

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ

ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ У СУБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: ПОНЯТТЯ, ВИЗНАННЯ ТА ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ

Олександр Сидоренко,

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту

Чернігівського національного технологічного університету

Із 1 січня 2015 року набувають чинності національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, які мають на меті наблизити облік у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі України до міжнародних стандартів. Водночас розроблені національні положення (стандарти) мають значні відмінності в методологічному забезпеченні обліку порівняно із забезпеченням до набуття їх чинності. Так, наприклад, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 129 «Інвестиційна нерухомість» вводить у теорію та практику обліку бюджетних установ нові поняття, такі як: інвестиційна та операційна нерухомість, що потребує відповідного дослідження з метою виявлення та вирішення можливих проблемних ситуацій, пов'язаних із обліком таких видів активів.

Питання обліку в бюджетних установах у різний час досліджували такі вчені: Атамас П.Й., Бутинець Ф.Ф., Джога Р. Т., Остап'юк Н.А., Остапчук Т.П., Свірко С. В., Сисюк С.В., Сінельник Л. М. та інші. Проте, незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців, питання обліку інвестиційної нерухомості в суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі залишаються маловивченими.

Насамперед потребують дослідження питання щодо визнання інвестиційної нерухомості, її економічної сутності, оцінки та бухгалтерського відображення на рахунках обліку.

Метою цієї статті є: з'ясування економічної сутності інвестиційної й операційної нерухомості та уточнення їх дефініції; розробка дерева прийняття рішення щодо віднесення активу до складу інвестиційної нерухомості; Систематизація підходів до оцінки інвестиційної нерухомості на дату придбання (іншого надходження) та дату балансу; розробка пропозицій щодо відображення операцій із інвестиційною нерухомістю на рахунках бухгалтерського обліку.

Методологічні засади обліку інвестиційної нерухомості в бюджетних установах визначені національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (далі НП(с)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»), який враховує основні рекомендації, наведені в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектору 16 «Інвестиційна нерухомість» (далі МСБОДС 16 «Інвестиційна нерухомість»).

НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” набирає чинності з 1 січня 2015 року та вводить у вітчизняну теорію та практику бухгалтерського обліку бюджетних установ поняття «інвестиційна нерухомість» та «операційна нерухомість». Згідно із п. 4 розділу 1 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” під цими термінами розуміється:

інвестиційна нерухомість – це земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу;

операційна нерухомість – закріплені за суб’єктом державного сектору або орендовані земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання за призначенням у звичайній діяльності суб’єкта державного сектору й не приносять доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

На нашу думку, такі визначення розкривають економічну сутність відповідних видів активів не повністю. Так, п. 6 МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість” визначає, що:

інвестиційна нерухомість – нерухомість (земля, будівля чи частина будівлі або їх поєднання), утримувана для одержання орендної плати або для збільшення капіталу, або для досягнення обох цих цілей, а не для: а) використання у виробництві, постачанні товарів, наданні послуг чи для адміністративних цілей; б) продажу у процесі звичайної діяльності;

нерухомість, зайнята власником (в Україні під нею розуміють операційну нерухомість) – нерухомість, що її утримує власник або орендар на умовах фінансової оренди з метою використання для виробництва або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Окрім того, п. 4 розділу 2 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” визначено, що інвестиційна нерухомість може бути одержана у фінансову оренду. Також необхідно враховувати, що нерухомість, яка буде здана у фінансову оренду відповідно до п. 1 розділу 4 НП(с)БОДС 126 “Оренда”, підлягає виключенню з балансу орендодавця, а отже не може бути визнана як інвестиційна.

Отже, на нашу думку, **інвестиційна нерухомість** – це земельні ділянки, будівлі, споруди, в тому числі одержані у фінансову оренду, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів за договорами операційної оренди та/або збільшення власного капіталу, а не для використання у процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, адміністративних цілей та/чи продажу у процесі звичайної діяльності суб’єкта бухгалтерського обліку в державному секторі.

