

<http://zakon.rada.gov.ua>

15. Про інформацію : закон України № 2657-ХІІ від 02.10.92 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

16. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі : закон України № 3687-ХІІ від 15.12.93 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

17. Про охорону прав на промислові зразки : закон України № 3688-ХІІ від 15.12.93 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

18. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України від 21.12.2000 р. № 2181-111 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

19. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг : закон України № 3689-ХІІ від 15.12.93р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

20. Листа ДПАУ від 27.01.2006 р. № 693/6/15-0316 // Оптимізація оподаткування в матеріалах податкових та судових органів. – К. : Бліц-Інформ. – 2008. – С. 121–122.

21. Лист ДПАУ від 16.08.2006 р. № 15426/7/15- 0317 // Бухгалтерія. – 2007. – № 23. – 55 с.

22. Листа ДПАУ від 07.02.2006 р. № 2339/7/ 15-0317 // Оптимізація оподаткування в матеріалах податкових та судових органів. – К. : Бліц-Інформ. – 2008. – С. 128-129.

23. Листа ДПАУ від 28.03.2006 р. № 3784/7/15-0317 // Оптимізація оподаткування в матеріалах податкових та судових органів. – К. : Бліц-Інформ – 2008. – С. 134-135.

24. Лист ДПАУ від 17.01.2001 р. № 187/6/15-1116 // Бухгалтерія. – 2005. – № 49. – 54 с.

25. Листа ДПАУ від 20.07.2004 р. № 5948/6/15-2215 // Оптимізація оподаткування в матеріалах податкових та судових органів. – К. : Бліц-Інформ. – 2008. – С. 124-125.

26. Лист ДПАУ від 10.09.2004 р. № 7919/6/15-2215 // Бухгалтерія. – 2008. – № 22. – 36 с.

Надійшла 12.9.2010 р.

УДК 657

А.В. ХМЕЛЕВСЬКА

Хмельницький національний університет

ОБЛІКОВІ ПРОЦЕДУРИ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ ОБ'ЄКТІВ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

В статті виділені напрями розвитку облікових процедур оцінювання об'єктів прав інтелектуальної власності на основі встановлення взаємозв'язку їх облікових та економічних оцінок, облікових, податкових та правових критеріїв визнання. Розроблений алгоритм використання в обліковому оцінюванні об'єктів прав інтелектуальної власності способів та прийомів оцінок, викладених у національних стандартах оцінки та методиках Фонду державного майна України, спрямований на вирішення проблеми узгодження результатів оцінювання, отриманих різними методами у рамках методологічних підходів.

In the article are isolated trends in development of the stock-taking procedures of the evaluation of the objects of the rights of intellectual property on the basis of the establishment of the interrelation of their stock-taking and economic estimations, stock-taking, tax lawful criteria of acknowledgement. Developed algorithm of use in the stock-taking evaluation of the objects of the rights of the intellectual property of methods and approaches of estimations, presented in the national standards of estimation and the procedures of the fund for the state asset of the Ukraine, aimed at the solution of the problem of the agreement of the results of evaluation, obtained by different methods within the framework of methodological approaches.

Ключові слова: інтелектуальна власність, процедура, підприємство.

Постановка проблеми. Низка законодавчих та нормативних актів, як, зокрема, Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі», «Про авторське право і суміжні права», «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», Цивільний кодекс України, національні облікові стандарти (П(С)БО), зокрема П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», національні стандарти № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» та № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, Методика оцінки майнових прав інтелектуальної власності та інші у різних площинах забезпечують основні аспекти оцінки та обліку об'єктів прав інтелектуальної власності (ОПВ).

Оцінювання інтелектуальної власності дає змогу: зменшити податок на прибуток; регулювати обсяг амортизаційних відрахувань і створювати фонди на придбання нових об'єктів інтелектуальної власності; збільшити ринкову вартість підприємства; визначити розмір частки при внеску в статутний капітал у формі об'єктів інтелектуальної власності; визначити вартість останніх при купівлі-продажу; визначити розмір збитку або розмір компенсації із приводу незаконного використання таких об'єктів, що належать підприємству; забезпечити облік усіх активів підприємства; оптимізувати співвідношення активів; врахувати вартість об'єктів

інтелектуальної власності при реорганізації, ліквідації або банкрутстві підприємства.

