ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ В ІНТЕЛЕКТУАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ (ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИЙ ПОГЛЯД І ЗАКОРДОННИЙ ДОСВІД)*

Олександр Бутнік-Сіверський,
професор, член-кореспондент АТН України, завідувач економіко-правового відділу НДІ інтелектуальної власності НАПрН України, доктор економічних наук

Інтелектуальна економіка є функціональною складовою економічних наук і спирається на фундаментальні положення, вже відомі економічній теорії. Вона за своїм економічним змістом це по суті політична економія, але в світлі нових економічних вимог, з іншою економічною доктриною. Тут капітал і *його складова — інтелектуальний капітал* — розглядаються як авансована вартість, які в процесі свого руху приносять додаткову вартість, тобто вартість, яка «зростає сама». Вчення про додаткову вартість є основою економічної теорії К. Маркса. Первісно авансована вартість не тільки зберігається в обігу, але й змінює свою величину, долучає до себе суму грошей і вартості, тобто самозростає. Саме цей рух перетворює гроші на капітал. Цей процес можна записати формулою: $Г–Т–Г'$,

де $Г' = Г + ΔГ$,

тобто дорівнює первісно авансованій сумі плюс деякий приріст — $ΔГ$, який є додатковою вартістю, що виникає за рахунок нової вартості.

Що стосується людського капіталу, то його економічний зміст збігається з процесом виробництва додаткової вартості, котрий розкрито К. Марксом у вченні про постійний і перемінний капітал. При цьому К. Маркс використовував формулу вартості *(W)* товарів у процесі виробництва, а саме:

$W = C + V + m$,

де: C — постійний капітал (від слова *constant* — постійний); V — перемінний капітал (від слова *veriable* — той, що змінюється); m — додаткова вартість (від слова *Mehrwert*). Одночасно C — це стара, перенесена вартість, а $(V + m)$ — нова вартість; V — відтворена вартість робочої сили; m — її приростання.

Початковим пунктом процесу виробництва є купівля робочої сили на відповідний термін, у межах якого робітник своєю працею створює нову вартість. При цьому не власник авансує робітника, а навпаки, робітник авансує власника, тобто він (робітник) одержує заробітну плату з доходу, створеного його власною працею. В економічній теорії робоча сила — це сукупність фізичних,

Олена Орлюк,
професор, член-кореспондент НАПрН України, директор НДІ інтелектуальної власності НАПрН України, головний редактор журналу «Теорія і практика інтелектуальної власності», доктор юридичних наук

* Продовження. Початок у № 4, 2013.

розумових і організаційних здібностей людини, набутих знань та досвіду, котрі вона застосовує в процесі виробництва споживчих вартостей. Робоча сила — це основний елемент виробничих сил у суспільстві. А в умовах, де присутній капітал, вона стає товаром, тобто купується та продається, тому що працівник не має власності на засоби виробництва й засоби існування. Робоча сила як товар має два аспекти: *споживчу вартість і власне вартість.*

Як стверджував К. Маркс, якщо робочу силу розглядати з позицій вартості, то зрозуміло, що як й інший товар, вона потребує суспільно необхідних витрат на своє відтворення у відповідних умовах. Мінімальна межа цих витрат — вартість життєвих засобів, які потрібні працівникові для підтримання свого фізичного існування (так званий, фізичний мінімум). Однак для відтворення робочої сили необхідно більше витрат, аніж для створення фізично потрібних працівнику життєвих засобів. Це пов'язано з тим, що, по-перше, працівник не вічний і, відповідно, відтворення робочої сили має включати витрати на утримання також і його сім'ї; по-друге, для виконання більш складної роботи працівнику потрібно мати відповідні рівень освіти та кваліфікацію, що потребує додаткових витрат на робочу силу; по-третє, на відміну від звичайних товарів, робоча сила, як і її носій — людина — історично розвивається, тому на розмір її вартості впливають моральний, історичний, соціальний і результативний елементи. *Моральний елемент* вартості робочої сили визначається гідністю людини, її самоповагою, впливом морально-етичних факторів. *Історичний елемент* вартості робочої сили пов'язаний зі зростанням фізичних, духовних та інших потреб людини, її здібностей, для відтворення яких потрібно залучати все більше матеріальних благ і послуг. *Соціальний елемент* вартості робочої сили складається зі значного впливу на неї таких соціальних факторів, як класова боротьба, діяльність профспілок, громадських і політичних рухів. *Результативний елемент* характеризує зростання корисного ефекту від використання робочої сили, в основу якої покладено збільшення витрат робочої сили (фізичних, розумових, організаційних) та покращення форм і методів організації виробництва [1, 284–285].

