

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кузь В.І. Система розподілу прибутку підприємства: проблеми ідентифікації / В.І. Кузь // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – Житомир : ЖДТУ, 2009. – № 2(48). – С. 51–56.
2. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : [монографія] / Н.В. Прохар, О.Ю. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011 – 257 с.
3. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз : [підручник] / [Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Л.А. Суліменко] ; вид. 5-е, доп. – Житомир : ПП «Рута», 2012. – 609 с.
4. Шарманська С.О. Прибуток та особливості його формування і використання в транзитивній економіці : автореф. дис. ... к. е. н. : спец. 08.00.01 / С.О. Шарманська ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2010. – 22 с.
5. Ширягіна О.Є. Формування та використання прибутку підприємств : автореф. дис. ... к. е. н. : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / О.Є. Ширягіна ; ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – К., 2007. – 22 с.

УДК 657.42

Мичак Н.О.*аспірант кафедри обліку підприємницької діяльності
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана***ПОРІВНЯЛЬНІ АСПЕКТИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ,
В НАЦІОНАЛЬНІЙ ТА МІЖНАРОДНІЙ ОБЛІКОВІЙ ПРАКТИЦІ**

У статті йдеться про порівняльні аспекти нормативно-правового забезпечення обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, в національній та міжнародній обліковій практиці. Окреслено перелік нормативних документів, які мають відношення до необоротних активів, утримуваних для продажу, та тлумачення таких активів у нормативних актах. У ході аналізу нормативно-правових актів висвітлено основні протиріччя в обліку необоротних активів, утримуваних для продажу. Виходячи з цього, висновком статті є те, що міжнародні і національні стандарти певною мірою є різноспрямованими у своїх нормах, тому варто запровадити заходи, які дозволять гармонізувати вітчизняний бухгалтерський облік з міжнародними стандартами.

Ключові слова: необоротні активи, утримувані для продажу, порівняльні аспекти, нормативно-правове забезпечення, облікова практика, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Мычак Н.А. СРАВНИТЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ, УДЕРЖИВАЕМЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ, В НАЦИОНАЛЬНОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ УЧЕТНОЙ ПРАКТИКЕ

В статье идет речь о сравнительных аспектах нормативно-правового обеспечения учета необоротных активов, удерживаемых для продажи, в национальной и международной учетной практике. Определен перечень нормативных документов, которые имеют отношение к необоротным активам, удерживаемым для продажи, и истолкование таких активов в нормативных актах. При анализе нормативно-правовых актов выяснены основные противоречия в учете необоротных активов, удерживаемых для продажи. Исходя из этого, выводом статьи есть то, что международные и национальные стандарты в некоторой степени разнонаправленные в своих нормах, поэтому следует ввести меры, позволяющие гармонизировать отечественный бухгалтерский учет с международными стандартами.

Ключевые слова: необоротные активы, удерживаемые для продажи, сравнительные аспекты, нормативно-правовое обеспечение, учетная практика, национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учета, Международные стандарты бухгалтерского учета, Международные стандарты финансовой отчетности.

Mychak N.O. COMPARATIVE ASPECTS OF NORMATIVE AND LEGAL PROVISION FOR ACCOUNTING OF NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE IN NATIONAL AND INTERNATIONAL ACCOUNTING PRACTICE

The article deals with the comparative aspects of normative and legal provision for accounting of non-current assets held for sale in national and international accounting practice. The article emphasizes the list of normative documents concerning non-current assets held for sale and concept of such assets in normative statements. The main contradictions in the accounting of non-current assets held for sale are highlighted when analyzing normative and legal statements. Hence, the article concludes by informing the readers that national and international standards are differently directed regarding its regulations to some extent, consequently there is the necessity to implement measures making it possible to harmonize national accounting with international standards.

Keywords: non-current assets held for sale, comparative aspects, normative and legal provision, accounting practice, national Provisions (standards) of accounting, International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards.

Постановка проблеми. Питання обліку необоротних активів було і є актуальним і постійно привертає до себе увагу різних авторів та науковців. Зокрема, на підвищену увагу заслуговує такий об'єкт бухгалтерського обліку і аналізу, як необоротні активи, утримувані для продажу, адже цей новий обліковий об'єкт має свої особливості. Необоротні активи можуть списуватися з балансу підприємства різними шляхами, але найпопулярніший – це їх реалізація.

Тож це активи, які утримують з метою продажу та їхню балансову вартість відшкодуватимуть шляхом операції з продажу, а не поточного використання, і на які амортизація не нараховується.