Можливості, які відкриваються в підприємства у випадку використання такого інструмента, як оцінювання інтелектуальної власності, ще не до кінця правильно зрозумілі багатьма керівниками.

Бар'єром для використання зазначених можливостей є те, що оцінка вартості ОПІВ є достатньо складним процесом, пов'язаним з необхідністю всестороннього урахування безлічі чинників, що впливають на кінцевий її результат. Це потребує належного наукового опрацювання та організації оціночного процесу, особливо для узгодження потреб управління підприємством та вимог бухгалтерського відображення.

Аналіз останніх досліджень. Питання визнання та оцінки в бухгалтерському обліку нематеріальних активів, а у їх складі – об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) підіймає переважна більшість відомих вчених-обліковців, зокрема таких як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.М. Ткаченко, В.В. Сопко, Ю.А. Кузьминський, В.Г. Швець. Разом з тим, висвітлення та вирішення вказаних проблем обмежується завданнями та умовами, окресленими дією П(С)БО, основна вимога яких полягає у формуванні первісної оцінки ОПІВ при їх надходженні як суми витрат встановленого складу або справедливої вартості.

Характер і результати використання об'єктів інтелектуальної власності в господарській діяльності досліджують вчені-економісти: В.Д. Базилевич, О.Б. Бутнік-Сіверський, М.В. Вачевський, І.І. Дахно, А.Г. Красовська, П.М. Цибульов. Проте дослідники зосереджують увагу на правових та оціночних аспектах ОПІВ із застосуванням дохідного, порівняльного та витратного підходів, без огляду на вимоги їх бухгалтерського обліку.

Разом з тим, відсутність необхідної координації між різними аспектами оцінювання ОПІВ обмежує облікове поле їх визнання та включення до складу активів, оскільки облікове оцінювання є для цього необхідною вимогою. В свою чергу, як об'єкт бухгалтерського та податкового обліку, ОПІВ, який приймається на баланс підприємства, має набути статусу нематеріальних активів, тобто, характеризуватися як немонетарний актив, який не має матеріальної форми і може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства). Оскільки інші характеристики у нормативному визначенні нематеріальних активів на сьогодні не зазначені, потребують уточнення критерії та процедура визнання ОПІВ.

Формулювання цілей. У статті ставиться за мету виділити напрями подальшого розвитку облікових процедур оцінювання та уявити критерії визнання ОПІВ на основі встановлення взаємозв'язку їх облікових та економічних оцінок.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облікові процедури визнання та оцінки ОПІВ ґрунтуються на вирішенні їх характеристик в ланцюжку підпорядкування (рис. 1).

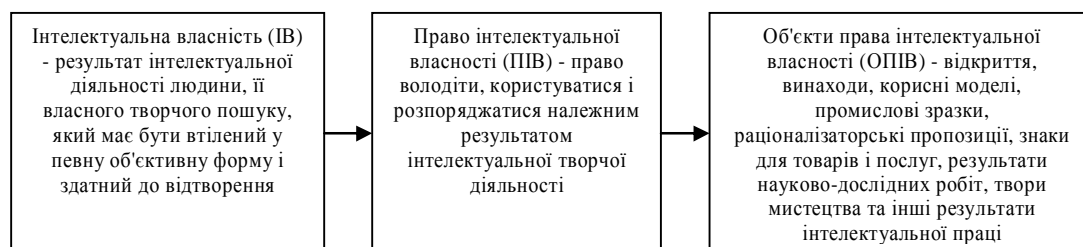


Рис. 1. Субординація ОПІВ у вияві інтелектуальної власності

Специфіка сутнісної природи ОПІВ, неодноразово описана в економічній літературі, потребує, на наш погляд, вирішення у процедурі їх визнання облікового, податкового та правового аспектів.

Відповідно до опису нематеріальних активів, що міститься у П(С)БО 8, загальних характеристик активів та необоротних, зокрема, висвітлених у П(С)БО 1 та 2 та встановлення логічного зв'язку між ними, визнаний у якості об'єкту бухгалтерського обліку та фінансової звітності, ОПІВ у складі нематеріальних активів має відповідати таким ознакам: об'єкт не повинен мати грошової форми за всіма її еквівалентами; підприємство здійснює його контроль; об'єкт не повинен мати матеріальної форми; термін використання об'єкту має бути більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік); об'єкт може бути відокремлений від підприємства; повинна існувати імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта; може бути достовірно визначена вартість об'єкта.

