

УДК 338.3:339.1

*Т. І. Лозова,**д. е. н., професор, професор кафедри менеджменту та маркетингу,**Одеська національна академія зв'язку імені О. С. Попова, м. Київ**ORCID ID: 0000-0003-3244-408X**Г. Ю. Олійник,**д. е. н., доцент, доцент кафедри маркетингу,**Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна", м. Київ**ORCID ID: 0000-0002-4073-4012**О. А. Олійник,**старший викладач кафедри залізничної колії,**Державний університет інфраструктури та технологій, м. Київ**ORCID ID: 0000-0003-3362-8956*

DOI: 10.32702/2306-6806.2020.6.21

## ЗЕМЕЛЬНА ДІЛЯНКА — ВАЖЛИВИЙ АКТИВ ПІДПРИЄМСТВА: АНАЛІЗ, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ОБЛІК, УПРАВЛІННЯ

*T. Lozova,**Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of Management and Marketing,**Odessa National Academy of Telecommunications named after O. S. Popova, Kyiv**G. Oliinyk,**Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Marketing,**Open International University of Human Development "Ukraine", Kyiv**O. Oliinyk,**Senior Teacher, Railway Track Department, State University of infrastructure and technology, Kyiv*

LAND IS AN IMPORTANT ASSET OF THE ENTERPRISE: ANALYSIS, INVENTORY, ACCOUNTING, MANAGEMENT

Статтю присвячено комплексному методичному підходу до продажу землі на Україні, в ній обгрунтовано необхідність проведення підготовчого процесу до такої роботи. Інструменти, які пропонуються у цій роботі на економічному просторі нашої держави перевірені на таких, значних для економіки України підприємствах, як Укртелеком та Укрзалізниця, які володіють значними земельними ресурсами, виокремлено всі технологічні процеси виконання повного комплексу робіт, без яких продаж землі провадити не доцільно. Слід визначити, що земля — це нерухоме майно, яке визначається необхідністю суб'єктів підприємницької діяльності та регламентується вимогами діючих нормативних документів.

Конституція України та стаття 1 Земельного кодексу зазначають: "Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави". Право власності на землю гарантується. Це право набувається і реалізується громадянами, юридичними особами та державою відповідно до закону. Кожен хто має справу з землею, повинен знати, що держава забезпечує громадянам та юридичним особам рівні умови захисту права власності на землю. Власник земельної ділянки або землекористувач може вимагати усунення будь-яких порушень його права на землю, навіть коли ці порушення не пов'язані з позбавленням права володіння земельною ділянкою і відшкодуванням збитків.

Але багато громадян (і юридичних осіб) хоч і мають справу із землею, не знають законодавства та вимог нормативних документів, що регламентують земельні відносини, і зовсім не знають своїх прав та обов'язків.

Основними вимогами нормативних документів є обов'язкове проведення оцінки для усіх випадків передбачених Земельним Кодексом України, Податковим Кодексом України, Законом України "Про бухгалтерський облік", Законом України "Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень" та іншими нормативно-правовими актами по діяльності господарських, акціонерних товариств та ін.

Суб'єктам підприємницької діяльності оцінка необхідна для визначення обґрунтованої ціни об'єктів для укладання договорів купівлі — продажу, оренди та інших угод; отримання розміру кредиту, забезпечення якого буде провадитись іпотекою нерухомості; можливих та фактичних доходів і розходів, пов'язаних з володінням об'єктами; у відстоюванні своїх інтересів у судах. Крім того, постійно необхідно мати відповідь на питання: яким чином використовувати об'єкт і яка від нього вигода; як його обліковувати, як платити податки.

Обґрунтованість і достовірність даних наукових положень, висновків і рекомендацій підтверджується: представленим об'ємом економічних, фінансових, статистичних і розрахункових даних, широкою апробацією результатів дослідження на підприємствах Укртелекому та Укрзалізниці.

Наукове значення даної роботи визначається у розвитку методології передпродажної підготовки землі, як основи не тільки для її продажу а і постановки на облік.

