

Кучеркова С.О. Облік оренди земельних ділянок і земельні відносини у соціально-економічному середовищі // Молодіжний економічний дайджест: наук. електронний журн. 2015. № 2-3 (5-6). 1—280.; с.235-242

С.О. Кучеркова

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

Таврійський державний агротехнологічний університет, м. Мелітополь

ОБЛІК ОРЕНДИ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК І ЗЕМЕЛЬНІ ВІДНОСИНИ У СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

УДК [631.162:332.6](477.64)

Анотація. В статті розглядається одна з найпоширеніших форм земельних відносин оренда земельних ділянок й орендна плата за користування землями сільськогосподарського призначення з використанням методів бухгалтерського обліку. На конкретному прикладі показується облікове забезпечення інформації щодо обліку земельних ділянок і орендної плати, відображення у первинних документах і бухгалтерських рахунках. Досліджується нове поняття «транзакційні витрати», їх класифікація і взаємозв'язок з витратами на укладення договорів оренди земельних ділянок.

Ключові слова. Земельні відносини, оренда, облік орендної плати, облік земельної ділянки, транзакційні витрати.

УЧЕТ АРЕНДЫ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ И ЗЕМЕЛЬНЫЕ ОТНОШЕНИЯ В СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СРЕДЕ

Аннотация. В статье рассматривается одна из наиболее распространенных форм земельных отношений аренда земельных участков и арендная плата за пользование землями сельскохозяйственного назначения с использованием методов бухгалтерского учета. На конкретном примере показывается учетное обеспечение информации относительно учета земельных участков и арендной платы, отражения в первичных документах и бухгалтерских счетах. Исследуется новое понятие «транзакционные издержки», их классификация и взаимосвязь с расходами на заключение договоров аренды земельных участков.

Ключевые слова. Земельные отношения, аренда, учет арендной платы, учет земельного участка, транзакционные издержки.

ACCOUNTING FOR LEASE (RENT) OF LAND PLOTS AND LAND RELATIONS IN THE SOCIO-ECONOMIC ENVIRONMENT

Abstract. The article discusses one of the most common forms of land relations of the lease of land and lease fee for the use of agricultural lands using methods of accounting. A specific example is shown to the user providing information regarding the registration of land plots and rents, reflected in the primary documents and accounting records. Explores a new concept of "transaction costs", their classification and relationship to expenditure on the conclusion of lease contracts of the land plots.

Keywords. Land relations, rent, accounting of rent, accounting of land, transaction costs.

Вступ. Як відомо, земля виступає незамінним засобом виробництва. В агропромисловому комплексі України здійснити виробничий процес без неї майже неможливо.

Сучасні сільськогосподарські підприємства намагаються забезпечити максимальну ефективність використання землі. Для цього вони запроваджують сівозміни, змінюють структуру посівних площ, розробляють систему внесення добрив у ґрунт, використовують певні сорти рослин, розробляють заходи щодо поліпшення земель, уникнення ерозії і засухи.

Усі витрати, що поніс виробник, він обов'язково порівнює зі своїми доходами. На допомогу керівництву приходить бухгалтерський облік. Він забезпечує підприємство в усій необхідній інформації, на основі якої менеджери приймають певні управлінські рішення. Всю інформацію про отримані доходи і понесені затрати на підприємстві реєструє бухгалтерська служба підприємства, в тому числі інформацію про земельні ділянки.

Зважаючи на те, що бухгалтерський облік виконує таку важливу функцію на підприємстві, він має проблемні питання. Законодавство України постійно оновлює нормативно-правову базу, пов'язану з бухгалтерським обліком,

намагаючись вирішити ці проблемні питання та наблизити систему обліку на українських підприємствах до рівня системи обліку країн Західної Європи. Однак не всі проблемні питання можливо вирішити, деякі з них виникають у процесі господарської діяльності і тому їх важко передбачити.

Тому порядок відображення операцій з земельними ділянками на сьогодні для України має певні непорозуміння і нерозглянуті питання.

