 50 відсотків ринкової ціни. Безумовно, щодо нематеріальних активів, то порядок визначення розміру збитків від їх розкрадання, нестачі, знищення (псування) потребує в подальшому вдосконалення як з правової, так і з бухгалтерської точки зору.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗРОБОК

Згідно з вищенаведеним можна зробити висновки, що діюче фінансове і податкове законодавство України зумовлює внесення відповідних змін до методики й організації контролю за створенням та використанням нематеріальних активів та витрачанням на їх створення державних коштів, оскільки традиційні форми та методи контролю, що діяли в умовах командно-адміністративної системи, є неспроможними забезпечувати належний рівень державного контролю за використанням коштів бюджетів усіх рівнів, що спрямовується на створення та використання нематеріальних активів, який відповідно до Закону України "Про державну конт-

рольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.93р. № 2939-ХІІ здійснюється органами державної контролюючої служби України [6].

Література:

1. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: підручник /М.Т. Білуха. — К.: ПП "Влад і Влада", 1996 — 320 с.
2. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 "Про затвердження Порядку подання фінансової звітності".
3. Порядок проведення інвентаризації і відображення в обліку її результатів встановлено Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, доходів і витрат, затверженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 (зарєєстрованої Міністерством юстиції України 36.08.94 р. за № 202/412).
4. Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, є також майно державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 1993 р. № 158.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс]. — К.: CD-вид-во "Інфодиск", 2007. — 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12см. — (Законодавство України, 2007). — Систем. вимоги: ПК не нижче 3-233, ОЗУ-23Мб з ліцензійною ОС Widows 95OSR2/98/NT SP6/2000/XP. — Назва з титул. екрану.
6. Любенко А.М. Методика і організація контролю в бюджетних установах: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. к. е. н. Спеціальність 08.06.04 — Бухгалтерський облік, аналіз і аудит УКООПСІАКА. — Львівська комерційна академія. — Львів, 2002. — 23 с.

References:

1. Bilukha, M.T. (1996), *Teoriia finansovo-hospodars'koho kontroliu i audytu* [Theory of financial and economic control and audit], Vlad i Vlada, Kyiv, Ukraine.
 2. Cabinet of Ministers of Ukraine (2000), Resolution "On approval of Procedure financial statement presentation", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (Accessed 15 September 2015).
 3. Ministry of Finance of Ukraine (1994), "Instructions on inventory of fixed assets, intangible assets, inventory items, cash and documents and calculations", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94> (Accessed 15 September 2015).
 4. Cabinet of Ministers of Ukraine (1993), "Regulations on the inventory of assets of state enterprises being privatized, is also the property of state enterprises and organizations that leased", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/158-93-%D0%BF> (Accessed 15 September 2015).
 5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Position (Standard) Accounting 8 "Intangible assets", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (Accessed 15 September 2015).
 6. Liubenko, A. M. (2002), "Methodology and organization of control in budget institutions", Ph.D. Thesis, Economy, L'viv's'ka komertsijna akademiiia, Lviv, Ukraine.
- Стаття надійшла до редакції 18.09.2015 р.