*The article is devoted to the complex methodical approach to the sale of land in Ukraine, it substantiates the necessity of carrying out the preparatory process for this work. The tools offered in this work in the economic space of our country are tested at such important enterprises for the economy of Ukraine as Ukrtelecom and Ukrzaliznytsia, which possess significant land resources. It should be determined that land is immovable property, which is determined by the necessity of business entities and is regulated by the requirements of current regulatory documents.*

*The Constitution of Ukraine and Article 1 of the Land Code state: "Land is the main national treasure under special protection of the state." Land ownership is guaranteed. This right is acquired and exercised by citizens, legal entities and the state in accordance with the law. Everyone who deals with land should know that the state provides citizens and legal entities with equal conditions to protect land ownership. The landowner or landowner may demand that any violations of his land rights be remedied, even if those violations are not related to the deprivation of the right to own the land and to recover damages.*

*But many citizens (and legal entities), although dealing with land, are unaware of the laws and requirements of regulations governing land relations, and are completely unaware of their rights and responsibilities. The main requirements of the normative documents are the obligatory assessment for all cases stipulated by the Land Code of Ukraine, the Tax Code of Ukraine, the Law of Ukraine "On Accounting", the Law of Ukraine "On State Registration of Property Rights to Real Estate and their encumbrances" and other normative legal acts on the activities of economic, joint-stock companies, etc.*

*For business entities, valuation is required to determine the reasonable price of the entity for the conclusion of purchase and sale contracts, leases and other transactions; obtaining the amount of the loan that will be secured by a real estate mortgage; possible and actual income and expenses associated with owning the assets; in the defense of their interests in the courts. In addition, you always have to answer the questions: how to use the object and what benefits from it; how to account for it, how to pay taxes.*

*The validity and reliability of these scientific provisions, conclusions and recommendations is confirmed by: presented volume of economic, financial, statistical and calculated data, wide validation of the results of the research at the enterprises of Ukrtelecom and Ukrzaliznytsia. The scientific importance of this work is determined in the development of methodology for pre-sale preparation of land, as the basis not only for its sale but also registration.*

*Ключові слова: передпродажна підготовка об'єкта, інвентаризація, земельна ділянка, облік, управління, інвестиції.*

*Key words: pre-sale preparation of the object, inventory, land, accounting, management, investments.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Земельна реформа сьогодні, як і раніше, асоціюється з американським словом "trust". Воно перекладається як довіра і її відсутність у всіх учасників аграрного ринку (наявних та потенційних) своїх сподівань до дій влади, політиків та депутатів у питанні землі. Від того, який варіант вони оберуть, залежить майбутнє країни та кожного. Чи є ризики вільного ринку? Є.

Чи є потужні інвестиційні можливості від запуску ринку? Є.

Тож питання лише про правильну "упаковку" цього ринку.

У цій статті не розглядаються і не критикуються дії прийнятих рішень щодо продажу землі, а надається пе-

ревірений інструмент, які доцільно використати у процесі передпродажної підготовки землі, земельної ділянки, майнового комплексу нерухомого майна та спеціалістів (далі — об'єкта), як основного активу, вартість якого залежить не тільки від вартості 1 га землі, а також від того як оформлені на ці об'єкти права власності, як право-нематеріального активу.

— Коротка довідка: Майже, з 43 млн га землі с/г призначення, яка є в Україні, 25% і досі перебуває у державній та комунальній власності, з них 3,2 млн га — у користуванні державних підприємств. Тож якщо брати землі разом, як єдиний майновий комплекс, ми отримаємо найбільший в Україні та Східній Європі агрохолдинг, і він — у руках держави. Такі величезні утіддя могли б

приносити державі значні прибутки та посилити роль України на міжнародному аграрному ринку. І, що дуже важливо, за ці землі не потрібно щорічно сплачувати орендну плату власникам ділянок. За однакових рівних умов, державні підприємства могли би бути на порядок ефективнішими за приватні холдинги. Однак більшість із них збиткові, а половина цієї землі або не використовується належним чином, або розташована невідомо де, ніби її взагалі не існує в природі. Тому замість того, щоб приносити значні прибутки, держава щорічно втрачає десятки мільйонів доларів через корупцію та неефективне використання земельного ресурсу. AgroPolit.com дізнався, скільки конкретно землі є в державних підприємств, підпорядкованих Мінагрополітики, скільки ці підприємства заробляють та яка ефективність використання земельних ділянок, і порівняв їх із приватними компаніями. То хто ж переможе в цій битві?