Аналізуючи визначення поняття операційної нерухомості, наведене в п.4 розділу 1 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”, зокрема його частину “утримувані з метою використання за призначенням у звичайній діяльності суб’єкта державного сектору і не приносять доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу”, необхідно констатувати його методологічну недосконалість. По-перше, здавання нерухомості в операційну оренду є частиною звичайної діяльності суб’єкта державного сектору, а, по-друге, таке здавання може приносити дохід у вигляді надходження орендних платежів,

але у зв'язку з їхньою мізерністю (дохід від оренди значно нижчий за середньоринковий, тобто надається соціальна послуга) така нерухомість не визнається інвестиційною й обліковується у складі операційної нерухомості, про що свідчить п. 5.4 розділу 1 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” та п. 11.г МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість”.

Окрім того, п. 6 розділу 1 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” вказує, “якщо певний об’єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути відчужені окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об’єкти. Якщо ці частини не можуть бути відчужені окремо, об’єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу”. Відповідно, якщо такий об’єкт використовується переважно з метою використання для виробництва, постачання товарів, надання послуг чи в адміністративних цілях, то він визнається операційною нерухомістю, яка при цьому однаково буде приносити хоч і незначний, але дохід у вигляді орендних платежів.

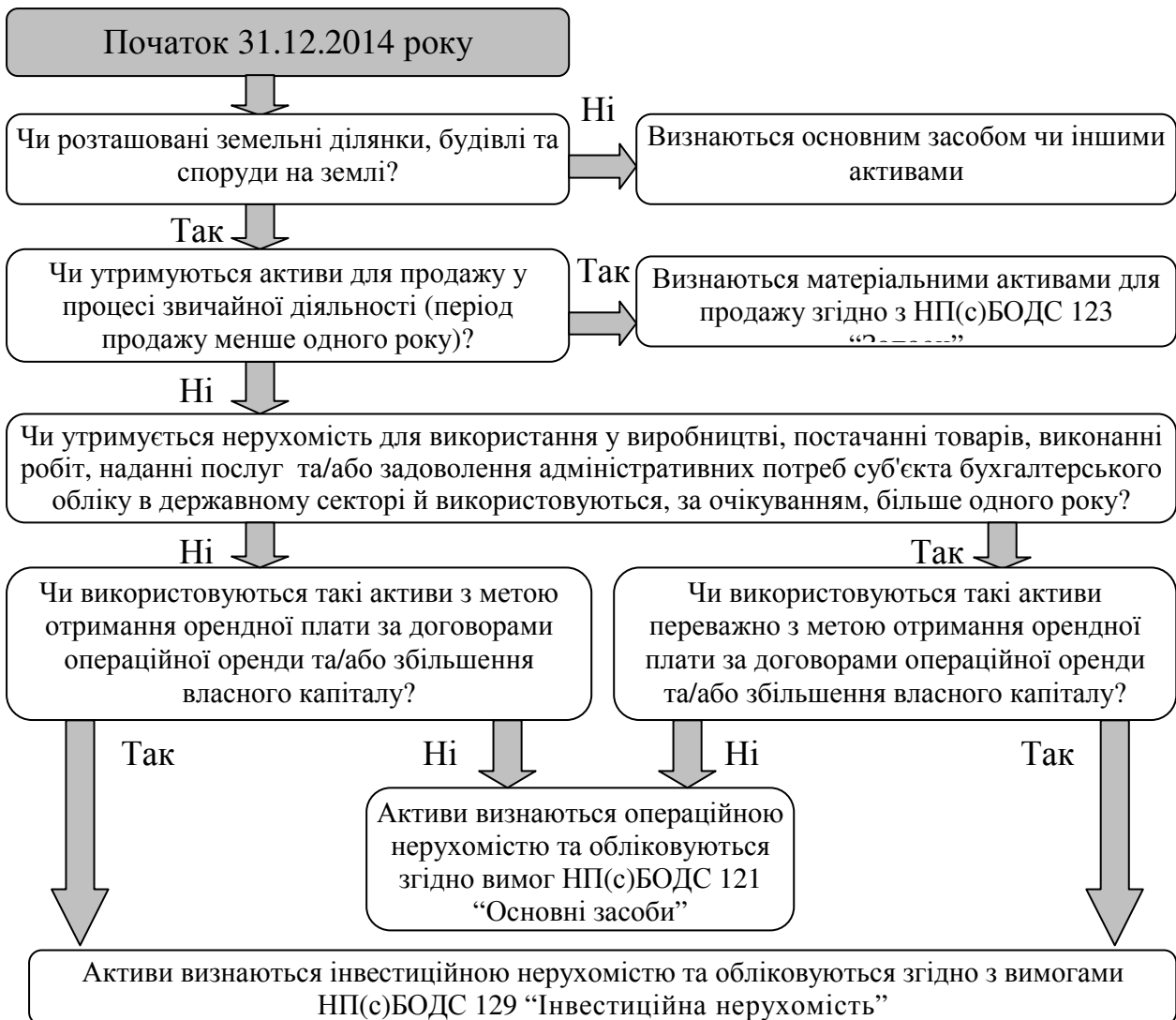
Враховуючи зазначене, ми вважаємо, що **операційна нерухомість** – це закріплені за суб’єктом державного сектору або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання переважно для виробництва або постачання товарів, надання послуг чи адміністративних цілей суб’єкта державного сектору, а не для отримання доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

