

УДК 657.421.3:006

Н. В. Харченко,
 д. е. н., професор кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
 Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя
 О. О. Грушак,
 магістрант, Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УКРАЇНІ ТА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

N. Kharchenko,
 D.Sc., Professor of the Department of Accounting, Analysis, Taxation and Auditing
 Zaporizhia State Engineering Academy, Zaporizhia
 O. Grushak,
 Master student, Zaporizhia State Engineering Academy, Zaporizhia

COMPARATIVE ANALYSIS OF ACCOUNTING STANDARDS FOR INTANGIBLE ASSETS IN UKRAINE AND FOREIGN COUNTRIES

У статті здійснено порівняння бухгалтерського обліку нематеріальних активів за національними, міжнародними стандартами та загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку. Проведене порівняння П(С)БО 8 та МФСЗ 38 і ГААП США показало відмінності ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів. На основі цього дослідження запропоновано шляхи вдосконалення обліку нематеріальних активів в вітчизняній системі обліку. В сучасних умовах економіки важливу роль на світовому ринку відіграють нематеріальні активи як показник конкурентоспроможності та інвестиційної, інноваційної діяльності підприємства. На сьогодні нематеріальні активи займають велику частку в структурі капіталу іноземних компаній. За допомогою нематеріальних активів компанії провідних країн світу займають лідируючі позиції на ринку і становлять жорстку конкуренцію тим компаніям, в яких частка нематеріальних активів набагато менша.

This article compares the accounting records of intangible assets according to national and international standards and generally accepted accounting principles. The comparison of National Accounting Standards 8 with International Financial Reporting Standards (IFRS) 38 and Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) of the USA showed the differences in intangible assets accounting. On the basis of this research there has been proposed some ways to perfect the intangible assets accounting in the national accounting system. Under modern economic conditions the important role is played by intangible assets as an indicator of enterprise's competitiveness and its investment and innovation activity. Nowadays, intangible assets take a large place in the structure of foreign companies' capital. With the help of intangible assets, world leading companies occupy the key positions in the world market and pose fierce competition to those companies where the share of intangible assets is much smaller.

Ключові слова: бухгалтерський облік, нематеріальні активи, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, загальноприйнятий принцип бухгалтерського обліку.

Key words: accounting, intangible assets, National Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, Generally Accepted Accounting Principles.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах глобалізації та інтернаціоналізації економіки України, переходу до ринкових відносин, набула особливого значення інвестиційна діяльність, конкурентоспроможність. Вихід України на міжнародний ринок спонукає використовувати не тільки матеріальні ресурси а й нематеріальні активи у майновому потенціалі. Тому нині зростає роль нематеріальних активів як джерел додаткового прибутку та вирашу в конкурентній боротьбі як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

Нематеріальні активи відіграють велику роль у конкурентоспроможності та капіталізації підприємств. У провідних країнах світу (США, Японія, країни ЄС) нематеріальні активи займають велику частку в майні компаній та забезпечують успішну конкуренцію на світовому ринку. Тому правильне управління нематеріальними активами за-

лежить від правильної організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів, яка надає достовірну інформацію про їхній стан не тільки керівникам підприємств, а й зарубіжним партнерам та інвесторам. Нематеріальні активи є одним із важливих об'єктів бухгалтерського обліку.

Одним із шляхів удосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні є вивчення міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО38) та Загальноприйнятий принцип бухгалтерського обліку США (ГААП) 142 "Гудвіл та інші нематеріальні активи" та їх застосування в вітчизняних підприємствах.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню проблем бухгалтерського обліку нематеріальних активів присвячені роботи таких вітчизняних і

Таблиця 1. Порівняння визнання, оцінки та шляхи отримання нематеріальних активів у П(С)БО 8, МСФЗ 38 та ПСФЗ 142