Однією з особливостей сучасного розвитку підприємницьких систем в усіх країнах світу є зростання економіки на основі активізації знань підприємницької активності та використання дієвих механізмів для перетворення цієї активності на удосконалення економічних показників суб'єктів господарювання. За таких умов ефективна маркетингова комунікаційна політика набуває актуальності для кожного підприємства. Досягти ефективного результату можливо спираючись на ефективну політику розвитку підприємницької діяльності та її складової — маркетингу. Політика розвитку підприємницької діяльності містить у собі елементи економіки, які дозволяють максимально лібералізувати маркетинг у середовищі підприємництва, підвищити його ефективність та конкурентоспроможність.

Саме ці процеси сьогодні знаходять своє відображення в економіці України, в якій підприємництво розвивається в складних економічних умовах, які причинили зниження рівня рентабельності, зростання рівня конкуренції, ускладнення поведінки споживачів. За таких умов ефективна маркетингова комунікаційна політика набуває актуальності для кожного об'єкта, підприємства.

В Україні практично всі види підприємництва потребують постійного удосконалення, бо основною рушійною силою національної економіки є розвиток підприємницької діяльності в усіх господарствах. Підприємництво, як велике так і мале, нині активізувалось у таких сферах, як будівництво, транспорт, зв'язок, агропромисловий комплекс, медицина, сільське господарство, фізична культура, наука, навчання, культура та в інших. Це підтверджує, що для економічного зростання кожного підприємства та держави загалом, необхідно створення інституційних основ державної підтримки, а також лібералізації системи маркетингу підприємницької діяльності, як інструмента підвищення ефективності рішення даної проблеми. Маркетологам, як важливою складовою системи управління, необхідні нові навички — аналітичні, фінансові, правові, технічні, технологічні, саме вони повинні добре розуміти систему управління, фінанси, формування прав власності, бухгалтерський облік, склад активів підприємства, їх вплив на економічні показники та розрахунки, вміти аналізувати економічні процеси та використовувати сучасне програмне забезпечення, інформаційні системи, чинні системи контролінгу. Розуміння цих процесів спеціалістами маркетингу в системі управлінні підприємством, і особливо їх активами (а земля, як об'єкт нерухомого майна, дуже дорогий, важливий і цінний актив), як інструментом підвищення ефективності його роботи, буде постійно зростати, а його удосконалені інструменти будуть адаптуватись до конкретних ринкових умов.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Практично всі наукові економічні школи України приділяють увагу як проблемам лібералізації економі-

ки, так і окремим питанням розвитку підприємництва, управлінню активами та ролі маркетингу, як економічному інструменту системи управління об'єктом підприємства. Це роботи М. Андрушко, А. Абасова, Р. Агапієва, В. Балакірського, П. Воробієнко, А. Корнілова, Ю. Лященко, С. Кобзана, А. Балабанова, І. Соловйова, О. Шпичак, О. Кузика та інших. Водночас низка питань ефективного управління маркетинговою комунікаційною політикою управління активами підприємства залишаються недостатньо дослідженими, потребують більш детального аналізу та розуміння. Актуальними залишаються питання застосування сучасних підходів до оформлення прав на земельні ділянки підприємств (фізичних осіб), формування структури та складу активів підприємства як його економічної складової.

## МЕТА СТАТТІ

Метою статті є, на основі аналізу особливостей та умов раціонального управління активами сучасного підприємства (фізичної особи), з урахуванням тенденцій та напрямів розвитку економічних та маркетингових інструментів, на основі чіткого формування вартості нематеріальних активів у складі статутного капіталу підприємства, як основи його розвитку, що дозволяє підвищити вартість необоротних активів на 80—180% за рахунок оформлення на них прав, як на нематеріальний актив, обґрунтування проведення передпродажної підготовки об'єкта шляхом проведення інвентаризації об'єктів нерухомого майна, прав на них, визначення їх вартості та постановка на облік.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

На сучасному етапі розвитку економіки держави маркетингові підрозділи (чи власники) повинні свою діяльність, незалежно від того де вони працюють, планувати та оцінювати під кутом зору прибутковості підприємства та впливу на неї своєї праці, і відповідно, постійно підвищувати кваліфікацію персоналу, її керівників і працівників маркетингових служб.