Ознаки, що закладають підґрунтя для визнання ОПІВ у якості активів підприємства та подальшої їх оцінки, містяться у документах, які їх засвідчують. Звідси елементами процедури визнання ОПІВ є наявність та використання інформації, що підтверджує правомірність набуття прав власності та прав використання об'єктів інтелектуальної власності, тобто, прав володіння, розпорядження та користування.

Саме тому віднесення отриманих підприємством ОПІВ до певного виду нематеріального активу потребує у якості підстави документів, якими такі активи законодавчо засвідчені. Тобто, при проведенні ідентифікації об'єктів необхідна наявність та чинність дії документів, що засвідчують правомірне набуття права авторства, права власності, права на використання об'єкта оцінки, а саме: патентів (декларативний патент) – для винаходів, корисних моделей, промислових зразків, сортів рослин, порід тварин; свідоцтв – для комерційних (фірмових) найменувань, торговельних марок (знаків для товарів і послуг), об'єктів авторського права,

компонування (топографії) інтегральних мікросхем; дипломів – для наукових відкриттів; ліцензій (ліцензійних договорів; авторських договорів); договорів про передачу права власності на об'єкт права інтелектуальної власності; виписок з державних реєстрів, які підтверджують права на об'єкт оцінки; актів приймання-передачі прав на об'єкт оцінки; рішення органів державної, судової влади, прийняті стосовно об'єктів оцінки під час їх застави, реорганізації, банкрутства підприємства тощо; інші документи.

Для отримання ОПВ як нематеріального активу одержувач виписує довіреність. Факт передачі вказаних об'єктів підприємству, яке використовуватиме їх у своїй діяльності, підтверджують накладні, а також документи на додаткові витрати на страхування, договори між замовником і виконавцем, акти чи протоколи про передачу, платіжні та митні документи, свідчення про спадщину та правонаступництво тощо.

У якості обов'язкового елементу облікової процедури визнання ОПВ, що утворюються на підприємстві, слід вказати на їх оперативний облік в період створення. Для цього, зокрема, призначені реєстри та передбачений порядок ведення оперативного обліку [12], що включає заповнення на підставі відповідних заявок журналу реєстрації раціоналізаторських пропозицій (форма № ІВ-4), журналів реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі тощо (форма № ІВ-3), які подані в Україні (форма № ІВ-1) та до компетентних органів іноземних держав (форма № ІВ-2).

Основна відмінність податкових критеріїв визнання ОПВ від бухгалтерських міститься у визначенні нематеріального активу як об'єкту інтелектуальної, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податків [13]. Свою чергу, встановлено, що право інтелектуальної власності складають особисті немайнові права інтелектуальної власності і (або) майнові права інтелектуальної власності [9], звідки витікає, що особисте немайнове право є обов'язковою складовою права інтелектуальної власності.

Складовими права інтелектуальної власності можуть бути майнові права інтелектуальної власності, якими за [6] є: право на використання об'єкта права інтелектуальної власності; виняткове право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності; виняткове право перешкоджати неправомірному використанню об'єкта права інтелектуальної власності; інші майнові права інтелектуальної власності, встановлені законом. У свою чергу, майнове право може бути об'єктом права власності. Право власності на майнове право визнається тоді, коли воно містить всі три обов'язкові складові, а саме: право володіння, користування і розпорядження.

З цих визначень витікають принципи відмінності у визнанні ОПВ як нематеріального активу в податковому і бухгалтерському обліку. Такі види ОПВ, що враховуються в бухгалтерському обліку, як права користування майном, права на здійснення діяльності не визнаються нематеріальними активами в податковому обліку, оскільки вони не є об'єктами права інтелектуальної власності для цілей оподаткування.

Місце процедур визнання та оцінювання ОПВ стосовно організації їх обліку ілюструє рис. 2.



Рис. 2. Місце процедур визнання та оцінювання ОПВ стосовно організації їх обліку

У процедурі облікового оцінювання вихідним є те, що оцінці підлягають всі об'єкти, що належать підприємству, незалежно від дати їх створення чи надходження. Щодо ОПВ, привертає увагу те, що їх оцінка передбачається у випадках приватизації державного майна; формування статутних фондів господарчих товариств; примусового вилучення майна або прав за рішенням суду або у випадку примусового відчуження прав на об'єкти інтелектуальної власності; використання державою прав на винаходи, корисні моделі і промислові зразки, що складають державну таємницю; відчуження майна, застави, страхування та інше, де відокремлюється оцінювання для постановки на бухгалтерський облік і його ведення; .