Багато науковців описують у своїх працях проблеми, з якими зіштовхується сучасний облік і надають поради щодо їх вирішення. Серед відомих українських науковців, які здійснили спроби вдосконалити облік земельних ділянок, можна виділити: В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.Й. Маліка, Т.Г. Маренич, П.Т. Саблука, В.Я. Соколова, В.В. Сопка та інших.

Поважаючи думку вітчизняних та зарубіжних вчених, слід підкреслити, що на сьогодні деякі питання з обліку земельних ділянок в аграрних формуваннях залишаються дискусійними. Так, науковці та практики не можуть дійти згоди у питаннях оренди, купівлі землі, обліку витрат, які пов'язані з оформленням і реєстрацією договорів. Це визначило актуальність наукової статті.

Постановка завдання статті. В умовах ринкових відносин особливої уваги набуває питання ефективного механізму регулювання земельних відносин, який би зміг забезпечити компроміс інтересів держави, землевласників і землекористувачів при використанні земельних ресурсів. Недостатній на сьогодні рівень розвитку земельних відносин, низька їх соціальна, економічна та екологічна ефективність, відсутність ринку землі, що в сукупності значною мірою зумовлюють наявний незадовільний рівень розвитку сільського господарства і дотичних до нього сфер економіки, незадовільний добробут сільського населення, свідчать про необхідність подальших досліджень цієї проблеми стосовно умов і потреб сьогодення, особливо враховуючи напрямок України щодо вступу в ЄС.

Метою наукової статті є дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку оренди земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах та розробка шляхів їх удосконалення.

Результати. Земельні відносини – це суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею [1].

На сьогоднішній день стоїть гостро питання необхідності правильного відображення в бухгалтерському обліку земель, земельних ділянок (паїв), а особливо їх оренди. Оренда землі - це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності [6].

Договір оренди землі — це договір, за яким орендодавець зобов’язаний за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар зобов’язаний використовувати земельну ділянку у відповідності до умов договору та вимог земельного законодавства [6].

Орендарями земель сільськогосподарського призначення можуть бути:

- громадяни, у тому числі іноземці, - для ведення особистого селянського господарства, садівництва, городництва, сінокосіння та випасу худоби, ведення товарного сільськогосподарського виробництва;

- сільгосппідприємства, у тому числі іноземні, - для ведення товарного сільськогосподарського виробництва;

- сільськогосподарські науково-дослідні установи і навчальні заклади, загальноосвітні школи — для дослідних і навчальних цілей, пропаганди передового досвіду ведення сільського господарства;

- несільськогосподарські юридичні особи, релігійні організації та об’єднання громадян - для ведення підсобного сільського господарства.

Згідно до ПКУ використання землі є платним. Плата за землю буває у вигляді:

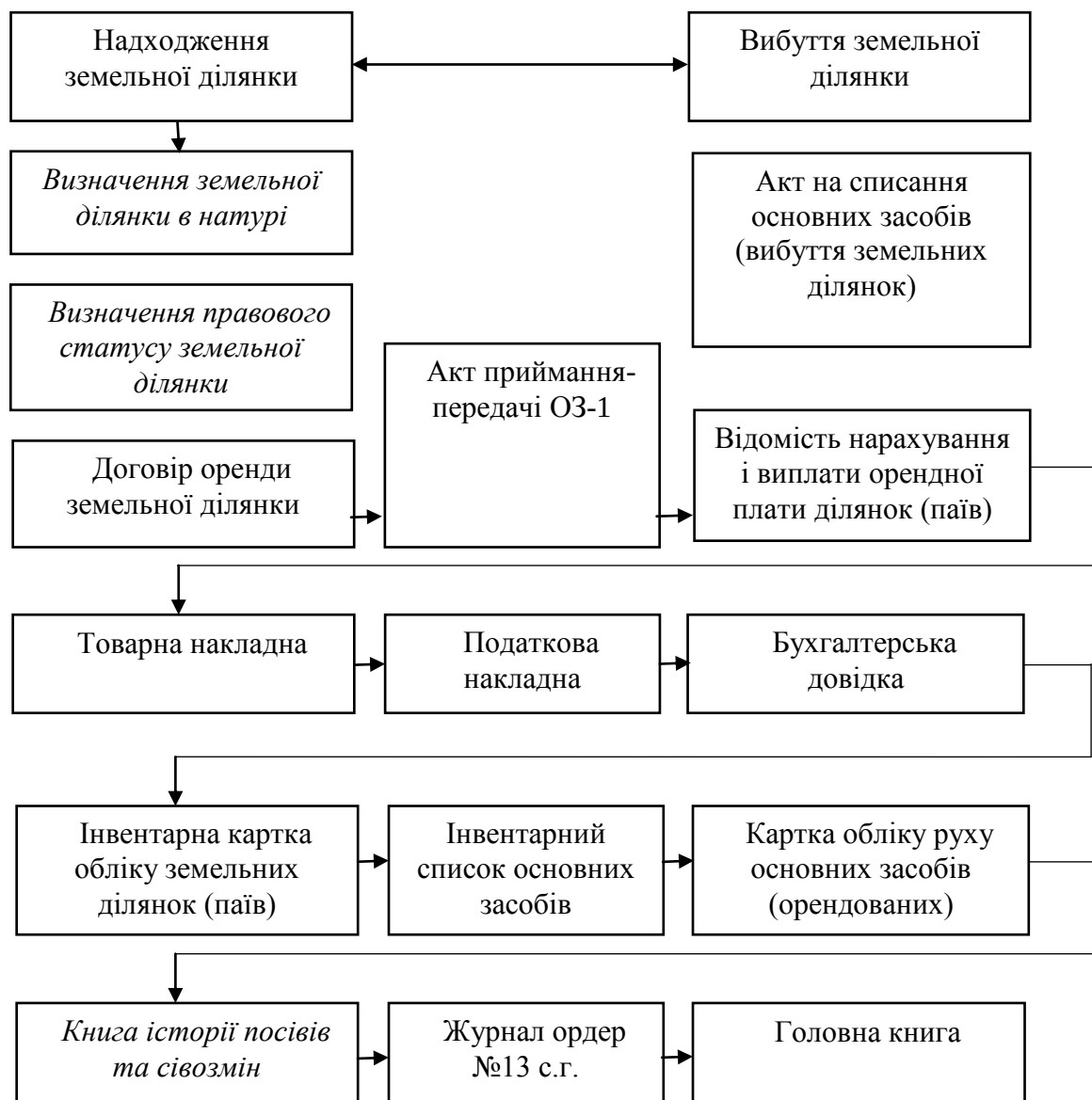
- земельного податку — сплачують власники земельних ділянок, земельних часток, паїв та землекористувачі;

- орендної плати — сплачують орендарі землі [5].

Орендна плата за землю - це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. Розмір, форми і строки виплати орендної плати встановлюються зі згоди сторін у договорі оренди [6].

Для визначення розміру орендної плати використовується нормативна грошова оцінка (далі - НГО) земельних ділянок [4]. При цьому для земель сільськогосподарського призначення НГО станом на 1 січня поточного року індексується на коефіцієнт індексації, який щорічно визначає центральний орган виконавчої влади з питань земельних ресурсів (на 01.01.2015 р. становить 3,997) і ще на коефіцієнт 1.756.

Більш детальні дослідження проводились на с.-г. підприємстві ПП «Аскон». Для ведення сільського господарства в 2015 р. підприємство має в своєму обробітку 3946 га земель сільськогосподарського призначення. Розглянемо детальніше документальне оформлення порядку проведення орендних операцій в ПП «Аскон» на рис.1.



** - Власна розробка автора*

Рис. 1 Документальне оформлення порядку ведення орендних операцій із земельними ділянками в ПП «Аскон»

Всі ці документи і є підтвердженням операцій з приймання/вибуття земельних ділянок, включення їх до обліку бухгалтерією підприємства.