Кожна компанія, підприємство, фізична особа (далі компанія), яка планує стратегію розвитку ринку землі, товарів, робіт, послуг (далі — товарів) повинна враховувати такі фактори:

- організаційні ресурси, їх склад (людські, матеріальні, основний капітал, грошові кошти, інформаційні);
- ступень однорідності (гомогенності) товару;
- стратегії конкурента.

Вибір стратегії позиціонування та її реалізації складається із таких етапів:

- визначення можливих конкурентних переваг, на основі яких доцільно планувати свою позицію;
- вибір обґрунтованих та чітко розрахованих переваг та ефективне інформування про них клієнтів;
- просування своєї позиції на вибраний цільовий ринок.

Маркетингові стратегії розробляються для досягнення маркетингових цілей, серед яких основною є прибуток. Маркетингова тактика в свою чергу є інструментом на основі якого здійснюється реалізація цих стратегій. На жаль, дуже часто маркетингові стратегії і тактики мають дуже не значний зв'язок з цілями і не забезпечені фінансово. Таким чином, після ідентифікації найбільш привабливого сегмента та прийняття рішення про позиціонування його зайняття, обрання маркетингової стратегії та тактики, необхідно проаналізувати фінансові та корпоративні можливості компанії. Саме економічний аналіз дозволяє визначити інвестиції в товар та обрати метод його фінансування. Одним із методів фінансування є отримання позики у банку. Для отримання позики компанія надає банку ряд документів до яких належить бізнес-план, статут, баланс (звіт про фінансовий стан); звіт про фінансові результати; звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал. За таки-

ми документами підтверджується Статутний капітал та оцінюється Корпоративне майно. Саме Корпоративне майно це головний матеріально-майновий ресурс підприємства, основа його ефективного бізнесу та прийняття рішення банком, чи інвестором про надання фінансів на розвиток. Майно володіє такою властивістю, що одночасно є джерелом і доходів, і витрат. Повноцінно функціонуюче майно приносить підприємству дохід, визначає його розвиток. Навпаки, майно яке не працює і не приносить прибутку стає тягарем для підприємства, підриває його економіку. Економічний і особливо інноваційний розвиток підприємства не можливий без розвитку і нарощування активів майна. Це визначає що майно потребує ефективного управління. Досвід підприємств України [1; 2] показує, до яких негативних наслідків приводить неврегульованість майнових відносин стану майнового комплексу з боку менеджерів, і особливо менеджерів маркетингових підрозділів, які відповідають за результати продажів і впливають на доходи підприємства. Дослідження, проведені авторами, показують, що цілісної системи управління майном на багатьох підприємствах не існує [3; 4]. Практично на всіх підприємствах, де провадилися дослідження, в активах підприємств відсутній облік нематеріальних активів, результатів науково-дослідних робіт, за результатом яких отримано нові методи та технології виробництва продукції та надання послуг. Нематеріальні активи, які чітко обліковуються, дозволяють значно (на 80—180%) підвищити вартість активу, який входить до складу статутного капіталу і отримати значно більший розмір кредитних коштів на розвиток підприємства [5]. Це особливо слід враховувати, працюючи з землею.

Із економічної теорії ясно, що прибуткове функціонування підприємства визначають чотири виробничих фактори: капітал, праця, земля і менеджмент. Перші три фактори визначено Ж.Б. Сеєм у праці "Трактат політичної економії" [5], а менеджмент як фактор визначено в роботі А. Маршала "Принципи економічної науки" [6]. Капітал розуміється як сукупність матеріальних і нематеріальних активів, які в ринкових умовах мають важливе значення і впливають: на чітке формування статутного капіталу з урахуванням прав власності на нерухоме майно та на інтелектуальну власність.

У цій статті упор зроблено на управління активами, а саме на чітке формування нематеріальних активів у складі статутного капіталу підприємства як важливої складової його розвитку.