Особливо складним для ОПВ є процедура їх первісного оцінювання за операціями надходження, створення чи виявлення неврахованими на підприємстві.

Так, у первісну вартість створеного підприємством ОПВ, як нематеріального активу, включаються витрати відповідно до їх переліку, визначеного в П(С)БО 8 [7]. Разом з тим, вважаємо доцільним привернути увагу до наступних аспектів, що вирізняють процедуру первинної оцінки ОПВ.

Перш за все, за згадуваним переліком складових фінансові витрати не включаються до первісної вартості ОПВ, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень. Проте винятком є фінансові витрати, що долучаються до собівартості ОПВ при його належності до кваліфікаційного активу відповідно до П(С)БО 31 [7]. Оскільки кваліфікаційним є актив, що обов'язково вимагає суттєвого часу для його створення, а з поняття «суттєвий час», наведеного у [14], таким є період більше 3 місяців, до кваліфікаційних активів відносяться створені ОПВ, термін виготовлення яких перевищує згадуваний. В цьому випадку фінансові витрати (відсотки за кредит) включаються до первісної вартості таких нематеріальних активів.

По-друге, ОПВ може виникнути в результаті розробки нових якостей власної продукції (ноу-хау, відкриття або раціоналізаторська пропозиція), Проте визнання та оцінка такого об'єкту можлива, якщо підприємство має намір, технічну можливість і ресурси для доведення його до стану, придатного для реалізації або використання, тобто, готове отримувати дохід від його застосування. Такий намір підтверджується наказом, затвердженням бізнес-планом, а якщо підприємство не має технічної можливості, то договором з організацією, що має ресурси для доведення нематеріального активу до стану, придатного для реалізації або використання. Якщо об'єкт не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його створенням, вважаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат в майбутньому нематеріальним активом. Останнє поширюється на відображення витрат на дослідження ОПВ – запланованих підприємством заходів, що здійснюються ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових і технічних знань, оскільки за П(С)БО 8 [7] вони не можуть бути складовою оцінки нематеріального активу.

По-третє, особливої уваги потребує питання створення ОПВ у результаті використання практичного досвіду працівників підприємства, що не займаються дослідженнями, тобто не науковими працівниками. Витрати на створення таких об'єктів і витрати на розробку проектно-конструкторської, технологічної документації та дослідного зразка для випуску інноваційної продукції не можуть бути віднесені на виробничу собівартість. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та 16 «Витрати» [8] такі витрати розподіляються на капітальні по відображенню ОПВ у складі нематеріальних активів і на витрати на дослідження й розробки в такому порядку, що й для ОПВ, створених у результаті розробки науковими працівниками.

На кінець, на визнання придбаних (створених) ОПВ та формування їх первісної вартості суттєво впливають додаткові нормативні умови. Для прикладу відзначимо, що за [14] комп'ютерні програми враховуються як об'єкти основних фондів 4 групи за умови, якщо їх вартість перевищує 1000 грн. Проте, якщо вартість комп'ютерної програми менше 1000 грн, то вона визнається нематеріальним активом. Якщо ж користувач одержав право на використання ОПВ на засадах сплати паушальних платежів, тобто, якщо підприємство оплатило розробнику суму за весь період використання ОПВ у господарському обороті, то первісна вартість визначається у розмірі всієї сплаченої суми з відображенням на рахунку 12 «Нематеріальні активи» із наступним щомісячним віднесенням відповідної частини цієї суми на витрати виробництва у вигляді амортизації.

При надходженні на підприємство ОПВ внаслідок інших причин, ніж створення власними силами (внесення до статутного капіталу, безкоштовне надходження або в обмін на подібний чи неподібний актив тощо) їх облікова оцінка при оприбуткуванні визначається у встановленому порядку за П(С)БО 8 [7] залежно від підстави надходження, проте основою оцінки є їх справедлива вартість, яка певним чином корегується за варіантами їх появи на підприємстві. Процедура визначення справедливої вартості ОПВ, як суми, за якою може бути здійснений їх обмін як активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, є ключовим та найскладнішим моментом для оцінювання. За додатком до П(С)БО 19 [7], який призначається для уточнення порядку формування справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, для нематеріальних активів, а у їх складі і ОПВ, справедливою є поточна ринкова вартість, а за відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації.