Інформація про необоротні активи може зацікавити різних користувачів, оскільки це найперші засоби праці, без яких не здійснюватиметься жодна діяльність і не зможе функціонувати підприємство. Так, необоротні активи становлять вагомую частину

майна будь-якого суб'єкта господарювання, тому відіграють визначальну роль у його діяльності. Кожен користувач прагне отримати найточнішу і найактуальнішу інформацію на свій запит щодо матеріально-технічного стану підприємства. Але інформація, представлена у фінансовій звітності, щодо необоротних активів не завжди є такою через недосконалість українського законодавства та постійні зміни в ньому.

На сьогодні перед бухгалтерами вітчизняних підприємств постають питання, пов'язані з особливостями облікового відображення операцій з продажу необоротних активів, а саме: облік наявності та руху необоротних активів, утримуваних для продажу, ведеться на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»; економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості. Ці особливості створюють суттєвий вплив на результати діяльності підприємств. Як і будь-яка діяльність, що здійснюється підприємством, діяльність із продажу необоротних активів має своє нормативно-правове забезпечення, яке, на нашу думку, не є вичерпним, тому потребує удосконалення. Так, методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності визначаються в П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Проте введення П(С)БО 27 зумовило ускладнення обліку реалізації основних засобів, що спричинило несумісність вимог застосування певних бухгалтерських рахунків при відображенні операцій вибуття необоротних активів і порядку формування інформації для її розкриття у фінансовій звітності, за даними якої виявиться необґрунтованою інформація аналізу необоротних активів. До того ж часті зміни в нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку, в тому числі й обліку необоротних активів, викликані прагненням гармонізувати вітчизняний бухгалтерський облік з міжнародними стандартами, але породжують різні непорозуміння й неточності в методиці ведення обліку в результаті невизначеності чинного законодавства, що спричиняє невирішеність багатьох важливих проблем, однією із яких став облік необоротних активів, утримуваних для продажу.

Таким чином, питання нормативно-правового забезпечення обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, підтверджує актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Багато українських та зарубіжних вчених, економістів, практиків об'єктом своїх досліджень обрали облік необоротних активів. Питання удосконалення обліку необоротних активів, в тому числі удосконалення обліку продажу необоротних активів, набувають все більшої ваги в національній та зарубіжній обліковій практиці. Поряд з цим виникає і потреба в удосконаленні нормативно-правового забезпечення обліку

необоротних активів, утримуваних для продажу, на що в працях науковців звертається недостатня увага.

Вагомий внесок у дослідження і розробку теоретичних і практичних аспектів обліку і аналізу необоротних активів, зокрема основних засобів та нематеріальних активів, та у їх розвиток зробили відомі вітчизняні вчені та провідні науковці, такі як А.В. Алексеева, В.В. Бабич, М.Т. Білуха, С.В. Бобрівець, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуев, Н.Г. Виговська, О.П. Гаценко, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, В.М. Діба, Н.І. Дорош, В.І. Єфіменко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, О.І. Коблянська, Е.К. Ковальчук, В.І. Костюченко, М.Н. Коцупатрий, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, С.О. Левицька, О.В. Лишиленко, В.Г. Лінник, Л.Г. Ловінська, А.С. Малишкін, Н.М. Малюга, Т.Г. Мельник, Н.Ф. Огійчук, В.Ф. Палій, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, Є.І. Свідерський, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швець та інші. Серед зарубіжних варто виділити таких відомих науковців як В.Д. Андреев, В.П. Асаков, М.І. Баканов, І.А. Бланк, В.Ф. Ван Бреда, В.С. Ванкевич, Л.В. Зубарева, В.П. Качалін, І.П. Ламанов, М.Р. Метьюс, Г.І. Мікерін, М.Х.Б. Перера, Н.М. Поташкова, Е.Е. Румянцева, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен, Л.З. Шнейдеман, Б.В. Шорт.

Безпосередньо питання обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, розглядали такі українські вчені, як Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Гнилицька, С.Ф. Голов, В.І. Костюченко, О.В. Нікулін, Л.К. Сук, В.Г. Швець. Зокрема, О.В. Нікулінім досліджувався вплив визнання основних засобів виробничого призначення, утримуваних для продажу, на бухгалтерський та податковий облік. Економічну обґрунтованість перегрупування даних активів досліджували О.Ф. Вареник, З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, П.М. Кузьмович, А.В. Максименко, О.В. Мойсеєва, В.Б. Моссаковський, С.Ф. Хома та інші. Дослідженню змін у обліку реалізації необоротних активів з моменту прийняття П(С)БО 27 приділяли увагу бухгалтери та аудиторі – І.А. Чалий, О.М. Кравчук, Т.О. Кушнірук, Н.Г. Протасова та інші.