Підставою для відображення господарських операцій з землею в аналітичному та синтетичного обліку є первинні документи. Операції з придбання – продажу сільськогосподарських угідь, передача в оренду, переоцінка ведуться в бухгалтерському обліку за загальними правилами, передбаченими П(С)БО 7 для операцій з основними засобами. Відповідно до норм П(С)БО 7 «Основні засоби», Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції до нього, земельні ресурси, що належать сільськогосподарським підприємствам на правах власності, постійного користування або отримані на умовах фінансового лізингу, відображаються в складі основних засобів на субрахунку 101 «Земельні ділянки». За дебетом цього рахунку обліковується надходження земельних ресурсів на баланс підприємства, як внесок засновників до статутного або пайового капіталу, придбаних або одержаних безоплатно у власність, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, за кредитом – вибуття землі внаслідок продажу, уцінки, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання її активом.

Прийняття на облік орендованих земельних ресурсів проводиться на основі договорів оренди землі із власниками ділянок. При цьому застосовується позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи», на якому здійснюється запис про одержання в операційну оренду земельної частки або паю із зазначенням вартості та інших характеристик. Збільшення залишку на рахунку відбувається при прийманні земельної ділянки на облік, зменшення – при поверненні її орендодавцю. Синтетичний облік ведеться в журналі-ордері № 4. В цьому журналі вказується назва об'єкта, що поступив або вибув, первісна вартість, знос, залишкова вартість.

В ПП «Аскон» облік земельних ділянок ведеться за орендодавцями, орендна плата виплачується пайовикам в натуральній формі (зерном, мукою тощо) і розподіляється пропорційно орендованій площі в бухгалтерії підприємства. Відпуск сільськогосподарської продукції за рахунок орендної плати буде відображатись на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а при продажу витрати списують на субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». При цьому доходи від збуту показують на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Продукція при видачі орендної плати списується зі складу.

Відпуск готової продукції орендодавцям оформляється накладною, яка є підставою для списання готової продукції підприємством. Товарна накладна, як правило, підписується директором або одним з його заступником, а також бухгалтером і особою, відповідальною за видачу товару (зазвичай комірником). З боку одержувача, як правило, досить одного підпису. При цьому в товарній накладній міститься вся необхідна інформація про товар. Ця інформація може стати в нагоді самим різним сторонам. У першу чергу, звичайно, покупцеві, який повинен упевнитися в тому, що інформація, зазначена в документах, відповідає реальному стану речей. Крім того, товарною накладною користуються бухгалтери для здійснення необхідних проводок, а також державні органи для перевірки законності, здійснюваної економічними об'єктами діяльності. У накладній вказується найменування товару, його маса, ціна, вартість, ПДВ, упаковка, а також дата оформлення документа. Крім того, зверху обов'язково зазначаються юридичні реквізити обох сторони. Закріплюється товарна накладна зазначеними вище підписами, а також печатками.

В аналітичному обліку використовується Відомість нарахування паїв, фрагмент, якої зображено на рис 2.

Аналізуючи існуючий стан обліку орендованих земель в ПП «Аскон», визначено окремі негативні моменти. Відсутність єдиних вимог до організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку земельних ресурсів

сільськогосподарського призначення фактично призвело до того, що в обліковій політиці аграрних підприємств не передбачено порядку відображення земельних ділянок в обліковому процесі (робочий план рахунків, графік документообігу, наказ про проведення інвентаризації землі, спеціальні форми документів). Всі ці моменти потребують негайного вирішення.

Приватне підприємство «Аскон»

Нарахування і виплата орендної плати за користування земельними паями

№ НП-0000003 від 10.10.2014р.