Ознака	П(С)БО8 «Нематеріальні активи»	М(С)БО38 «Нематеріальні активи»	ПСФЗ «Гудвіл та інші нематеріальні активи» 142
Ідентифікація	Ідентифікувати так, щоб відокремлювати від гудвілу	Ідентифікувати так, щоб відокремлювати від гудвілу	Ідентифікувати так, щоб відокремлювати від гудвілу
Визнання	Одержання майбутніх економічних вигод, вартість може бути достовірно визначена	Одержання майбутніх економічних вигод та собівартість активу можна достовірно оцінити	Одержання майбутніх економічних вигод, вартість не можна достовірно оцінити
Первинна оцінка	Нематеріальний актив потрібно оцінювати за справедливою собівартістю	Нематеріальний актив слід первинно оцінювати за собівартістю	Нематеріальний актив потрібно визнавати окремо по його справедливій вартості
Шляхи отримання	Отриманий в результаті розробки; за оплату грошовими коштами; обмін на подібний актив; обмін на не подібний актив; безоплатно отриманий; як внесок до статутного капіталу; через об'єднання підприємств	Окреме придбання. Придбання як частина об'єднання бізнесу. Придбаний шляхом державних грантів. Отримання шляхом обміну	Придбання за грошові кошти. Придбання як частина об'єднання бізнесу
Переоцінка	Підприємство/установа може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок	Модель переоцінки застосовується після того, як актив було первинно визнано за собівартістю	Згідно з вимогами Гаап США переоцінка нематеріальних активів забороняється, що збільшує вартість нематеріального активу

Джерело: складено за [2; 4; 11; 13].

зарубіжних вчених: Дж. Р.Хітчнера, Н. Бонтіса, Т. Стюарта, Л. Едвінсона, С. Мелоуна, Р. Булиги, Т. Гараніної, вітчизняних: М. Бразілій, Л. Бражна, Ф. Бутинця, Л. Котенко, Т. Польової та інших учених.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою написання статті є порівняння бухгалтерського обліку нематеріальних активів за національними, міжнародними стандартами та загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку та вдосконалення обліку нематеріальних активів в вітчизняній системі обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Бухгалтерський облік нематеріальних активів України регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 (П(С)БО 8) "Нематеріальні активи" та Податковим кодексом України. Іноземні компанії користуються Міжнародним стандартом фінансової звітності 38 (МСФЗ 38) "Нематеріальні активи" та Загальними принципами обліку США (ГААП) "Гудвіл та інші нематеріальні активи" 142.

Згідно з П(С)БО 8 нематеріальні активи — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [2].

За МСФЗ 38 нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [3].

За Положенням "Гудвіл та інші нематеріальні активи" 142 поняття нематеріальних активів значно ширше, тому дуже часто активи, що не відносяться до нематеріальних у вітчизняному обліку в системі обліку США є складовими нематеріальних активів. Особливістю ГААП США є умовна класифікація нематеріальних активів на дві групи: ті, що можна конкретно визначити, і ті, що неможливо точно ідентифікувати [9, с. 140].

У таблиці 1 розглянуто порівняння між П(С)БО 8, МСФЗ 38 та ПСФЗ 142 у частині визнання, оцінки та шляхи отримання нематеріальних активів, що дозволить побачити різницю національних стандартів з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Відповідно до таблиці 1, П(С)БО 8 МСФЗ 38 та ПСФЗ 142 мають низку спільних та відмінних рис у П(С)БО 8 ідентифікація, визнання та первісна оцінка нині повністю співпадає з МСБО 38 і ПСФЗ 142; придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первинною вар-

тістю, яка складається з ціни придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, а також інших витрат, пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, в якому він придатний до використання за призначенням, а відмінність полягає у шляху отримання та переоцінці нематеріальних активів [8, с. 66]. Шляхи отримання нематеріальних активів у П(С)БО 8 набагато ширший ніж в МСФЗ 38 та ПСФЗ 142; переоцінка в ПСФЗ 142 забороняється згідно вимогами ГААП США на відмінно від П(С)БО 8 та МСФЗ 38.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів в П(С)БО 8, МСФЗ 38 та ПСФЗ 142 ведеться за групами. В таблиці 2 наведено порівняння класифікації нематеріальних активів національних стандартів з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Відповідно до таблиці 2, з наведеної в МСБО 38 класифікації видно, що вона дещо відрізняється від наведених груп нематеріальних активів в П(С)БО 8, але теж зводиться до переліку видів нематеріальних активів з метою привласнення їм облікового рахунку. Що стосується П(С)БО 8, то облік ведеться щодо кожного об'єкта за групами, а в МСБО 38 не визначається [11, с. 141].