Аналіз наявних наукових праць та сучасна облікова практика вказують на те, що існує ще безліч недосліджених і малодосліджених питань з обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, наприклад, виявлення та вирішення проблемних аспектів нормативно-правового забезпечення обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, в національній та міжнародній обліковій практиці в процесі здійснення порівняння норм нормативно-правових актів та виявлення розбіжностей у їх вимогах.

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає у виявленні протиріч у нормах у результаті здійснення порівнянь нормативно-правового забезпечення обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, як важливого об'єкта обліку й аналізу, в національній та міжнародній обліковій практиці.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нормативне забезпечення становить П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», який передбачає виділення в окрему групу тих довгострокових активів, балансову вартість яких буде відшкодовано шляхом продажу, а не шляхом подальшої експлуатації [6]. У міжнародній обліковій практиці облік необоротних активів, утримуваних для продажу, регулює МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», який є базовим при розробці П(С)

БО 27 [10]. На нашу думку, воно більш широко і детально висвітлює всі аспекти стосовно таких специфічних активів. Крім цих основних нормативно-правових документів є інші, які мають відношення до необоротних активів, утримуваних для продажу (таблиця 1).

Ці нормативно-правові акти покликані пояснити сутність поняття «необоротні активи, утримувані для продажу». Для правильного відображення сутності цього поняття слід узгодити нормативні акти України і ввести єдине загальноприйняте тлумачення терміну. Можна сказати, що вся існуюча проблематика первісно випливає з трактування поняття «необоротні активи». Як зазначає у своїй статті «Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад» В.С. Семйон, «в іноземній літературі часто немає об'єднуючого терміну, а відображаються окремі складові довгострокових засобів – основні засоби, нематеріальні активи тощо» [18, с. 162].

В економічній літературі, як вітчизняній, так і зарубіжній, існує безліч трактувань необоротних активів, утримуваних для продажу, які наводять автори, і кожен з них виділяє свої характерні риси та висвітлює свою обґрунтовану точку зору на цей об'єкт обліку.

Але головна проблема полягає в тому, що в українському законодавстві досліджуване поняття має також різне визначення, або воно відсутнє чи висвітлюється неповною мірою. Нижче наведено основні трактування поняття необоротних активів, утримуваних для продажу, в нормативних актах (таблиця 2).

Отже, основними критеріями, за якими необоротні активи стають необоротними активами, утри-

муваними для продажу, є, по-перше, те, що економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, по-друге, вони мають бути продані протягом року з дати визнання їх такими, по-третє, вони не визнаються більше необоротними активами. Саме ці основні критерії створюють безліч дискусій серед вчених та науковців. Так, беручи за основу норми нормативно-правових актів багато науковців (О.Ф. Вареник, Л.В. Гнилицька, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, М.В. Ермолаєва, П.М. Кузьмович, О.В. Мойсеєва, В.Б. Моссаковський, С.В. Хома, І.А. Чалий та інші) представляють свої твердження стосовно цього об'єкта і більшість з них доводять необґрунтованість віднесення цих активів до складу оборотних, тому що за економічною сутністю вони мають довгостроковий характер. Також існують розбіжності у встановленні нормативними документами (такими як П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів) способів вибуття, серед яких часто відсутній продаж попри те, що це найпопулярніша причина вибуття необоротних активів. Міжнародні стандарти визнають продаж способом вибуття, натомість національні положення про це не зазначають.

Наразі в нормативних актах немає досить чіткого визначення необоротних активів, утримуваних для продажу. До того ж воно взагалі відсутнє у Податковому кодексі України та Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Таким чином, на основі існуючих в нормативних документах та наукових працях тлумачень розуміти під необоротними активами, утримуваними для продажу, слід такі активи, які утримують лише з метою негайного продажу в їх теперішньому стані за ціною, що відповідає справедливій вартості, та їхню балансову вартість відшкодуватимуть шляхом операції з продажу, а не поточного використання, і на які амортизація не нараховується.

Наказом, який набув чинності з 01.01.2008 р., були внесені зміни до наказу МФУ від 07.11.2003 р. № 617, яким затверджено П(С)БО 27 «Діяльність, що припиняється». З зазначеної дати П(С)БО 27 отримало назву «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», яким було внесено зміни до відображення у обліку вибуття необоротних активів від 05.03.2008 р. за Наказом МФУ № 353 [4], в якому чітко вказується, що П(С)БО 7 не поширюється на основні засоби, що утримуються з метою продажу, особливості обліку яких визначаються іншими П(С)БО. Так, це підтверджується тим, що згідно із Наказом МФУ «Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 14.10.2008 р. № 1238 [5] у пункті 33 П(С)БО 7 та пункті 34 П(С)БО 8 слово «продажу» було виключено.