Вид паю – Земельний

Пайовик	Загальна грошова оцінка 1 га, грн	Сума орендної плати, грн.	Податок (ПДФО), грн.	До сплати, грн.
Бутенко М.В.	4250,25	6200,00	713,00	5487,00
....	...	...	...	...
Шкромиди В.В.	4450,00	6350,00	730,25	5619,75
Разом:		93000,00	10695,00	82305,00

Рис. 2 Фрагмент Відомості нарахування і виплати орендної плати в ПП «Аскон»

Основним призначенням системи бухгалтерського обліку на підприємстві є інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на рівні суб'єкта господарювання. Але відображення в обліку будь-якого об'єкта неможливе без його достовірної оцінки. З огляду на пропозицію багатьох вчених ввести трансакційні витрати до об'єктів бухгалтерського обліку, питання їх відображення є досить актуальним. Для цього потрібно визначитись з поняттям трансакційні витрати. Поняття трансакційних витрат тісно пов'язане з інституційною теорією в економіці. Проте загальноприйнятого визначення поняття трансформаційних витрат в економічній теорії не сформульовано і до нині. Виходячи з постулатів неінституціоналізму: сукупні затрати на виробництво продукції складаються не лише з трансформаційних (звичайних

витрат на переробку сировини в кінцевий продукт), але і з трансакційних витрат. Незважаючи на те, що єдино-визнаного визначення трансакційних витрат сучасна економічна теорія ще не сформулювала, все ж більшість дослідників сходяться на тому, що це, в основному, витрати на супровід бізнес-діяльності [2, с.85].

Серед українських науковців В.М. Жук здійснив спробу класифікувати трансакційні витрати саме під вітчизняне інституційне середовище. За його класифікацією трансакційні витрати поділяються на [2, с. 83]:

- Витрати на організаційно-правове забезпечення бізнесу
- Витрати на пошук і збір інформації, корисної для ведення бізнесу
- Витрати на укладення угод і контроль за ними
- Витрати на лобіювання власних інтересів через професійні об'єднання та організації
- Витрати на встановлення та підтримку контактів з впливовими особами
- Витрати, обумовлені інститутами довіри громадськості
- Витрати на соціально-екологічні вимоги.

Проблема відслідковування в бухгалтерському обліку умов ведення бізнесу цілком є зрозумілою і логічною на теоретичному рівні. В бухгалтерському обліку такі витрати потрібно виділяти і контролювати. Розглянемо витрати на укладення договорів оренди земельних ділянок з позиції національних стандартів. Національний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Витрати» не виділяє цих витрат ні за видами діяльності підприємства, ні за прийнятою поелементною класифікацією витрат. Зокрема П(С)БО 16 визначає, що витрати визнаються одночасно з доходом, для отримання якого були отримані. Однак складність є в тому, що трансакційні витрати (окрім тих, які пов'язані безпосередньо з укладенням контрактів на продаж товарів) зазвичай не можна пов'язати з конкретними надходженнями [2, с. 128]. Навіть більше, ці витрати часто здійснюються «авансом», а часто – і зовсім непродуктивно. Тим не менше, їх величина впливає на фінансовий результат підприємства. Коло питань з приводу трансакційних витрат у відповідності до їх визначення та

класифікації суттєво звужує абзац 2 п. 7 П(С)БО 16 [7], згідно з яким витрати, які неможливо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того періоду, у якому були здійснені. Зміст П(С)БО 16, хоч і не виділяє, та тим більше, не містить переліку трансакційних витрат, все ж засвідчує наявність передумов для їх виділення в принципі.

В нашому дослідженні було приділено увагу орендним операціям земельних ділянок. При цьому значну частину трансакційних витрат при використанні орендованої землі займають витрати по оформленню прав оренди, які майже кожен рік змінюються у зв'язку з постійною зміною законодавства. Наприклад, спочатку розмір орендної плати мав бути не менше 1,5% від нормативної грошової оцінки, а тепер 3%. Потім відбулася зміна нормативно-грошової оцінки на коефіцієнт 1,765. З такими ж темпами, що і зміни в законодавстві, ростуть витрати на реєстрацію договору. З 1 січня 2013 року вступив у силу Закон України «Про Державний земельний кадастр», норми якого внесли ряд нововведень в земельні відносини. Це стосується процесу реєстрації землі та права власності на неї, а отже й порядку оформлення земельної документації. Раніше вся інформація щодо земельних ділянок (за винятком деяких обтяжень і обмежень прав на них) реєструвалася в Державному реєстрі земель, яким управляло Державне агентство земельних ресурсів України. Відповідно власнику або користувачеві (орендарю) земельної ділянки потрібно було звернутися в одну установу для реєстрації прав на земельну ділянку чи змін його правового статусу. Відтепер реєстрація землі та прав власності на неї розділена між двома відомствами: Державним реєстром речових прав на нерухоме майно, в якому будуть реєструватися речові права на земельні ділянки та їх обтяження і Державним земельним кадастром, в якому реєструватимуться земельні ділянки як об'єкти права [3].