Для того, щоб якість сконструювати креативність бізнесу і сприяти стійкості його фінансової моделі, ГААП класифікував нематеріальні активи в рамках п'яти категорій (табл. 2). ГААП дає пояснення та приклади за кожним з цих категорій. Примітно, що сукупність робочої сили виключається з числа нематеріальних активів, оскільки не задовольняє критерію. Компанія може мати кращих і високооплачуваних працівників в світі, але вони втрачають свою значимість і цінність, будучи відокремленими від бізнесу даної компанії [12, с. 13].

В Україні Податковим кодексом України [1] передбачено, що термін корисного використання встановлюється відповідно до групи нематеріальних активів, яких визначено шість, зокрема для кожної групи застосовуються строки, протягом яких нараховується амортизація, що зазначені у правовстановлюючому документі. В деяких групах (четверта та п'ята) зазначено мінімальний строк, протягом якого нараховується амортизація: відповідно не менш як 5 років та не менш як 2 роки. В той же час, якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

Таблиця 2. Порівняння класифікації нематеріальних активів у П(С)БО 8, МСФЗ 38 та ПСФЗ 142

Класифікація	П(С)БО 8	МСФЗ 38	ПСФЗ 142
	<ul style="list-style-type: none"> - права користування природними ресурсами; - права користування майном; - права на комерційні позначення; - права на об'єкти промислової власності; - авторське право та суміжні з ним права; - інші нематеріальні активи 	<ul style="list-style-type: none"> - назви брендів; - заголовки та назви видань; - комп'ютерне програмне забезпечення; - ліцензії та привілеї; - авторські права, - патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію; - рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи; - нематеріальні активи на етапі розробки 	Нематеріальні активи: <ul style="list-style-type: none"> - пов'язані з маркетингом; - пов'язані з клієнтами; - пов'язані з мистецтвом; - засновані на договорах; - засновані на технологіях

Джерело: складено за [2; 4; 12, с. 13].

Однак у П(С)БО 8 також вказано, що нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. Така неконкретність викликає багато питань у бухгалтерській практиці [7].

Щодо методів амортизації нематеріальних активів, то як податковим законодавством, так і П(С)БО 8 передбачено, що можуть застосовуватися усі п'ять методів амортизації, якщо їх застосування є доцільним. При неможливості визначення умов отримання майбутніх економічних вигід перевага має віддаватися прямолінійному методу. В цьому полягає основна відмінність принципів американського та українського обліку нематеріальних активів. З одного боку, українське законодавство припускає набагато більше можливостей для планування амортизаційних відрахування з нематеріальних активів, в той час як американська система обмежена двома методами. З іншого боку, відмінності в амортизаційній політиці підприємств одного виду економічної діяльності сприятиме погіршенню конкурентних переваг одного з них, але в той же час надаватиме більше альтернатив для покращення фінансового становища компаній [7].

На відміну від основних засобів, для списання нематеріальних активів не потрібно очікувати їх повного фізичного зносу або продажу. Переважно списання здійснюється при досягненні нульової вартості, за винятком випадків, коли існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкту наприкінці строку його корисного використання та коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта [9].

У таблиці 3 наведено порівняльну характеристику, щодо нарахування амортизації та строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів у П(С)БО 8, МСФЗ 38 та ПСФЗ 142.