За аналогією та економічним змістом в інтелектуальній економіці — робоча сила під упливом трансформаційних процесів в економіці та розвитку інформаційних технологій (отримання, перетворення та передачі всіх форм інформації) перетворюється на інтелектуальну силу чи людські ресурси, коли стають товаром, і також мають два авспекти: споживчу вартість і власне вартість.

В інтелектуальній економіці: V_i — вартість інтелектуальної сили, яка змінюється, m_i — додаткова вартість, а $(V_i + m_i)$ — нова вартість створюється за рахунок використання та впровадження інтелектуального продукту, де V_i — відтворена вартість інтелектуальної сили, а m_i — її приростання, $_i$ — підрядковий індекс показує належність до інтелектуальної економіки. Зазначене є головним економічним змістом осучаснення теорії людського капіталу.

В інтелектуальній економіці у процесі створення інтелектуального продукту творчі зусилля працівника прирівнюються до **інтелектуальної сили,** що має споживчі властивості. Інтелектуальна сила розглядається як суспільний товар. З позицій споживчої вартості специфіка цього товару проявляється в тому, що в процесі його споживання інтелектуальна сила не зникає, а створює нову вартість, більшу, ніж власне вартість товару — інтелектуальна сила. При цьому, на відміну від робочої сили, інтелектуальна сила за рахунок накопичення знань, спрямування до реалізації нового творчого результату може зменшуватися за

кількістю працівниківх з одночасним збільшенням її вартості. Тож може випереджати за вартістю матеріальні активи. Тож, в основу визначення споживчої вартості інтелектуальної сили закладена абстрактна творча праця (відповідна її кількість) з отриманням інтелектуального результату на матеріальному носії та за своїм економічним змістом набуває майнових прав. За аналогією, інтелектуальна сила має ті самі властивості, що і робоча сила, але з більш високою вартістю, адже її споживчі якості зростають з кожним кроком розвитку виробничої системи. Інтелектуальна сила, як і її носій — людина, з творчим складом розуму та креативним мисленням, яка створює нове знання, історично розвивається, тому, що на розмір її вартості впливають моральний, історичний, соціальний і результативний елементи, а також сьогодні можна додати сьогодні новий елемент — системну глобалізацію інноваційних економічних процесів, під упливом якої людина трансформується в людину-творця. На відміну від робочої сили, до інтелектуальної сили висуваються значно вищі вимоги щодо збільшення її потенційних можливостей до залучення у виробничий або торговий процес і надання послуг, а це потребує вкладення в її розвиток значно більших витрат (інвестицій). Варто звернути увагу на те, що віддача інтелектуальної сили залежить від наявного обсягу знань, кваліфікації працівника, вміння творчо працювати, що набувається в попередні періоди життєвого циклу людини, до залучення у виробничий чи торговий процес та процес надання послуг, що розглядається як характеристика *людського інтелектуального потенціалу,* а при його залучені до виробничого чи торгового процесу та процесу надання послуг інтелектуальна сила набуває первісної вартості, її приріст є нова вартість, більша, ніж власне вартість товару — первісна вартість інтелектуальної сили.