Починаючи зі звітності за I квартал 2008 року об'єкти груп вибуття та необоротних активів, утримуваних для продажу, належить обліковувати та відображати у звітності відповідно до вимог П(С)БО 27. За основу нової редакції П(С)БО 27 були взяті базові положення МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Тому методологія обліку операцій з реалізації необоротних активів зазнала суттєвих змін. На сьогодні основні засоби, щодо яких прийнято рішення про їх продаж, повинні бути переведені зі складу необоротних активів до групи запасів, обліковуючись на спеціальному

Таблиця 1
Нормативно-правове забезпечення обліку
необоротних активів, утримуваних для продажу

№ п/п	Нормативно-правовий документ
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [2]
2	Наказ Державного комітету статистики «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995 р. № 352 [3]
3	Наказ МФУ «Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів МФУ з бухгалтерського обліку» від 05.03.2008 р. № 353 [4]
4	Наказ МФУ «Зміни до деяких нормативно-правових актів МФУ з бухгалтерського обліку» від 14.10.2008 р. № 1238 [5]
5	П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджене Наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 [7]
6	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом МФУ від 18.10.1999 р. № 242 [8]
7	П(С)БО 9 «Запаси», затверджене Наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246 [9]
8	МСБО 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р. [11]
9	МСБО 38 «Нематеріальні активи» [12]
10	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом МФУ від 30 вересня 2003 року № 561 з останніми змінами від 30.12.2013 р. № 1192 [13]
11	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені Наказом МФУ від 16 листопада 2009 р. № 1327 з останніми змінами від 30.12.2013 р. № 1192 [14]
12	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291 [15]

Таблиця 2

Визначення необоротних активів, утримуваних для продажу, в нормативних актах

№ п/п	Нормативно-правовий акт	Визначення
1	Податковий кодекс України [1]	відсутнє
2	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]	відсутнє
3	П(С)БО 7 «Основні засоби» [7, п. 33]	Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом
4	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [6, п.4 р.1; п.1,6 р.2]	Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо: економічні вигоди очікуються отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості. Необоротні активи, група вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів
5	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8, п. 34]	Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством / установою надалі економічних вигод від його використання
6	П(С)БО 9 «Запаси» [9]	відсутнє
7	МСБО 16 «Основні засоби» [11, п. 67, 69]	Варто припинити визнання балансової вартості об'єкта основних засобів: а) після вибуття, або б) коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання або вибуття. Вибуття об'єкта основних засобів може відбуватися багатьма різними шляхами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або дарування)
8	МСБО 38 «Нематеріальні активи» [12, п. 112, 114]	Визнання нематеріального активу варто припинити: а) у разі його вибуття, або б) якщо від його використання або вибуття не очікуються майбутні економічні вигоди. Вибуття нематеріального активу може відбуватися різними способами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або як безоплатна передача)
9	МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [10, п. 6, 7, 8]	Суб'єкт господарювання повинен класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде здебільшого відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не поточного використання. Для цього актив (або ліквідаційна група) має бути придатним для негайного продажу в тому стані, у якому він перебуває на момент продажу, на умовах, яких зазвичай дотримуються при продажі таких активів (або ліквідаційних груп), і цей продаж повинен бути високо ймовірним. Щоб підвищити ймовірність продажу, управлінський персонал відповідного рівня повинен скласти план продажу активу (або ліквідаційної групи) та ініціювати програму щодо визначення покупця і виконання плану. Крім того, актив (або ліквідаційну групу) мають активно пропонувати для продажу на ринку за ціною, поміркованою з огляду на його поточну справедливу вартість. Очікується, що продаж буде визнано завершеним протягом одного року, починаючи з дати класифікації, а дії, вчинені для виконання плану, повинні свідчити про неможливість відміни цього плану або внесення до нього будь-яких важливих змін
10	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [13, п. 40]	Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом
11	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [14, п. 6.1]	Об'єкт нематеріальних активів списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання

Таблиця 3

Виявлені протиріччя в обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, в П(С)БО 7 та П(С)БО 27

№ п/п	П(С)БО 7 «Основні засоби» [7]	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [6]	Коментарі
1	П. 3.3: Не поширюється на основні засоби, що утримуються з метою продажу, особливості обліку яких визначаються іншими П(С)БО	П.1. р.1: «...визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу...»	Те, що П(С)БО 7 не поширюється на основні засоби, що утримуються з метою продажу, підтверджується тим, що згідно із Наказом Міністерства фінансів України «Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 14.10.2008 р. № 1238 [5] у пункті 33 П(С)БО 7 та пункті 34 П(С)БО 8 слово «продажу» було виключено