За наявності ознак, за яких об’єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної, й до інвестиційної нерухомості, суб’єкт державного сектору розробляє критерії щодо їхнього розмежування.

Таким чином, із 1 січня 2015 року суб’єкти державного сектору повинні розділити землю, будівлі та споруди, які розташовані на землі, на дві групи “інвестиційна нерухомість” та “операційна нерухомість”.

Зважаючи на те, що за своєю суттю інвестиційна нерухомість відрізняється від операційної (до складу операційної нерухомості включаються основні засоби (земля, будівлі, споруди, які розташовані на землі), призначені для використання переважно для виробництва або постачання товарів, надання послуг чи адміністративних цілей суб’єкта державного сектору, а не для отримання доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу), то і в обліку вона повинна відображатися на окремому рахунку. Водночас Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 [8], не передбачено окремого рахунку для обліку інвестиційної нерухомості. Враховуючи вищезазначене, ми вважаємо, що до плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ необхідно додати рахунок 16 “Інвестиційна нерухомість” та виділити на ньому субрахунки: 161 “Інвестиційна нерухомість – будинки та споруди”; 162 “Інвестиційна нерухомість – земля”.

При вирішенні питання, щодо приналежності нерухомості до інвестиційної можна використовувати розроблене нами дерево рішень, наведене на рисунку 1.



*Джерело: власна розробка автора

Рисунок 1 – Дерево рішень щодо визнання нерухомості у складі інвестиційної чи включення до інших видів активів

Приклади нерухомості, що відноситься чи не відноситься до складу інвестиційної нерухомості, наведено в табл. 1.

Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що суб'єкт державного сектору отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди або потенціал корисності, та її первісна вартість може бути достовірно визначена (п.1, роз. 2 НП(с)БОДС 129 "Інвестиційна нерухомість").

Важливе значення в обліку інвестиційної нерухомості також має питання її оцінки на дату придбання та дату балансу.