В інтелектуальній економіці **людські ресурси** — це кількість працвників з високим рівнем кваліфікації, залучених до процесу розробки та використання інтелектуального продукту. З огляду на це ефективність живої праці буде визначатися кількістю створеного та впровадженого інтелектуального продукту на одиницю робочого часу. Цей показник може характеризувати людський потенціал, якщо визначати потенційні можливості створювати інтелектуальний продукт за відповідний термін. Результати творчої праці у вигляді інтелектуального продукту, який не має вартісної оцінки, вимірюються кількістю ідентифікованих об'єктів права інтелектуальної власності. Створені новації, ті, котрі можна описати та ідентифікувати, стають **інтелектуальними ресурсами.** Окремі інтелектуальні ресурси, зокрема, ті, що мають великий комерційний потенціал, отримують правову охорону, стають **інтелектуальною власністю,** а прийняті на баланс за відповідною вартістю, — *об'єктами права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.*

Людські ресурси й інтелектуальні ресурси, чи інтелектуальна сила та інтелектуальний продукт, розглядаються разом як **інтелектуальний потенціал,** який не має вартісної оцінки й характеризується кількісними показниками (рівнем освіти, кваліфікації, набутим досвідом, за віком, показниками стану здоров'я, кількістю винаходів тощо). У вартісному вимірі інтелектуальний потенціал, залучений до виробничої сфери, торгівлі та процесу надання послуг стає авансованою вартістю, що в процесі свого руху приносить додаткову вартість, що і є ознакою інтелектуального капіталу.

Важливою складовою в цьому процесі є перетворення новацій, створених людськими ресурсами, на інтелектуальні ресурси, якими підприємство може володіти. Тож основне завдання його керівництва (менеджерів) —

трансформувати інтелектуальні ресурси в інтелектуальні активи.

Інтелектуальні активи — це вартість інтелектуальних ресурсів, які в господарському обігу належні до складу нематеріальних активів. Інтелектуальні активи, як і людський капітал, *є складовими інтелектуального капіталу,* якщо розглядати їх з вартісних позицій.

Беручи до уваги зазначене, інтелектуальний капітал *як авансована вартість* складається в господарському обігу з двох складових: *людського капіталу та інтелектуальних активів* (у складі нематеріальних активів) і мають різну природу походження та попит.

Вартість *робочої сили, як і вартість інтелектуальної сили, перетворюється на заробітну плату,* тобто набуває перетворювальної форми.

Вартість інтелектуальної сили, виражена у грошах, набуває форми ціни інтелектуальної сили. Тож, заробітна плата чи винагорода — це грошове вираження вартості та ціни товару — інтелектуальна сила й частково — результативності функціонування інтелектуальної сили.

Оскільки інтелектуальна сила є товар, то її ціна, як і решти товарів, регулюється співвідношенням попиту та пропозиції, відповідними економічними законами. По мірі зниження попиту чи збільшення пропозиції ціна інтелектуальної сили, тобто заробітна плата (винагорода), зменшується й навпаки.

Однією з форм оплати праці, що пов'язана з розробкою інтелектуальної власності, є контрактна, за якою встановлюється договірна вартість інтелектуальної праці, яка відтворює вартість інтелектуальної сили чи розмір людського капіталу. За своєю економічною природою контрактна форма оплати праці відтворює ціну інтелектуальної сили. При цьому потрібно зазначити, що вартість інтелектуальної сили у виробництві є первісною вартістю, приріст якої пов'язаний з використанням і впровадженням інтелектуальних активів при виробництві інноваційної продукції (у виробничій сфері) або інноваційного продукту (в науковій сфері діяльності).

Слід зазначити, що на вартість людських ресурсів або розмір людського капіталу впливає вартість робочого місця працівника та його матеріальне забезпечення, на якому створюється інтелектуальний продукт або інтелектуальна продукція.

Розмір вартості робочого місця складається з витрат на інтелектуальну силу, вартості засобів і предметів праці. Вартість запасів та предметів праці визначається на загальних підставах, залежно від розміру інвестицій, спрямованих на інноваційну діяльність, життєвого циклу нововведень і стадії впровадження інвестиційного проекту.