Відповідно до таблиці 3, було виявлено кілька протиріч між чинними П(С)БО і відповідними їм МСБО. Протиріччя пов'язані з тим, що деякі вимоги або підходи, викладені в П(С)БО, відрізняються чи суперечать вимогам і підходам, яких вимагають МСБО. Яскравий приклад таких протиріч — підхід до нарахування амортизації. П(С)БО 7 "Основні засоби" пропонує п'ять методів амортизації і, як альтернативу, дозволяє використання методів амортизації, передбачених податковим законодавством. МСБО 16 "Основні засоби" пропонує застосовувати різноманітні методи амортизації до суми активу, що підлягає амортизації, протягом строку корисної експлуатації цього активу. Згідно з МСБО метод амортизації має відображати модель, за якою економічні вигоди від активу споживаються підприємством. У цьому випадку податкові методи амортизації можуть бути недоречними, оскільки вони призначені для цілей оподаткування [8, с. 67].

Згідно з МСФЗ 142 нематеріальні активи з обмеженим терміном служби амортизація нараховується протягом всього терміну використання прямолінійним методом, крім ситуації, коли для цілей достовірного представлення даних про діяльності компанії доцільніше використання іншого методу. Розрахунок амортизації нематеріальних активів прямолінійним способом здійснюється рівними частками

протягом всього терміну використання. Причому характерним є її розрахунок за всіма видами амортизованих необоротних (довгострокових) активів в кінці звітної періоду (кварталу, року) на дату складання звітності [10, с. 27].

У міжнародній практиці в нематеріальних активах виділяють гудвіл (ділова репутація) — це різниця між ціною, заплаченої за підприємство, придбане на аукціоні або за конкурсом, і оцінкою вартості його майна [6, с. 154].

Згідно з МСФЗ 3 гудвіл це актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати [5].

Гудвіл (вартість ділової репутації) — нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл [1].

П(С)БО 19 Гудвіл — перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання [3].

У зарубіжній практиці існують різні методи обліку та оцінки гудвілу: метод капіталізації; метод відображення в складі активів без амортизації; метод капіталізації з подальшою періодичною амортизацією; негайне списання за рахунок власного капіталу. В Україні гудвіл не ідентифікують. У міжнародній практиці бухгалтерського обліку питання щодо відображення гудвілу досить складний і вирішується в різних країнах по-різному [6, с. 154—155].

ВИСНОВКИ

У ході проведеного дослідження різних стандартів бухгалтерського обліку було виявлено суттєві відмінності у шляху отримання, переоцінки, класифікації, строку корисного використання та амортизації нематеріальних активів. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів показує, що МСБО 38 є базою для інших стандартів.

Література:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами, внесеними Законом України від 20 вересня 2011 року № 3741-VI) за редакцією станом на 10 вересня 2017 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. П(С)БО 8 "Нематеріальні активи": затв. Наказом Міністерства фінансів України зі змінами від 27 червня 2013 року № 627 (z1242-13) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
3. П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств": затв. Наказом Міністерства фінансів України зі змінами від 27 червня 2013 року № 627 (z1242-13) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99/ed20130809/find>

Таблиця 3. Порівняльна характеристика, щодо нарахування амортизації та строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів у П(С)БО 8, МСФЗ 38 та ПСФЗ 142

Система обліку	Термін корисного використання	Метод амортизації	Нарахування амортизації
П(С)БО 8	Строк корисного використання обмежується тим, що зазначений у правостановлюючому документі; для 4 і 5 груп – відповідно не менше 5 і 2 років; в інших випадках – 10 років. Якщо відповідно до правостановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років	Прямолінійний метод. Метод зменшення залишкової вартості. Метод прискореного зменшення залишкової вартості. Кумулятивний метод. Виробничий метод	Відповідно до п. 25 – нарахування амортизації здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємство при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс)
МСБО 38	Термін корисного використання обмежений строком отримання економічних вигод від нематеріального активу; якщо його неможливо визначити, то приймається термін у 20 років	Виключно прямолінійний метод	Відповідно до п. 97 – нарахування амортизації слід починати, коли цей актив є наявним для використання
МСФЗ 142	Термін корисного використання чітко не визначено; залежить від терміну, протягом якого актив приносить економічні вигоди	Основний – лінійний; в деяких випадках – кумулятивний	Амортизація нараховується протягом всього терміну корисного використання

Джерело: складено за [1; 4; 7].