Варто зазначити, що при цьому істотно змінилася процедура реєстрації договорів оренди землі. Відтепер орендар не може зареєструвати договір оренди, доки орендодавець-власник земельної ділянки не зареєструє своє право на землю згідно чинного законодавства України, а саме згідно Закону України

«Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» та «Порядком державної реєстрації прав на нерухоме майно та їх обтяжень» і «Порядком надання інформації з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно». Законом передбачається, що фізична особа-власник земельної ділянки (паю) для подальшого розпоряджання земельною ділянкою – успадкування, встановлення меж земельної ділянки (в натурі), передачі в оренду тощо, – зобов'язаний попередньо звернутися до органів державної реєстраційної служби із відповідною заявою про реєстрацію права власності на земельну ділянку. При цьому власник паю має також пред'явити паспорт та надати оригінали державного акту, квитанції про сплату за надання витягу про реєстрацію права власності (120грн.) і державного мита (119 грн.). Окрім того, реєстраційний орган має право витребувати витяг про правовий стан земельної ділянки із Державного агентства земельних ресурсів України (53 грн.) – якщо в державному акті присвоєний кадастровий номер, а у випадку, коли державний акт без кадастрового номера, – необхідно оплатити ще й реєстрацію земельної ділянки [3].

Як бачимо, для реєстрації даного права потрібно витратити не лише час, а й кошти. Тож для економії часу та грошей фізичним особам, які здають свої земельні ділянки в оренду, доцільно було б пропонувати своїм орендарям здійснювати реєстрацію за їхній рахунок. Для цього слід лише надати відповідному орендареві оригінал Державного акту або його копію, завірену нотаріально (видану під розписку), та видану сільрадою довіреність про надання повноважень щодо реєстрації права власності. Ця довіреність не дає права продавати чи іншим способом відчужувати земельну ділянку, а також змінювати її цільове призначення. У подальшому орендар, маючи зареєстроване право власності орендодавця, підтверджене витягом, надає договір оренди землі (з оригіналами платіжних доручень про сплату державного мита (51грн.) та за отримання витягу про реєстрацію права оренди (120 грн.) на реєстрацію до державної реєстраційної служби. Таким чином, увесь клопіт із оформленням земельної документації бере на себе орендар [3]. В

таблиці 1 розглянемо детальніше витрати, пов'язані з укладанням та реєстрацією договору оренди земельної ділянки в ПП «Аскон».

Таблиця 1

Трансакційні витрати договору оренди земельної ділянки в ПП «Аскон»

№ з/п	Перелік витрат	Вартість, грн.
1	Реєстрація державного акту в реєстрі речових прав на нерухоме майно:	2500,00
	- виготовлення проекту відведення земельної ділянки	51,00
	- витяг з Державного земельного кадастру про земельну ділянку	119,00
	- Реєстрація речових прав на нерухоме майно	
2	Виготовлення:	
	- Договору оренди земельної ділянки	500,00
	- Додатків до договору в приватних фірмах або відділах ДП «Центр державного земельного кадастру»	750,00
3	У разі реєстрації договору оренди нотаріально:	
	- Нотаріальний збір 2% від суми договору, тобто розміру орендної плати за весь період оренди(943,60грн.×10р×2,2977га, згідно умов договору)+ 1500 грн. за один договір оренди	1933,62
4	Реєстрація в Державному реєстрі речових справ на нерухоме майно	119,00
5	Витяг з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно	120,00
Всього		6212,62