Людський капітал з позиції можливості створення, накопичення та передачі знання розглядається як вартісна оцінка інтелектуальної сили, інтелектуальних зусиль одного чи сукупності працівників, залучених до процесу розробки та впровадження інтелектуального продукту з метою отримання доходу (прибутку). Людський капітал пов'язується з економічною теорією інвестиційними (капітальними) вкладеннями в людину, що настільки прибуткові, як й інвестиції в будь-який інший фактор виробництва. Такі вкладення здійснюються в створення людського інтелектуального потенціалу та в подальшому у процесі виробництва, торгівлі та надання послуг — у вартість інтелектуальної сили.

Людський капітал підприємства чи установи є накопичені персоналом уміння та навики, що *є результатом інвестицій у персонал і дають змогу отримувати на ці інвестиції відповідний дохід (прибуток).* Емпіричні дослідження показують, що між інвестиціями в людський капітал і доходами (прибутком) існує пряма позитивна залежність. Звідси випливає й завдання

підприємства чи установи щодо людського капіталу: оптимізувати організацію та підвищувати продуктивність творчої праці персоналу. Управління персоналом, а отже, й організація та продуктивність творчої праці — стратегічна функція менеджменту. *Завданням* ефективної, дієвої системи управління персоналом є забезпечення формування монолітного колективу професіоналів підприємства чи установи з високою продуктивністю творчої праці. В умовах жорсткої конкуренції всі зусилля менеджменту мають бути спрямовані на досягнення єдиної мети — *підвищення прибутковості підприємства чи установи та творчої продуктивності його працівників.*

З правової позиції інтелектуальний капітал як авансована вартість у господарському обігу має відповідну особливість, що відрізняє його від людського капіталу. Економіко-правовий зміст сучасної теорії людського капіталу найбільше проявляється в інтелектуальній економіці, що наближає до розуміння практики використання людського капіталу, і це наочно видно на прикладі діяльності господарських товариств.

Господарським кодексом України [2] (далі — ГК України) передбачено, що *господарськими товариствами визнаються* підприємства чи інші суб'єкти господарювання, створені юридичними особами та/або громадянами шляхом об'єднання їхнього майна та участі в підприємницькій діяльності товариства з метою одержання прибутку (п. 1 ст. 79), а згідно з п. 2 ст. 80 ГК України, акціонерним товариством є господарське товариство, що має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, та яке несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства, а акціонери несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, в межах вартості належних їм акцій.

Майновий стан суб'єкта господарювання визначається сукупністю належних йому майнових прав і майнових зобов'язань, що відображається в бухгалтерському обліку його господарської діяльності відповідно до вимог закону (ст. 145 ГК України).

Виходячи з умови, що *інтелектуальні активи та людський капітал є складовими інтелектуального капіталу* є потреба обґрунтувати правомірність неможливості внесення людського капіталу до статутного капіталу акціонерного товариства в обмін на корпоративні права, а також обґрунтувати правові підстави неможливості відображення людського капіталу на балансі товариства. Саме право інтелектуальної власності дозволяє поглибити відмінність інтелектуального капіталу від людського капіталу щодо їх відображення в бухгалтерському обліку.

ГК України передбачено, що *корпоративні права* — це права особи, частка якої визначається у статутному капіталі (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) цієї організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом і статутними документами (п. 1 ст. 167 ГК України). Володіння корпоративними правами не вважається підприємництвом (п. 2 ст. 167 ГК України).

Виходячи із зазначеного, людський капітал має бути часткою особи у статутному капіталі (майні) господарської організації, але він не є майном, на відміну, від об'єктів права інтелектуальної власності (далі — ОПІВ), у складі нематеріальних активів.

Людський капітал не відображається у складі активів на балансі підприємства, але є основою для здійснення трансформації оцінених результатів творчих зусиль працівників в інтелек-

туальні активи, якими є ОПІВ у складі нематеріальних активів.