Таблиця 4

Виявлені протиріччя в обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, в П(С)БО 27 та МСФЗ 5

№ п/п	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [6]	МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [10]	Коментарі
1	П.1 р.2: «здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості»	П.7: «продаж повинен бути високо ймовірним» П.8: «Щоб підвищити ймовірність продажу, управлінський персонал відповідного рівня повинен скласти план продажу активу (або ліквідаційної групи) та ініціювати програму щодо визначення покупця і виконання плану.»	МСФЗ 5 з більшими вимогами підходить до критеріїв визнання необоротного активу, утриманого для продажу. Для підвищення цієї ймовірності в ньому передбачається ініціювання програми визначення покупця. Натомість П(С)БО 27 не передбачає ініціювання програми визначення покупця
2	Згідно з п.1. р.2, продаж обов'язково повинен здійснюватися протягом одного року	Згідно з п.8, продаж обов'язково повинен здійснюватися протягом одного року	Такими активами можна назвати довгострокові активи, оскільки їх продаж не обов'язково повинен здійснюватися протягом одного року, що б вказувало на належність таких активів до складу оборотних активів. До того ж існує мала ймовірність такого швидкого продажу. До речі, вважаємо доцільним уточнити в П(С)БО 27, до якого граничного терміну можна здійснювати продаж, оскільки строк більше 1 року має різні варіації
3	П. 3. р. 2: «Первісне визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу проводиться на дату, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, наведені в пункті 1 цього розділу, або на дату оприбуткування активів, придбаних з метою продажу»	П. 26 дає зрозуміти, що при невиконанні всіх умов об'єкт необоротних активів, утримуваних для продажу, припиняє визнаватися таким: «Якщо суб'єкт господарювання класифікував актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, але цей актив перестав задовольняти вимоги, викладені у параграфах 7 – 9, то суб'єкт господарювання повинен припинити класифікацію активу (або ліквідаційної групи) як утриманого для продажу»	Твердження обох нормативних актів стосуються одночасного невиконання всіх вимог, а при невиконанні лише однієї вимоги ми повинні продовжувати визнавати актив утримуваним для продажу. Потрібно уникнути цієї суперечності, тому вважаємо, що якщо хоча б одна з умов не виконується, відносити такий об'єкт до складу утримуваних для продажу не варто. Віднесення того чи іншого матеріального об'єкта до оборотних чи необоротних активів – це один із ключових принципів їх обліку
4	П.12 р.2: «У разі відмови від реалізації необоротного активу, групи вибуття підприємство оцінює необоротний актив, який більше не визнається як утримуваний для продажу або виключається з групи вибуття, утримуваної для продажу, за нижчою з оцінок...»	П.8: «дії, вчинені для виконання плану, повинні свідчити про неможливість відміни цього плану або внесення до нього будь-яких змін»	П(С)БО 27 уможливило відмову від реалізації необоротного активу, на відміну від МСФЗ 5. При здійсненні реалізації необоротного активу міжнародні стандарти не передбачають відмови від реалізації, тому націлені на гарантований продаж активу, на противагу їм національні стандарти допускають таку відмову, чим зумовлюють подальше зростання витрат, пов'язаних з їх подальшим утриманням на балансі, та зменшення доходів від продажу необоротних активів
5	Відсутність поняття непоточних активів, утримуваних для розподілу власникам та поняття непоточних активів (або ліквідаційних груп), яких збираються позбутися	Нааявні поняття непоточних активів, утримуваних для розподілу власникам та поняття непоточних активів (або ліквідаційних груп), яких збираються позбутися	Відсутність у П(С)БО 27 жодної згадки про наведені поняття в МСФЗ 5
6	П.1 р.2: «Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу»	П.9: «Події чи обставини можуть продовжити період завершення продажу за межі одного року. Подовження періоду завершення продажу не заважає класифікувати актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо затримка була спричинена подіями чи обставинами, які перебувають поза контролем суб'єкта господарювання, а також якщо є достатні свідчення того, що суб'єкт господарювання продовжує виконувати план продажу активу (або ліквідаційної групи)»	У П(С)БО 27 зазначається, що подовження періоду завершення продажу зумовлюється подіями, які перебувають поза контролем підприємства, яке виконує план продажу, тобто мається на увазі стовідсоткове виконання плану попри певні зовнішні події, наприклад, підприємство очікує надходження економічної вигоди від продажу, але неочікувана пожежа в суб'єкта-покупця раптово перериває план продажу, в результаті чого кошти спрямуються не на придбання нового об'єкта необоротних активів, а на відновлення втраченого майна. Натомість МСФЗ 5 надає нам дві окремі умови, за яких продаж подовжується на строк більше 1 року – через неконтрольовані події та якщо план продажу виконується, тобто план може і не виконуватись, а неконтрольована подія матиме місце. Наприклад, підприємство не може спрогнозувати непередбачуваний продаж, коли воно не планує продавати актив, але знаходиться покупець, від умов якого воно не може відмовитись. Або якщо підприємство-продавець відмовляється від реалізації необоротного активу з вагомих причин, то тоді треба знову перекласифікувати такий актив з утримуваних для продажу до складу необоротних. Якби мова йшла про невиконання плану продажу в межах 1 року, то це б суперечило п. 8 МСФЗ 5, де засвідчується «неможливість відміни цього плану або внесення до нього будь-яких важливих змін», чого немає серед вимог П(С)БО 27. У такому разі покупець не мав би права відмовлятися від придбання, а продавець – від продажу об'єкта