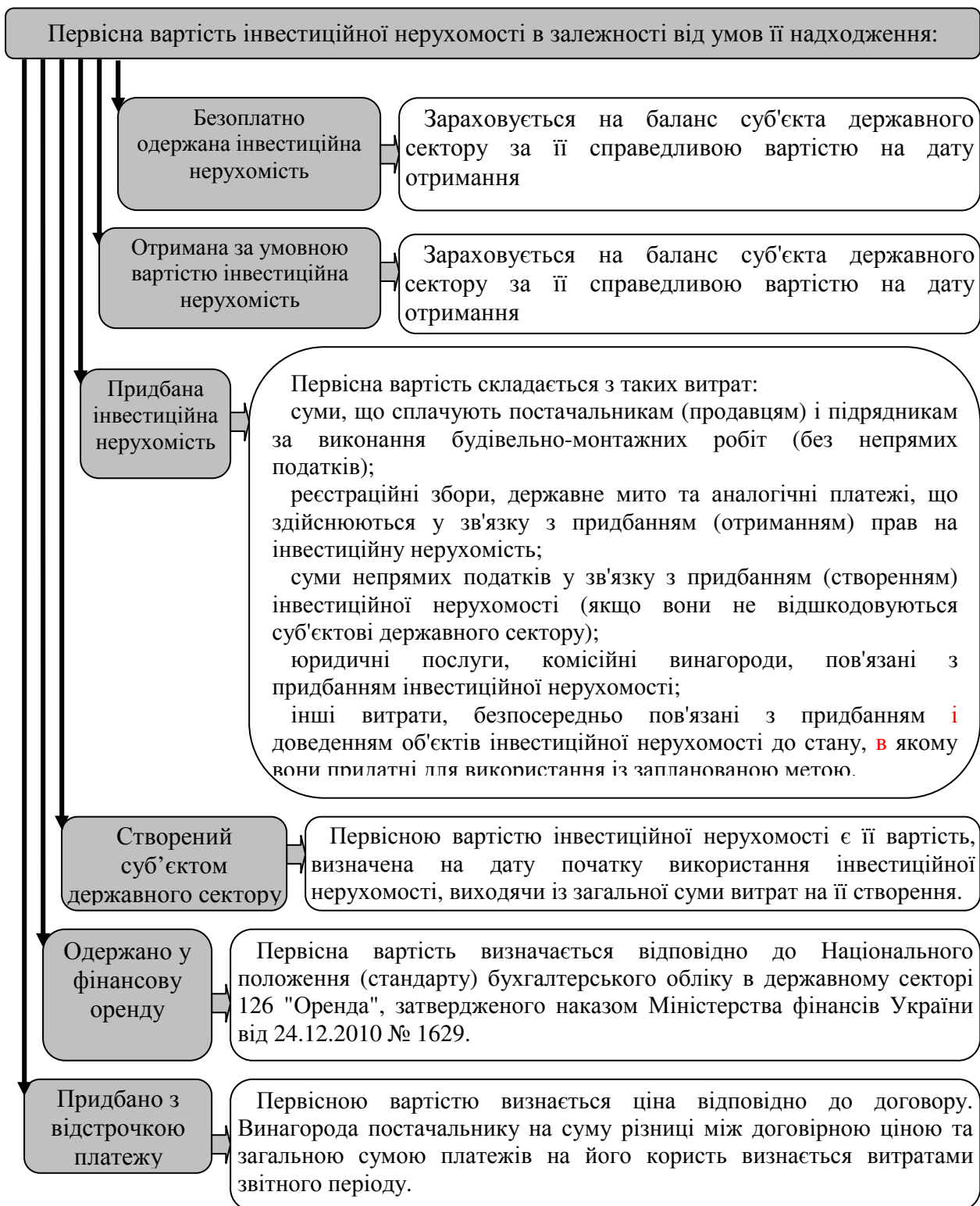
Первісна оцінка інвестиційної нерухомості здійснюється за первісною вартістю, яка визначається залежно від умов її надходження (одержання) (рисунок 2).

Таблиця 1. Приклади нерухомості, яка є або не є інвестиційною нерухомістю*

Приклади інвестиційної нерухомості	Приклади нерухомості, яка не є інвестиційною
земля, будинки чи споруди, що розташовані на землі (далі – нерухомість), та які надані в оренду за одним чи декількома договорами операційної оренди на комерційній основі	нерухомість, утримувана з метою використання для виробництва або постачання товарів, надання послуг чи адміністративних цілей суб'єкта державного сектору
нерухомість, утримувана для майбутнього використання, ще не визначеного на теперішній час	нерухомість, що утримується з метою використання її в майбутньому як операційна нерухомість
нерухомість, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокової реалізації у процесі звичайної діяльності	нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної діяльності (протягом періоду менше одного року)
нерухомість (введена в експлуатацію), що на звітну дату не використовується, але яка утримується для надання в операційну оренду на комерційній основі	нерухомість, що перебуває у процесі будівництва або забудови ¹ з метою використання її у майбутньому як інвестиційної нерухомості
існуюча інвестиційна нерухомість, що перебуває у процесі поліпшення (добудови, реконструкції тощо) для продовження її використання в майбутньому як інвестиційної нерухомості	нерухомість, що утримується для надання соціальних послуг, яка також забезпечує надходження грошових коштів у вигляді орендних платежів, які є значно меншими за середньоринкові
нерухомість, що одночасно використовується як операційна та інвестиційна, але переважно використовується для одержання орендної плати та/або збільшення власного капіталу	нерухомість, що одночасно використовується як операційна та інвестиційна, але переважно не використовується для одержання орендної плати та/або збільшення власного капіталу

*Джерело: складено автором на підставі [6, 7].