У результаті створення ОПІВ суб'єкт цього права набуває низки суб'єктивних прав як особистого немайнового, так і майнового характеру. Цивільним кодексом України [3] (далі — ЦК України) передбачено, що *зміст права інтелектуальної власності* становлять особисті немайнові права й (або) майнові права інтелектуальної власності (п. 2 ст. 418 ЦК України).

Під *особистими немайновими правами* розуміють різновид цивільних прав, які виникають із приводу нематеріальних благ, є невід'ємними від особи та набувають економічного змісту (гл. 15 ЦК України). Під майновими правами розуміють суб'єктивні права, що пов'язані з використанням ОПІВ, а також з тими матеріальними (майновими) вимогами, які виникають між учасниками правовідносин із приводу використання ОПІВ (наприклад, право авторів і винахідників на винагороду — статті 424, 426 ЦК України).

Відповідно п. 1 ст. 418 ЦК України, право інтелектуальної власності — це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності, визначений ЦК України та іншим законом. Водночас, п. 1 ст. 421 ЦК України передбачено, що суб'єктами права інтелектуальної власності є творець (творці) об'єкта права інтелектуальної власності (автор, виконавець, винахідник тощо) й інші особи, котрим належать особисті немайнові й (або) майнові права інтелектуальної власності відповідно до ЦК України, іншого закону чи договору. Відповідно до п. 1 ст. 424 ЦК України до майнових прав інтелектуальної власності належні:

1) право на використання об'єкта права інтелектуальної власності;
2) виключне право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності;
3) виключне право перешкоджати неправомірному використанню ОПІВ, в тому числі забороняти таке використання;
4) інші майнові права інтелектуальної власності, встановлені законом.

Інтелектуальні ресурси, на відміну від людського капіталу, можуть бути рівноцінно замінені при акціонуванні на корпоративні права та належати акціонерам. Це стається в процесі здійснення трансакцій з інтелектуальними капіталом, тобто інтелектуальні ресурси, що приймаються на баланс за відповідною вартістю (корпоративною вартістю) набувають статусу інтелектуальних активів у складі нематеріальних активів.

ЦК України надає можливість автору чи іншому суб'єкту права інтелектуальної власності використовувати ОПІВ як вклад до статутного капіталу юридичної особи, як предмет договору застави або інших зобов'язань цивільного обороту в якості нематеріального активу (п. 3 ст. 424 ЦК України). Водночас, п. 1 ст. 177 ЦК України передбачено, що об'єктами цивільних прав є речі, у тому числі гроші та цінні папери, інше майно, майнові права, *результати робіт, послуги, результати інтелектуальної, творчої діяльності, інформація, а також інші матеріальні та нематеріальні блага*[*].

Відповідно до п. 1 ст. 155 ЦК України, статутний капітал акціонерного товариства утворюється з вартості вкладів акціонерів, внесених внаслідок придбання ними акцій. Статутний капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів. Він не може бути меншим розміру, встановленого Законом України «Про акціонерні товариства» [5]. Одночасно, п. 1

* Офіційне тлумачення положень ст. 177 ЦК України див. у Рішенні Конституційного Суду № 31-рп/2009 (v031p710-09) від 10.12.2009 року [4].

ст. 190 ЦК України передбачено, що майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки, а п. 2 визначає, що майнові права є неспоживна річ. Майнові права визнаються речовими правами.