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований [8] та врахований в системі фінансового обліку підприємства для підвищення суми його статутного капіталу.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів (далі НА) ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, спорудою, право на оренду земельної ділянки, приміщень тощо);
- права на комерційні позначення та найменування;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторське право та суміжні з ним права;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [8].

Придбання або отримання НА відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [8].

Основою для встановлення ознак, які властиві НА та постановки на облік, є їх інвентаризація, яка і дотепер залишається малодослідженою процедурою бо, нормативно, не була забезпечена нормативно-правовими актами. В основному інвентаризаційному документі — Інструкції № 69 (далі Інструкція) нематеріальні активи згадуються лише у назві та три рази за текстом. Зокрема підпункт "а" п. 7 Інструкції поширює вимоги про "виявлення фактичної наявності в натурі" і на нематеріальні активи. Проте як переконатися в їх існуванні Інструкція не містить. Немає жодного слова про НА і в п. 11 цієї Інструкції, яка встановлює особливості інвентаризації різних видів цінностей. Лише у 2004 р. наказом Мініфіну від 22.11.2004 р. № 732 було затверджено "Порядок бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні підприємствами" (редакція станом на 26.05.2017 р.) в якому, поміж інших затверджених форм є типова форма № НА-4 "Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів", яка супроводжується поясненнями щодо її складання. Ці пояснення певною мірою роз'яснили порядок інвентаризації НА. Проте вони містять неузгодженість, яка властива Порядку № 732, загалом, а не лише формі № НА-4. Так, у Порядку об'єктами бухгалтерського обліку називаються "об'єкти права інтелектуальної власності (наприклад, комп'ютерні програми), тоді як у п. 5 П(с)БО 8 "Нематеріальні активи" є "права на об'єкти" НА (наприклад, право на комп'ютерні програми). Постає питання: що є об'єктом бухгалтерського обліку — самі права інтелектуальної власності чи права на такі об'єкти? Питання зовсім не теоретичне, а таке, що має при інвентаризації практичне значення, тому що це актив, який впливає на розмір статутного капіталу. Тут виникає правове питання — "Що має перевірити інвентаризаційна комісія?" — наявність комп'ютерних програм чи наявність прав на них? Відповідь: Інвентаризаційна комісія повинна перевіряти наявність програм та прав на них [10].

Якщо звернутися до міжнародного аналога П(с)БО 8-МСБО № 38 9, то в ньому нематеріальними активами називають "об'єкти права" інтелектуальної власності. Проте це не означає, що МСБО № 38 допускає визнання НА без прав на них. У вступі до МСБО № 38 зазначено, що "актив відповідає критерію ідентифікації нематеріального активу, якщо про це свідчать контрактні документи які підтверджують право на нематеріальний актив. Проаналізована вищеказівка Порядку № 732 про інвентаризацію об'єктів права інтелектуальної власності знайшла відображення у п. 6 листа МФУ від 12.08.2005 р. № 31-04200-10-5/17045 (далі — лист МФУ) у якому вказано: "З метою ідентифікації об'єктів права інтелектуальної власності Інвентаризаційна комісія пересвідчується у наявності та чинності документів, що засвідчують правомірність набуття прав власності, прав використання об'єктів інтелектуальної власності-патентів, свідоцтва, договорів тощо". Практично указані документи були підставою для визначення НА і відображалися у формах, передбачених Порядком № 732:

— у Акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-1);

— у Інвентарній картці обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-2).

У цих формах зазначені відомості відображаються у графі 3 "Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт". Крім того, необхідні відомості є у рядку "Правові умови введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот" форма № НА-1, де має бути зазначено назву документації, згідно з якою об'єкт права інтелектуальної власності вводиться в господарський оборот (договір про використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір). А якщо НА було вве-

дено в господарський оборот до застосування форм, за такою інформацією слід звернутися до актів, які було складено у довільній формі при введенні НА в експлуатацію. Слід розуміти, що наявність необхідних відомостей в актах не позбавляє інвентаризаційну комісію від необхідності аналізу документів, що засвідчують правомірність отримання прав на об'єкти права інтелектуальної власності. Таким чином інвентаризаційна комісія повинна пересвідчитись у наявності документів, що підтверджують на них права. Якщо необхідні документи не виявлені то необхідно вжити заходів щодо їх відновлення.