Беручи до уваги, що середній розмір земельної ділянки в ПП «Аскон» складає 8,5 га, а договори оренди в основному на 10 років, то трансакційні витрати на один га складуть 73,09 грн. на один рік (6212,62грн.:8,5га:10р.). Як бачимо підприємство несе значні витрати поки здійснює юридичне оформлення та реєстрацію договору оренди. Проблемні (непродуктивні) трансакційні витрати є особливо загрозливими для малих та середніх підприємств, що, за стратегією, яка сьогодні розглядається, мають формувати основу вітчизняного аграрного бізнесу. Однак, як зазначалося вище, ніхто не веде облік трансакційних витрат, а якщо і веде, то використовує субрахунки, які не дають змогу здійснювати ефективний контроль і швидко знаходити інформацію про них. Тому на основі проведених досліджень пропонуємо відносити

трансакційні витрати, пов'язані саме з оформленням і реєстрацією договорів оренди земельних ділянок на субрахунок 122/1 «Права оренди земельної ділянки». В бухгалтерському обліку витрати на право користування земельною ділянкою відображати так, як наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Запропонований порядок відображення витрат на право користування
земельною ділянкою

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Відображено витрати на оформлення і реєстрацію прав на земельну ділянку	154	685
2	Отримано документи, які надають право користування земельною ділянкою	122/1	154
3	Надходження орендованої земельної ділянки	01	-
4	Нараховано амортизацію на нематеріальний актив «Права оренди земельної ділянки»	91	133
5	Списано нематеріальний актив по закінченню строку корисного використання	133	122/1

Саме таке відображення в бухгалтерському обліку дасть змогу уникнути неявних трансакційних витрат. Дасть змогу відшкодувати підприємству витрати. Вивести ці витрати з «тіньового сектора». Адже це принципово важливо для врахування цих витрат у загальному фінансовому результаті та для прийняття ефективних рішень на підприємстві.

Висновки. Як бачимо, трансакційні витрати мають великий вплив на комфортність ведення бізнесу. Будь-яка нова категорія в сучасній економіці повинна бути віднесена на практику, а як внаслідок відображена в діяльності підприємства. В наш час це здійснюється за допомогою розкриття інформації у фінансових звітах за допомогою бухгалтерського обліку. Зважаючи на

незаінтересованість більшості користувачів бухгалтерської інформації в відображенні витрат на оформлення і реєстрацію права на оренду земельної ділянки, проведене дослідження показало, що з кожним роком існування підприємства на ринку, ці витрати постійно зростають, здійснюють вплив при прийнятті управлінських рішень, а тому методика відображення цих витрат, запропонована нами, дасть змогу виокремити їх проміж інших витрат, здійснювати їх облік. А тому дасть змогу керівникам підприємства приймати ефективні управлінські рішення.

Список використаних джерел

1. Земельний кодекс України ///ВВР України. – 2001. - № 2768-III.
2. Жук В.М. Впорядкування трансакційних витрат – стратегічний фактор посилення конкурентоспроможності / В.М. Жук // Стратегія розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року: Збірник матеріалів Чотирнадцятих річних зборів Всеукраїнського конгр. вчен. економістів-аграрників, Київ, 16-17 жовт. 2012 р. / Редкол.: Ю.О. Лупенко, П.Т. Саблук, та ін. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2013. – 762 с.
3. Особливості державної реєстрації договорів оренди землі 2013 року [Електронний ресурс]. - Режим доступу:<http://rda.zolorayon.gov.ua/ogoloshennya/osoblivosti-derzhavnoi-reestracii-dogovoriv-orendi-zemli-2013-roku/>
4. Постанова КМУ «Про внесення змін у Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення й населених пунктів» від 31.10.11 р. № 1185
5. Податковий кодекс України ///ВВР України. – 2010. - № 2755-VI.
6. «Про оренду землі» Закон України ///ВВР України. – 1998. - № 161-XIV.
7. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»» Наказ, Положення Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318.

18.09.2015p.