Згідно з п. 1 ст. 86 ГК України, вкладами учасників і засновників господарського товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання й інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, а також *інші майнові права (й майнові права на об'єкти інтелектуальної власності також),* кошти, зокрема й в іноземній валюті, а п. 2 цієї статті передбачено, що вклад, оцінений у гривнях, становить частку учасника та засновника у статутному капіталі товариства. Порядок оцінки вкладів визначається в установчих документах господарського товариства, якщо інше не передбачено законом. Сума вкладів засновників і учасників господарського товариства становить статутний капітал товариства (п. 1 ст. 87 ГК України). Майном у ГК України визнається сукупність речей та інших цінностей (й нематеріальні активи також), які *мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів* (п. 1 ст. 139 ГК України). Втім, п. 1 ст. 87 ГК України передбачено, що юридична особа приватного права може створюватися та діяти на підставі *модельного статуту,* затвердженого Кабінетом Міністрів України [6], що після його прийняття учасниками стає установчим документом. Засновники (учасники) юридичної особи, утвореної на підставі модельного статуту, можуть у встановленому законом порядку затвердити статут, який є установчим документом, та провадити діяльність на його підставі. У ст. 24 Модельного статуту передбачено, що майно товариства складається з основних засобів, обігових коштів, акцій (часток, паїв) у статутному (складеному) капіталі господарських товариств, а також інших активів, відображених *у бухгалтерському балансі товариства, і формується за рахунок майна, переданого учасниками товариства до його статутного капіталу.*

Зазначимо, що згідно з п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом Міністерством фінансів України № 242 від 18.10.1999 року [7], визначено, що в бухгалтерському обліку нематеріальний актив є *немонетарний актив,* який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований, а в п. 14 цього Положення (стандарту) передбачено, що первісною вартістю нематеріальних активів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їхня справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 11 цього Положення (стандарту).

Підсумовуючи, можна зазначити, що *людський капітал є трансформований в інтелектуальну власність результат творчої діяльності,* яка за відповідною процедурою набула права у складі нематеріальних активів, які на балансі чи у статутному капіталі товариства мають вартісну оцінку, та вартість інтелектуальної сили, інтелектуальних зусиль одного чи сукупності працівників, задіяних у процесі розробки та впровадження інтелектуального продукту з метою отримання доходу (прибутку), що впливає на розкриття методологічних *підходів до її оцінки з позиції трудомісткості праці,* що є предметом окремого дослідження. Вкладення інвестицій у розвиток людського капіталу є умовою створення, введення та використання ОПІВ у господарський діяльності при залуче-

ні їх до виробничого чи торгового процесу та надання послуг з метою отримання прибутку.

Висновки

1. Право на результат інтелектуальної діяльності й теорія інтелектуального капіталу вносить у сучасну теорію людського капіталу оновлену методологію її сприйняття, що потребує поглибленого дослідження людського капіталу з позиції потреби розподілу на теорії людського потенціалу, людських ресурсів та людського капітал в інтелектуальній економіці. Тут капітал і його складова — інтелектуальний капітал — розглядаються як авансована вартість, які в процесі свого руху приносять додаткову вартість, тобто вартість, яка «сама зростає».
2. Людський капітал з позиції можливості створення, накопичення та передачі знання розглядається як вартісна оцінка інтелектуальної сили, інтелектуальних зусиль одного працівника чи їх сукупності, задіяної в процесі розробки та впровадження інтелектуального продукту з метою отримання доходу (прибутку), що впливає на розкриття методологічних підходів до її оцінки. Вкладення інвестицій у розвиток людського капіталу є умовою створення, введення та використання ОПІВ у господарський діяльності. Емпіричні дослідження показують, що між інвестиціями в людський капітал і доходами (прибутком) існує пряма позитивна залежність. ◆

Список використаних джерел

1. *Основы экономической теории : учебник / С. В. Мочерный, В. К. Симоненко, В. В. Секретарюк, А. А. Устенко ; под общ. ред. С. В. Мочерного.— К. : Знання, КОО, 2000. — С. 607.*
2. *Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV : станом на 09.06.2013 року.*
3. *Цивільний кодекс України від 16.01.2003 року № 435-IV : станом на 09.06.2013 року.*
4. *Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням приватного підприємства [...] від 10.12.2009 року № 31-рп/2009, [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v031p710-09.*
5. *Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 року № 514-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/514-17.*
6. *Постанова Кабінету Міністрів «Про затвердження Модельного статуту товариства з обмеженою відповідальністю» від 16.11.2011 року № 1182, [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1182-2011-%D0%BF.*
7. *Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» від 18.10.1999 року № 242[Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws-/show/z0750-99.*

Надійшла до редакції 26.06.2013 року.