У зазначеному Листі МФУ вказується кореспонденція рахунків для оприбуткування НА за наслідками інвентаризації. Згідно з цим документом права інтелектуальної власності зараховуються до складу НА записом за дебетом рахунку 12 і кредитом рахунків (субрахунків): 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" — в загальних випадках; 69 "Доходи майбутніх періодів" — у випадках, якщо об'єкти права інтелектуальної власності належать державі або створені за рахунок коштів цільового фінансування (бюджету, інноваційного фонду тощо); 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" у випадках, якщо об'єкти права інтелектуальної власності одержані підприємством безоплатно.

При цьому у другому і третьому випадках при подальшій амортизації НА сума, пропорційна нарахуванню амортизації, відображається записом Дт 69 (424) Кт 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів". Втім, незрозуміло, чому в Листі МФУ не розглядаються більш ймовірні ситуації, коли витрати за НА "зараховані і висять" на рахунку 154 або рахунках обліку витрат чи рахунках обліку розрахунків з кредиторами. Тобто якщо НА фактично використовуються, але їх введення в господарський оборот не оформлено належним чином. Вочевидь, що в цих випадках оприбуткування НА має відображатись у кореспонденції з кредитом цих рахунків.

У будь-якому випадку під час взяття на облік не відображених у бухгалтерському обліку, але виявлених під час інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності складається Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі НА за формою № НА-1, в якому одним із ключових реквізитів, як було зазначено вище, є права на об'єкти права інтелектуальної власності.

Відносно виявлених під час інвентаризації "безправних" об'єктів права інтелектуальної власності, наприклад, виявлення на вінчестері контрафактної комп'ютерної програми не призводить до визнання надлишків НА. Те що власник комп'ютера знає про таку програму, нічого не змінює. Згідно зі ст. 419 ЦКУ "право інтелектуальної власності та право власності на річ не залежить одне від іншого". Програма є, але вона не може бути визнана НА без володіння правами на її використання, яких у нелегального користувача немає. Під час інвентаризації слід зважати на вимоги бухгалтерських нормативів. А вони, зокрема п. 4.5 Порядку № 732, зобов'язують комісію у разі виявлення об'єктів права інтелектуальної власності, включати їх до інвентаризаційного опису. Проте така вимога закінчується словами "із зазначенням необхідних даних", до яких належать насамперед документи, які підтверджують права на НА.

І навпаки, якщо навіть комп'ютерну програму не інстальовано особою, яка набула на неї права, це не означає, що має місце нестача. Навіть за відсутності матеріального носія із такою комп'ютерною програмою. Наприклад, диск втрачено. Але це не означає, що втрачено право користування, адже на його підставі може бути відновлено матеріальний носій.

Під час інвентаризації НА слід розуміти, що НА можуть враховуватись не лише на рахунку 12, але й на субрахунку 154, якщо вони не введені у господарський оборот. Водночас ступінь завершеності може бути виконана на 100 відсотків.

На завершення стислого огляду порядку інвентаризації НА зазначимо, що згідно з П(с)БО 8 до числа НА входять не лише об'єкти права інтелектуальної власності, тоді як Порядок № 732 обмежує сферу своєї дії лише ними. Формально для інвентаризації інших НА, які не є правами інтелектуальної власності, наприклад, права користування природними ресурсами і майном, форма № НА-4 не призначена. Отже, вона може бути складена у довільній формі. Проте такі підприємства як ПАТ "Укртелеком", ПАТ "Укрпошта" практично їх не інвентаризували, а ПАТ "Укрзалізниця" побудували відповідну форму за аналогією з існуючою формою № НА-4.