субрахунку 286, а доходи та витрати від їх продажу віднесені до операційної діяльності підприємства. Нагадаємо, що до внесення таких змін облік реалізації основних засобів регулювало П(С)БО 7 «Основні засоби». Облік продажу нематеріальних активів також здійснюється у відповідності з вимогами П(С)БО 27. Вказані нововведення стали причиною численних дискусій щодо доцільності та економічної обґрунтованості такого перегрупування активів. Тому законодавче забезпечення необоротних активів, утримуваних для продажу, потребує вдосконалення. У такому разі приходять на допомогу норми МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [10], в якому ґрунтовніше розкривається інформація щодо таких активів. Проте при аналізі нормативно-правових актів виявляються певні протиріччя, які ми представимо у вигляді таблиць 3-7. Нижче описано протиріччя в обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, виявлені при порівнянні норм П(С)БО 7 та П(С)БО 27 (таблиця 3).

Аналіз норм законодавчих актів, що стосуються обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, доречно почати з визначення умов, за яких необоротний актив можна переводити до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. Вони передбачені у п. 1 р. II П(С)БО 27. Отже, перш ніж продати об'єкт необоротних активів, варто перевірити, чи виконано всі умови для їх перегрупування до складу оборотних активів. Умови, щодо яких виникають протиріччя, описано нижче (таблиця 4).

Щодо умови дотримання періоду продажу, який, згідно з умовами визнання необоротних активів, утриманих для продажу, має обмежуватися одним роком з дати визнання їх такими, то цей термін може бути подовжено, оскільки такі матеріальні активи завжди довгострокові і процес їх продажу зазвичай є тривалим в часі. Так, в п. 1 р. II П(С)БО 27 зазначено: «Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу». Тому якщо продаж активу здійснюватиметься довше, ніж рік, то суб'єкт господарювання повинен оцінювати витрати на продаж за їх теперішньою вартістю (дисконтованою сумою). Так зазначає п. 17 МСФЗ 5. Також у п. 17 МСФЗ 5 йдеться про те, що будь-яке збільшення поточних витрат на продаж, яке виникає з плином часу, повинно відображатися у звіті про прибутки та збитки як фінансові витрати. Але у П(С)БО 27 подібні вказівки відсутні. Отже, МСФЗ 5 з більшими вимогами під-

ходить до критеріїв визнання необоротного активу, утримуваного для продажу.

Багато авторів, зокрема такі як С.Ф. Хома, О.Ф. Вареник, З.В. Задорожний, М.В. Єрмолаєва, П.М. Кузьмович, О.В. Мойсєєва, І.А. Чалий, вважають необхідністю залишати необоротні активи, утримувані для продажу, у складі необоротних активів. Хоча, згідно з чинним П(С)БО 27 (розділу II п. 6) як основним нормативно-правовим актом щодо таких активів – необоротні активи, група вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів, а відтак на необоротні активи, утримувані для продажу, амортизація не нараховується.

Протиріччя, які виникають при порівнянні вимог Інструкції про застосування Плану рахунків та П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» зазначено нижче (таблиця 5).