¹ У п. 5.3 розд. 1 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” використано термін “поліпшення” замість “збудова”, що на нашу думку є неточним перекладом МСБОДС. Крім того, згаданий пункт без внесення відповідних змін прямо суперечить п. 2 розд. 3 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”.



Джерело: складено автором

Рисунок 2 – Склад первісної вартості інвестиційної нерухомості залежно від умов її надходження (отримання) суб'єктом державного сектору

Необхідно зазначити, що при придбанні інвестиційної нерухомості на умовах відстрочки платежу п. 5 роз. 2 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”

вимагає «винагорода постачальнику на суму різниці між договірною ціною та загальною сумою платежів на його користь визнається витратами звітного періоду». Проте, оскільки така відстрочка може тривати й більше року, то доцільніше таку суму визнавати витратами впродовж періоду відстрочки платежу.

Згідно із п. 10 розд. 2 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” суб’єкт державного сектору на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення, що визнаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Отже, національними стандартами заборонено використовувати оцінку інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю, яка в більшості випадків є точнішою, ніж оцінка за собівартістю. Необхідно зазначити, що п. 29 МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість” передбачено можливість самостійного вибору суб’єктом державного сектору моделі оцінки інвестиційної нерухомості, а саме: за справедливою вартістю (передбачає переоцінку нерухомості у разі відхилення її облікової вартості від справедливої) чи собівартістю (передбачає необхідність нарахування амортизації, переоцінка не дозволяється).

Із метою оцінки інвестиційної нерухомості за первісною вартістю на неї необхідно нараховувати амортизацію. Оскільки в НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” методи та порядок нарахування амортизації не визначено, то необхідно враховувати вимоги МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість”, який рекомендує застосовувати базовий підхід згідно з МСБОДС 17 “Основні засоби”, припускаючи при цьому, що ліквідаційна вартість інвестиційної нерухомості дорівнює нулю. Тобто, з використанням методів: прямолінійного списання, зменшення залишку та методу суми одиниць продукції. Проте НП(с)БОДС 121 “Основні засоби” передбачає можливість використовувати лише прямолінійний метод нарахування амортизації, що, на нашу думку, може призвести до недостовірного відображення інформації про вартість інвестиційної нерухомості на дату балансу. Тому ми рекомендуємо використовувати методи нарахування амортизації, передбачені МСБОДС 17 “Основні засоби”.

Оскільки в обліку сума нарахованої амортизації відображається збільшенням суми зносу та витрат, то для обліку інвестиційної нерухомості планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611, повинен бути передбачений рахунок “Знос інвестиційної нерухомості”, проте такого рахунку у вказаному нормативному документі не існує. У зв’язку з цим ми пропонуємо доповнити план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611, субрахунком 134 “Знос інвестиційної нерухомості”.

У процесі виконання своїх функцій (здійснення діяльності) суб’єкт бухгалтерського обліку в державному секторі може приймати рішення щодо зміни характеру використання нерухомості. Отже, можлива ситуація, за якої буде відбуватися переведення нерухомості до розряду інвестиційної чи виведення з її складу, що потребує методичного забезпечення обліку вказаних операцій.

Переведення нерухомості до інвестиційної здійснюється при зміні характеру використання нерухомості, що засвідчується:

- підготовкою операційної нерухомості для використання як інвестиційної ;
- зміною способу використання нерухомості, що одночасно використовувалася як операційна та інвестиційна, але переважно не використовувалася для одержання орендної плати та/або збільшення власного капіталу на таку, що переважно або виключно використовуватиметься для одержання орендної плати та/або збільшення власного капіталу;
- наданням її в операційну оренду іншій стороні (наприклад, нерухомість, що утримувалася для надання соціальних орендних послуг, була переведена до нерухомості, що утримується для надання орендних послуг на комерційній основі);
- переведенням нерухомості із запасів (наприклад, раніше планувалося реалізувати нерухомість у процесі звичайної діяльності, але на дату балансу було прийнято рішення про її утримання з метою довгострокового збільшення капіталу) до інвестиційної нерухомості;
- завершенням будівництва з переведенням нерухомості зі складу незавершеного будівництва до інвестиційної нерухомості.