Таким чином, НА являють собою досить різноманітну множину. Тому користувачам фінансової звітності, особливо маркетологам цікава інформація щодо їхнього складу. І хоча безпосередньо в Балансі (Звіті про фінансові результати) (форма № 1) уся сукупність НА представлена однією статтею, у Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5) має бути наведена детальна інформація про деякі їх групи. Ведення обліку НА за групами, як уже відмічалося, передбачене п. 5 П(с)БО 8. Цим же пунктом визначено склад груп. Відповідно до "Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" № 291 (документ з0893-99, поточна редакція — Редакція від 29.10.2019 підстава — з1065-19) кожній групі відповідає певний субрахунок рахунку 12. При цьому назви субрахунків повторюють назви груп, а в їхньому описі перераховані ті ж об'єкти, що й у П(с)БО 8. Ці бухгалтерські документи кореспондуються з цивільним і господарським законодавством. Однак не слід забувати, що права інтелектуальної власності та інші права — це ще не всі НА. Бухгалтерське поняття значно ширше. По об'єктах, що входять у групи "Права користування природними ресурсами" (субрахунок 121), "Права користування майном" (субрахунок 122) і "Інші нематеріальні активи" (субрахунок 127), такої точної (дослівної) відповідності немає, але всі вони, у тому чи іншому вигляді, присутні в ЦКУ та ГКУ. Класифікація НА у МСБО 38 трохи відрізняється від класифікації в українському стандарті (у них класи, а у нас — групи). Це зовсім неважливо. Важливо те, що міжнародний стандарт наводить лише приклади класів, не наполягаючи на їхній обов'язковості. Крім того, в українському стандарті зроблено акцент на правах: групи нематеріальних активів — це групи прав. Виходячи з цього, об'єктом обліку є не самі об'єкти інтелектуальної власності, а тільки права на них. З формулювань, використаних у МСБО 38, подібний висновок зробити важко.

Водночас за визначенням, наведеним у п. 4 П(с)БО 8 група нематеріальних активів — це "сукупність однотипних за призначенням та умовами використання НА", тобто в основу класифікації закладений принцип відповідності юридичним правам. Однак для підприємства може бути важлива класифікація за іншими ознаками. Наприклад, залежно від напрямку використання, НА можуть підрозділятися на виробничі та невиробничі, залежно від джерела фінансування — на придбані за власні або позикові кошти тощо. Але, мабуть, найважливіше те, що можна виділити групи, до яких застосовуються різні правила обліку. Ці відмінності стосуються стандартних облікових процедур.

Завершаючи аналіз початкових етапів обліку НА, доцільно визначити таке:

П(с)БО 8 має окремі недоліки і не в усьому відповідає МСБО 38, що значно ускладнює і без того непростий облік НА. Але стандарти бухгалтерського обліку (і вітчизняні і міжнародні) постійно вдосконалюються, тож можна сподіватися що облік цього виду активів стане зрозумілим та простим. Підприємствам доцільно використати досвід підприємств "Укрзалізниці" яка своїм наказом № 710-Ц від 16.12.2009 р. затвердила "Порядок проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомо-

го майна та земельних ділянок залізничного транспорту" в якому чітко визначені форми та методологія визначення, обліку НА, який експериментально перевірений при проведенні інвентаризації усіх майнових комплексів у 2007, 2010, 2012, 2014, 2018 роках. Інвентаризація прав користування майном у складі нематеріальних активів провадиться для відображення результатів інвентаризації прав користування земельними ділянками, договорів оренди приміщень використовуються форми первинного обліку права користування майном у складі нематеріальних активів.

Важливою складовою цього комплексу робіт, які проводять інвентаризаційні комісії є: звітка даних інвентаризації із даними технічних паспортів, виданих Бюро технічної інвентаризації (далі — БТІ).

Для формування Переліку об'єктів нерухомого майна (далі ОНМ) та прав на них і недопущення помилок спеціалісти, спільно з комісією з інвентаризації, проводять комплекс робіт наведений в табл. 1.

На основі проведеної технічної інвентаризації і виявлених розбіжностей з даними БТІ щодо об'єктів нерухомого майна та прав на них формуються уточнені Переліки земельних ділянок, Переліки ОНМ та Переліки ОНМ, на які оформлені і на які не оформлені права. На основі цих Переліків проводиться комплекс робіт з оформлення на них прав. Повний комплекс робіт щодо технології оформлення прав власності на ОНМ і прав на них, у тому числі прав власності (чи постійного користування, чи оренди) земельними ділянками наведено на рисунку 1.