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" від 1 січня 2012 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 3 "Об'єднання бізнесу" від 1 січня 2012 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_006?find=1

6. Булгакова Ю.В. Напрями удосконалення обліку нематеріальних активів підприємств / Ю.В. Булгакова. // Вісник економіки транспорту і промисловості. — 2014. — № 45. — С. 152—155.

7. Великий Ю.В. Порівняльний аналіз стандартів обліку нематеріальних активів в Україні та зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Ю.В. Великий, О.О. Ляховець // 7. — 2013. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2157>

8. Іванова В.В. Облік нематеріальних активів згідно з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / В.В. Іванова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. — 2013. — № 1. — С. 63—68.

9. Любенко О.О. Особливості оцінки та визнання об'єктів права інтелектуальної власності в національній та міжнародній практиці обліку / О.О. Любенко // Вісник соціально-економічних досліджень. — 2012. — № 2. — С. 138—143.

10. Поленова С.Н. Учет нематериальных активов в системе USA GAAP / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. — 2006. — № 8. — С. 26—31.

11. Половинчак Н.А. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку нематеріальних активів / Н.А. Половинчак // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. — 2017. — № 5. — С. 140—144.

12. Хитчнер Д.Р. Оценка стоимости нематериальных активов / Джеймс Р. Хитчнер; под ред. В.М. Рутгайзера. — М.: Маросейка, 2008. — 144 с. — (Финансовое оценивание. Области применения и модели).

13. Сравнительный анализ МСФО, ГААП США и российских принципов бухгалтерского учета [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Book_R/\\$File/IFRS_book_R.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Book_R/$File/IFRS_book_R.pdf)

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax code", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 05 Nov 2017).

2. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Regulations (Standard) Accounting 8 "Intangible Assets", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (Accessed 05 Nov 2017).

3. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Regulations (Standard) Accounting 19, "Business Combinations", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99/ed20130809/find> (Accessed 05 Nov 2017).

4. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 38 "Intangible Assets", available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (Accessed 05 Nov 2017).

5. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 3 "Business Combinations", available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_006?find=1 (Accessed 05 Nov 2017).

6. Bulhakova, Yu.V. (2014), "Areas of improvement of the accounting of intangible assets of enterprises", *Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti*, vol. 45, pp. 152-155.

7. Velykyj, Yu.V. and Liakhovets', O.O. (2013), "Comparative analysis of accounting of intangible assets standards in Ukraine and foreign countries", available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2157> (Accessed 05 Nov 2017).

8. Ivanova, V.V. (2013), "Accounting for intangible assets in accordance with national and international accounting standards", *Ekonomichna stratehiia i perspektyvy rozvytku sfery torhivli ta posluh*, vol. 1, pp. 63—68.

9. Liubenko, O.O. (2012), "Features of evaluation and recognition of objects of intellectual property rights in national and international accounting practices", *Visnyk sotsial'no-ekonomichnykh doslidzhen'*, vol. 2, pp. 138—143.

10. Polenova, S.N. (2006), "Accounting for intangible assets in the USA GAAP system", *Mezhdunarodnyj bukhgalterskyj uchet*, vol. 8, pp. 26—31.

11. Polovynchak, N.A. (2017), "Comparative analysis of national and international accounting standards for intangible assets", *Ekonomichnyj visnyk Zaporiz'koi derzhavnoi inzhenernoi akademii*, vol. 5, pp. 140—144.

12. Khytchner, D.R. (2008), *Otsenka stoymosti nemateryal'nykh aktyvov* [Valuation of intangible assets], Marosejka, Moscow, Russia.

13. Ernst & Young (2004), "Comparative analysis of IFRS, USA GAAP and Russian Accounting Principles", available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Book_R/\\$File/IFRS_book_R.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Book_R/$File/IFRS_book_R.pdf) (Accessed 05 Nov 2017).

Стаття надійшла до редакції 13.11. 2017 р.