У вказаних рекомендаціях формування в бухгалтерському обліку справедливої вартості нематеріальних активів, в у їх складі – ОПВ, ключовими елементами, на наш погляд, є:

а) можливість використання у якості справедливої оціночної вартості для потреб бухгалтерського обліку;

б) необхідність для облікового оцінювання визначення останньої, виходячи з наявної інформації.

Як вбачається, вказане посилання може слугувати основою для встановлення зв'язку між обліковими та спеціальними нормативними актами, що функціонально призначені для формування оцінки ОПВ [8], [9], [11], та дозволяє здійснити залучення останніх до облікової процедури оцінювання.

На вказаній основі базується розробка алгоритму облікового оцінювання ОПВ з використанням способів та прийомів оцінок, викладених у національних стандартах оцінки [8], [9] та методиці оцінки майнових прав інтелектуальної власності Фонду державного майна України [11], наведеного на рис. 3.

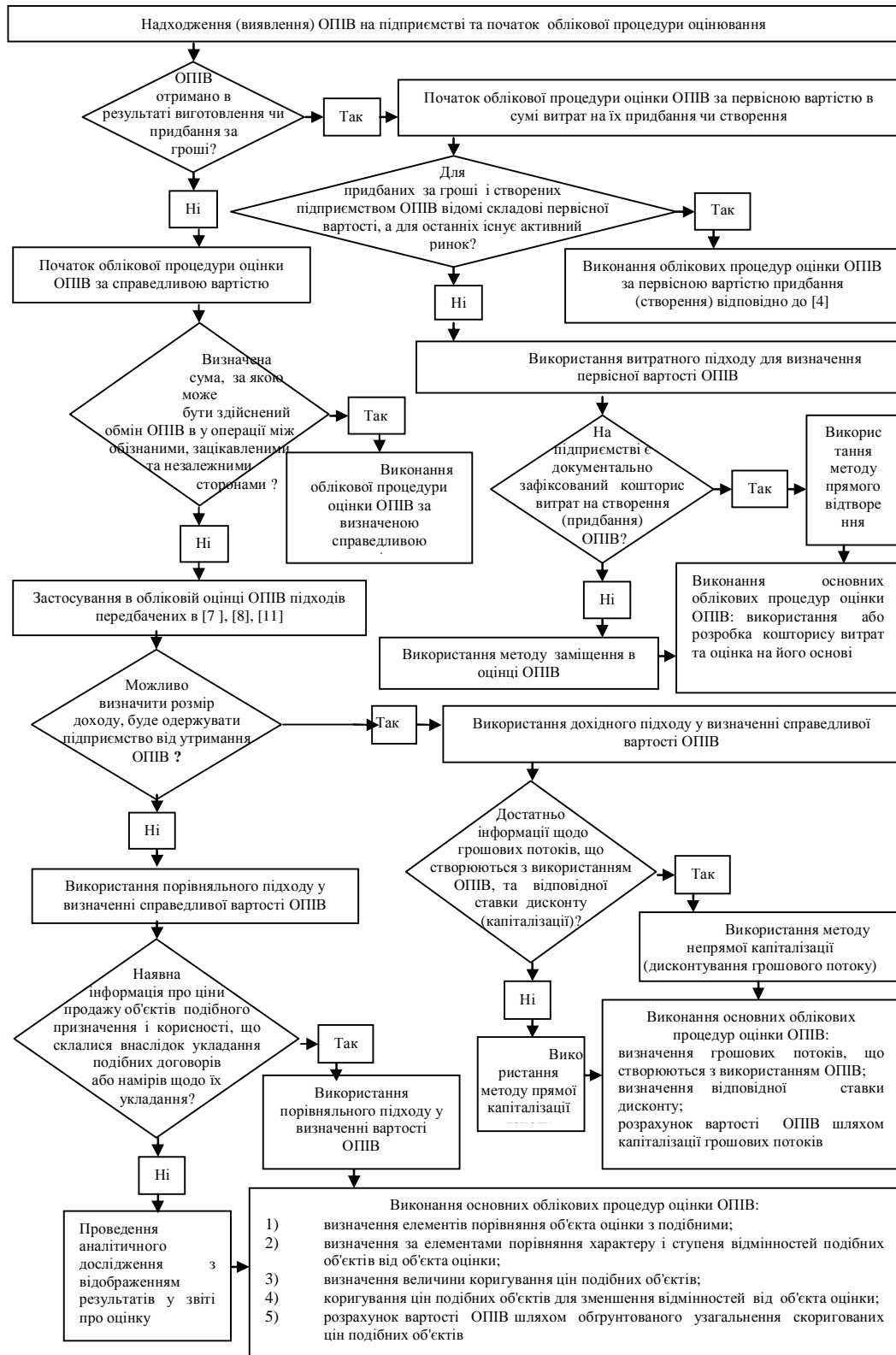


Рис. 3. Алгоритм облікового оцінювання ОПВ підприємства з використанням способів та прийомів оцінок, викладених у національних стандартах оцінки та методиці Фонду державного майна України

Зокрема, як видно із змісту алгоритму оцінювання ОПІВ, наведеного на рис. 3, облікова процедура їх оцінки за справедливою вартістю може мати три сценарії, вибір яких залежить від наведених у алгоритмі обставин, стандартизованих у одночасній відповідності до подвійних вимог (ведення бухгалтерського обліку та дотримання національних стандартів оцінювання). Такою істотною інформацією є: визначеність вартості, за якою може бути здійснений обмін ОПІВ; можливість дефініції розміру доходу, який одержуватиме підприємство від утримання ОПІВ; наявність інформації про ціни продажу об'єктів подібного призначення і корисності, що склалися внаслідок укладання подібних договорів. При такому обліковому оцінюванні ОПІВ послідовність варіантів формування справедливої вартості визначається пріоритетом облікових стандартів, після чого перевага надається дохідному підходу, що відповідає нормативним вимогам [9]. В результаті у підприємства постає можливість здійснити облікове оцінювання ОПІВ за справедливою вартістю попередньо визначеною чи встановленою із використанням дохідного або порівняльного підходів оцінювання.

Поряд з тим, за представленим алгоритмом передбачається залучення способів та прийомів оцінок, викладених у національних стандартах оцінки, до облікової процедури оцінки ОПІВ за первісною вартістю в сумі витрат на придбання чи створення. Перевагами тут є можливість виконання первісної оцінки ОПІВ, для яких відсутній активний ринок, на основі застосування витратного підходу.