Отже, з метою прийняття раціональних управлінських рішень у сфері обліку продажу необоротних активів варто ввести спеціальний субрахунок для необоротних активів, утримуваних для продажу, у складі необоротних активів та здійснювати продаж, якщо він планується в довгостроковому періоді, тобто більшому за рік, без переведення на цей субрахунок. Внаслідок цього буде потреба у внесенні змін до певних нормативних актів України, насамперед до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також до розділу «Вибуття основних засобів» П(С)БО 7 «Основні засоби» щодо встановлення вимоги продажу необоротних активів протягом періоду більше одного року за умови повного контролю підприємством, яке виконує план продажу, всіх обставин стосовно цього продажу. Таким чином, відновлюється вимога списання з балансу об'єкта основних засобів у разі його вибуття внаслідок продажу, яка колись була скасована. Так, згідно із Наказом Міністерства фінансів України «Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 14.10.2008 р. № 1238 [4], у пункті 33 П(С)БО 7 та пункті 34 П(С)БО 8 слово «продажу» було виключено. Тепер ведення обліку необоротних активів, які незаплановано вибули з експлуатації в господарській діяльності у звітному періоді, на рахунку 10 «Основні засоби» до моменту реалізації не буде суперечити П(С)БО 7, з якого раніше було вилучено вимогу списання з балансу об'єкта основних засобів у разі його продажу. Тобто тепер, як пропонується, знову може бути реальним продати об'єкт, утримуваний для використання в діяльності.

Таблиця 5

Виявлені протиріччя в обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, в П(С)БО 27 та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

№ п/п	Інструкція про застосування Плану рахунків [15]	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [6]	Коментарі
1	Для об'єктів, що визнані утримуваними для продажу, призначено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 28 «Товари»	П.6 р.2: «Необоротні активи, група вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів»	Рахунок 28 «Товари» використовується для обліку руху товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), що надійшли на підприємство з метою продажу. Але необоротні активи вважати ТМЦ недоцільно. До того ж цей рахунок використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування. До того ж ані в П(С)БО 27, ані в МСФЗ 5 не зафіксоване положення про те, що вартість необоротних активів, призначених для продажу, повинна приводитися саме у складі оборотних статей балансу

Таблиця 6

Виявлені протиріччя в обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, в П(С)БО 7, МСБО 16 та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів

№ п/п	П(С)БО 7 «Основні засоби» [7]	МСБО 16 «Основні засоби» [11]	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [13]	Коментарі
1	П. 33 розділу «Вибуття основних засобів»: «об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом»	П. 69: «Вибуття об'єкта основних засобів може відбуватися багатьма різними шляхами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або дарування)»	П. 40 розділу 8 «Облік вибуття основних засобів»: «Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом»	Норми П(С)БО 7 та Методичних рекомендацій не суперечать один одному, оскільки твердять одне і те саме. Проте Методичні рекомендації зазначають ширше коло шляхів вибуття необоротного активу, у тому числі передбачають продаж, при припиненні визнання його активом. Так само визначення продажу як способу вибуття необоротного активу передбачає і МСБО 16

Таблиця 7

Виявлені протиріччя в обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, в П(С)БО 8, МСБО 38 «Нематеріальні активи» та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів

№ п/п	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8]	МСБО 38 «Нематеріальні активи» [12]	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [14]	Коментарі
1	П. 34: «Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством / установою надалі економічних вигод від його використання»	П. 114: «Вибуття нематеріального активу може відбуватися різними способами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або як безоплатна передача)»	П. 6.1: «Об'єкт нематеріальних активів списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання»	Норми П(С)БО 8 та Методичних рекомендацій не суперечать один одному, оскільки твердять одне й те саме. І при цьому ширше коло шляхів вибуття необоротних активів у цих Методичних рекомендаціях не надається. Проте визначення продажу як способу вибуття необоротного активу передбачає МСБО 38

С.Ф. Голов та В.М. Костюченко вважають, що визнання об'єкта основних засобів активом припиняється у разі його продажу та коли не очікуються майбутні економічні вигоди від його використання або продажу [17].

Якщо існує висока ймовірність продажу необоротного активу в межах року, то варто переводити актив на введений субрахунок. У такому разі дотримуються всі існуючі норми П(С)БО 27. До того ж, якщо порівняти вимогу п. 33 розділу «Вибуття основних засобів» чинного П(С)БО 7, вимогу п. 40 розділу 8 «Облік вибуття основних засобів» чинних Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів та п. 69 МСБО 16, то є суттєве розходження. Протиріччя в обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, що виникають при порівнянні норм П(С)БО 7, МСБО 16 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, представлено нижче (таблиця 6).

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів перелічуються й інші шляхи вибуття необоротного активу, у тому числі продаж, при припиненні визнання його активом.

Порівняємо норми П(С)БО 8, Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів та МСБО 38 стосовно продажу. Протиріччя, виявлені в обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, в перелічених нормативних документах покажемо нижче (таблиця 7).

Отже, на відміну від Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів продажу як способу вибуття не передбачають.