Переведення операційної нерухомості до складу інвестиційної в обліку відображається за допомогою бухгалтерських проведення: Д-т “Інвестиційна нерухомість” – К-т “Основні засоби” та Д-т “Знос основних засобів” – К-т “Знос інвестиційної нерухомості”.

Переведення запасів до інвестиційної нерухомості відображають проведенням Д-т “Інвестиційна нерухомість” – К-т “Запаси”, а завершеного будівництва до інвестиційної нерухомості – Д-т “Інвестиційна нерухомість” – К-т “Незавершене будівництво”.

Приклад 1. Бюджетній установі станом на 01.01.2015 року необхідно прийняти рішення щодо подальшого обліку будівлі, яка використовувалася та буде використовуватися в майбутньому частково для здачі в операційну оренду та частково для задоволення адміністративних потреб на підставі наступної інформації: частка, що утримується для здачі в операційну оренду складає 90 % від загального розміру будівлі; первісна вартість будівлі складає 1,1 млн грн, а знос – 0,8 млн грн. Розглянемо два варіанти а) частки не можуть бути визнані окремими інвентарними об’єктами; б) частки такої будівлі можуть бути визнані окремими інвентарними об’єктами.

У першому випадку частки будівлі не можуть бути визнані окремими інвентарними об’єктами. Відповідно до п. 6 розд. 1 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”, “якщо ці частини не можуть бути відчужені окремо, об’єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу”. Оскільки, в нашому випадку будівля на 90 % утримується для здачі в операційну оренду, то для цілей обліку вона є інвестиційною нерухомістю.

У другому випадку, оскільки, частки можуть бути визнані окремими інвентарними об'єктами, то й в обліку їх необхідно відображати окремо. Бухгалтерські проведення до прикладу наведені в таблиці 2.

Виведення нерухомості зі складу інвестиційної пов'язано з:

- початком використання її як операційної нерухомості;
- зміною способу використання нерухомості, що одночасно використовувалася як операційна та інвестиційна, але переважно використовувалася для одержання орендної плати та/або збільшення власного капіталу на таку, що переважно або виключно не використовуватиметься для одержання орендної плати та/або збільшення власного капіталу;
- початком підготовки її до продажу з переведенням об'єкта з інвестиційної нерухомості до складу запасів.

Переведення інвестиційної нерухомості до складу операційної нерухомості в обліку відображають проведеннями: Д-т “Основні засоби” – К-т “Інвестиційна нерухомість” та Д-т “Знос інвестиційної нерухомості” – К-т “Знос основних засобів”.

Таблиця 2. Бухгалтерські проведення до прикладу 1*

Господарські операції	Дебет	Кредит	Сума
а) частки не можуть бути визнані окремими інвентарними об'єктами			
Переведено основний засіб до складу інвестиційної нерухомості за залишковою вартістю	161 “Інвестиційна нерухомість”	103 “Будинки та споруди”	300000,00
Знос будівлі переведено до зносу інвестиційної нерухомості	131 “Знос основних засобів”	134 “Знос інвестиційної нерухомості”	800000,00
б) частки можуть бути визнані окремими інвентарними об'єктами			
Переведено частину будівлі, що утримується для здачі в операційну оренду до інвестиційної нерухомості за залишковою вартістю 300 тис.грн*0,9	161 “Інвестиційна нерухомість”	103 “Будинки та споруди”	270000,00
Відображено знос будівлі, що відноситься до інвестиційної нерухомості 800 тис. грн.*0,9	131 “Знос основних засобів”	134 “Знос інвестиційної нерухомості”	720000,00