Висновки. В бухгалтерському обліку, зокрема в обліковому оцінюванні та визнанні, ОПІВ вимагають спеціального підходу, оскільки відрізняються від інших ресурсів, окрім нематеріальної форми вираження, необмеженістю як ресурсу, що втілює економічні вигоди, відсутністю фізичного зношення, можливістю бути неодноразово проданим. Використання запропонованого підходу до облікового оцінювання ОПІВ на основі поєднання облікових вимог та способів і прийомів оцінок, викладених у національних стандартах оцінки, дозволить використовувати сформовану оцінку у наведених проявах сутності об'єктів, підвищить рівень обґрунтованості рішень щодо управління ними.

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України № 291 від 16 липня 1999 р. // Бухгалтерія. – 2001. – № 5 (420). – С.12–17.
2. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг : закон України № 3689-ХІІ від 15.12.93 р. // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі : закон України № 3687-ХІІ від 15.12.93 р. // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Про авторське право і суміжні права : закон України № 3792-ХІІ від 23.12.93 // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : закон України № 2658-ІІІ від 12.07.2001 // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-ІV // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
7. Національні стандарти бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18 (1295). – 112 с.
8. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. N 1440 // Законодавство України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
9. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 N 1185 // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327 // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
11. Методика оцінки майнових прав інтелектуальної власності, затверджена наказом Фонду державного майна України 25.06.2008 № 740 // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
12. Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій), інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 10 серпня 2004 р. № 469 // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
13. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 р. № 334/94-ВР (в редакції Закону від 22.05.97 р. № 283/97-ВР) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
14. Щодо відображення окремих операцій в бухгалтерському обліку. Лист Міністерства фінансів від 17.04.2007 № 31-34000-10-10/7860 // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin>

Надійшла 1.9.2010 р.