У результаті проведених порівнянь бачимо, що міжнародні і національні стандарти в певній мірі є різноспрямованими у своїх нормах. Пропозиція

внести субрахунок для обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, у складі необоротних активів дозволить відновити вимогу списання з балансу об'єкта основних засобів у разі його вибуття внаслідок продажу.

Тож, на наш погляд, для того, щоб підвищити ефективність ведення обліку продажу необоротних активів та для прийняття раціональних управлінських рішень в сфері продажу необоротних активів суб'єктом господарювання, не варто опиратися лише на вимоги П(С)БО 27, оскільки його норми не є вичерпними і достатніми для розуміння не лише сутності необоротних активів, утримуваних для продажу, а і методики формування у бухгалтерському обліку інформації про них, та не повністю розкривають зміст усіх аспектів щодо обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, зокрема щодо того, в якому класі, на якому рахунку та субрахунку Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій доречно обліковувати цей об'єкт обліку, граничного терміну здійснення продажу, порядку продажу необоротних активів, які використовувались в діяльності підприємства, повернення необоротних активів, утримуваних для продажу, до складу необоротних активів в результаті відмови від їх реалізації тощо.

Висновки з проведеного дослідження. За результатами здійсненого дослідження можна зробити такі висновки. Не варто відносити об'єкт необоротного активу до складу утримуваних для продажу, якщо не виконується хоча б одна умова визнання їх такими.

Варто відкоригувати п.12 П(С)БО 27, який передбачає відмову від реалізації необоротного активу, з огляду на вимогу МСФЗ 5 щодо неможливості відміни плану продажу чи внесення до нього змін. Тобто при здійсненні реалізації необоротного активу

міжнародні стандарти не передбачають відмови від реалізації, тому націлені на гарантований продаж активу, на протипагу їм національні стандарти допускають таку відмову, чим зумовлюють подальше зростання витрат, пов'язаних з їх подальшим утриманням на балансі, та зменшення доходів від продажу необоротних активів.

Варто уточнити в П(С)БО 27, до якого граничного терміну можна здійснювати продаж, а також трактування подовження терміну завершення продажу в П(С)БО 27 та МСФЗ 5.

Необхідним є надати точне і коректне визначення необоротних активів, утримуваних для продажу, в П(С)БО 27.

Важливим кроком буде внесення змін до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій стосовно відміни субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», натовість слід ввести спеціальний субрахунок для необоротних активів, утримуваних для продажу, у складі необоротних активів та здійснювати продаж, якщо він планується в довгостроковому періоді, тобто більшому за рік, без переведення на цей субрахунок і таким чином відновити вимогу списання з балансу об'єкта основних засобів у разі його продажу, яку раніше було скасовано. У такому разі пропонується гармонізувати національні стандарти і Методичні рекомендації, визнавши продаж способом вибуття активів при списанні з балансу.

Варто доповнити П(С)БО 27 поняттями «непоточні активи, яких збираються позбутися» та «непоточні активи, утримувані для розподілу власникам», які зазначаються в МСФЗ 5. Тобто міжнародні стандарти нас ближче знайомлять з об'єктами обліку, ніж П(С)БО.

За допомогою здійснених нами порівнянь нормативно-правових актів стосовно обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, в національній та міжнародній системі обліку висвітлено реальну картину нормативно-правового забезпечення досліджуваних об'єктів і виявлено деякі розбіжності в нормах, представлених у цих актах.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Наказ Держкомстату «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995 р. № 352 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukraine.uapravo.net/data/base57/ukr57058.htm>.
4. Наказ МФУ «Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів МФУ з бухгалтерського обліку» від 05.03.2008 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0225-08>.
5. Наказ МФУ «Зміни до деяких нормативно-правових актів МФУ з бухгалтерського обліку» від 14.10.2008 р. № 1238 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1084-08>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, що утримуються для продажу, та припинена діяльність», затверджене Наказом МФУ від 02.07.2007 р. № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом МФУ від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 (МСФЗ 5) «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_023.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) «Нематеріальні активи» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
13. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом МФУ від 30 вересня 2003 року № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623.
14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені Наказом МФУ від 16 листопада 2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faa.org.ua/content/view/918/35/>.
15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
16. Вареник О.Ф. Облік необоротних активів, утримуваних для продажу [Текст] / О.Ф. Вареник // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу: науковий економічний журнал. – Бердянськ. – 2010. – № 1(9). – С. 116-120.
17. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра. – 2004. – 880 с.
18. Семейон В.С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад [Текст] / В.С. Семейон // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Житомирський державний технологічний університет. – Житомир : ЖДТУ. – 2009. – № 3. – С. 161-167.
19. Хома С.Ф. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу [Текст] / С.Ф. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20-24.