*Джерело: складено автором

Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється в разі існування зміни способу використання цього активу, що підтверджується початком підготовки до продажу. Якщо реалізація інвестиційної нерухомості здійснюється без попередньої підготовки, то вона не підлягає переведенню до складу запасів. Якщо суб'єкт державного сектору здійснює поліпшення (добудову, реконструкцію тощо) існуючої інвестиційної нерухомості для продовження її використання в майбутньому як інвестиційної нерухомості, то такий об'єкт залишається у складі інвестиційної нерухомості. Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється в порядку, передбаченому для основних засобів. Водночас НП(с)БОДС 121 “Основні засоби” не передбачена можливість вибуття основних засобів у зв'язку з

переведенням їх до складу запасів, що, на нашу думку, є помилковим, проте зазначено, що в разі вибуття об'єкта основних засобів із балансу списуються його первісна вартість і сума накопиченого зносу, тобто робляться проведення Д-т “Запаси” – К-т “Інвестиційна нерухомість” і Д-т “Знос інвестиційної нерухомості” – К-т “Інвестиційна нерухомість”.

Таким чином у процесі нашого дослідження виявлено, що питання обліку інвестиційної нерухомості у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі залишаються малодослідженими як із наукового, так і практичного погляду. Недостатньо дослідженим є питання визнання інвестиційної нерухомості, її економічної сутності, оцінки та відображення на рахунках бухгалтерського обліку. У роботі було уточнено дефініції “інвестиційна нерухомість” та “операційна нерухомість”. Розроблено дерево прийняття рішення щодо віднесення нерухомості, розташованої на землі, до складу інвестиційної нерухомості чи інших видів активів. Його використання, на наш погляд, значно спростить процес прийняття відповідного рішення та буде сприяти повному, достовірному та неупередженому відображенню інформації про інвестиційну нерухомість у звітності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі. Систематизовано підходи до оцінки інвестиційної нерухомості на дату її придбання (іншого отримання залежно від способу такого отримання) та взяття на баланс. Виявлено, що національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі не дозволяють використовувати оцінку інвестиційної нерухомості на дату балансу за справедливою вартістю, в той час як міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі таке право дають. Тому ми пропонуємо привести НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” у відповідність із МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість”. Удосконалено методи обліку витрат, які виникають при придбанні інвестиційної нерухомості у відстрочку. Так, згідно з п. 5 роз. 2 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” при придбанні інвестиційної нерухомості на умовах відстрочки платежу «винагорода постачальнику на суму різниці між договірною ціною та загальною сумою платежів на його користь визнається витратами звітного періоду». Проте, оскільки така відстрочка може тривати й більше року, то ми пропонуємо цю суму визнавати витратами впродовж періоду відстрочки платежу, що буде методологічно правильнішим із огляду на додержання принципу бухгалтерського обліку “нарахування та відповідності доходів і витрат”.

У результаті дослідження виявлено, що для обліку інвестиційної нерухомості Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611, не передбачено рахунків для обліку інвестиційної нерухомості. Враховуючи вищезазначене, було обґрунтовано потребу його доповнення наступними рахунками (субрахунками): 16 “Інвестиційна нерухомість”; 161 “Інвестиційна нерухомість – будинки та споруди”; 162 “Інвестиційна нерухомість – земля”; 134 “Знос інвестиційної нерухомості”. Запропоновано також методики обліку переведення інвестиційної нерухомості до складу інших активів і навпаки, використання яких сприятиме повному та достовірному відображенню інформації про такі господарські операції у фінансовій звітності.

Список використаних джерел

1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах [навч. посіб.] / П.Й. Атамас. — К.: Центр навчальної літератури, 2005. — 288 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [навч. посіб.] / Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк. — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП “Рута”, 2006. — 472 с.
3. Джога Р. Т., Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Підручник За заг. ред. проф. Р.Т. Джоги.] / С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. — К.: КНЕУ, 2003. — 483 с.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби” [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/>.– Назва з екрану.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 “Оренда” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0091-11> . – Назва з екрану.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 “Інвестиційна нерухомість” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11> – Назва з екрану.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 16 “Інвестиційна нерухомість” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/81062/16a.pdf. – Назва з екрану.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/81063/17a.pdf. – Назва з екрану.
9. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/print1383642334022918>. – Назва з екрану.
10. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах [навч. посіб.] / С.В. Свірко. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.
11. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія / С.В. Свірко. — К.: КНЕУ, 2006. — 443 с.