Перелік прав користування майном (прав користування земельними ділянками, прав на оренду приміщень) у складі нематеріальних активів створюється по кожному об'єкту окремо. Основна інформація для формування цього переліку береться із вхідної інформації "Інвентаризаційний опис прав користування майном у складі нематеріальних активів (НА-4)". Саме ці інвентаризаційні дані на ОНМ та права на них (нематеріальний актив) відображаються в бухгалтерському обліку та балансі і використовуються при формуванні статутного капіталу підприємства. Вважаємо доцільним рекомендувати цю методологію підприємствам різних форм власності під час оформлення прав власності на земельну ділянку та формуванні статутного капіталу та активів.

Згідно з основними положеннями теорії систем, земельне питання, як будь-який об'єкт, явище чи процес (включаючи підприємство) можна розглядати як систему. Під системою розуміють сукупність взаємозв'язаних в одне ціле елементів. Елемент системи — це частина цілого, яка в процесі аналізу не

**Таблиця 1. Перелік робіт щодо звірки результатів інвентаризації з даними технічних паспортів, виданих БТІ**

№ п/п	Назва робіт
1	Перевірка: правильності відображення в бухгалтерському обліку ОНМ з матеріалами інвентаризації; з технічними паспортами та правовстановлюючими документами
2	Виділення на окремий облік об'єктів, які обліковувались за одним інвентарним номером та загальною вартістю
2.1	Обстеження цих об'єктів
2.2	Проведення експертної оцінки об'єктів, виявлених у процесі інвентаризації із залученням фахівців, які мають на це ліцензію
2.3	Постановка на облік із присвоєнням окремих інвентарних номерів
3	Виявлення об'єктів, які не були взяті на облік
3.1	Обстеження цих об'єктів
3.2	Проведення експертної оцінки (при необхідності) із залученням фахівців, які мають на це ліцензію
3.3	Визначення способу постановки на облік із присвоєнням інвентарних номерів
3.4	Ідентифікація даних, внесених у АС «Юридичні особи», з даними, внесеними в АС «Технічна інвентаризація»
4	Виділення із загального складу ОНМ у окремий перелік об'єктів, які не забезпечують виконання технологічного процесу:
4.1	Об'єктів житлово-комунального господарства та інших господарств
4.2	Об'єктів оздоровчо-спортивного призначення, соціально-культурного та соціально-побутового призначення
4.3	Об'єктів цивільної оборони (комплекс робіт виконується відповідно до діючого законодавства)
5	Уточнення та звірка переліку ОНМ підприємств з даними БТІ з визначенням даних про наявність чи відсутність їхньої реєстрації в БТІ
6	Складання переліку ОНМ та прав на них
7	Визначення стану оформлення технічних паспортів і правовстановлюючих документів на об'єкти, виявлені в процесі інвентаризації, як об'єкти, на які не оформлено права



**Рис. 1. Технологія перевірки оформлення прав власності на ОНМ і прав на земельні ділянки**

підлягає поділу на складові. Отже, для будь-якої системи характерно, що:

- вона складається з двох або більше елементів;
- кожний її елемент має властиві лише йому якості;
- між елементами системи існують зв'язки, за допомогою яких вони впливають один на одного;
- система не може існувати поза часом і простором. Вона має часову сутність (її склад можна визначити у кожний даний момент), а також свої межі та навколишнє середовище.

Особливість підприємства, як системи, полягає в тому, що підприємство це відкрита система, яка може існувати лише за умови активної взаємодії з навколишнім середовищем. Воно вибирає з проміжного та загального зовнішнього середовища основні фактори виробництва і, перетворюючи їх на продукцію (товари, роботи, послуги, інформацію) та відходи, передає знов у зовнішнє середовище. Умовою життєздатності системи є корисний (вигідний) обмін між "входом" і "виходом". Система управління об'єктом, підприємством є сутність трьох підсистем: власне система управління, системи, що управляється, та інформаційної системи.

Інформаційна система управління включає всі види обліку, що створюють масив управлінської інформації, який характеризує стан системи, що управляється, та виконання управлінських рішень. Уся управлінська інформація по об'єкту аналізується, і відповідно до результатів аналізу готуються проекти управлінських рішень, які передаються в систему управління. Аналіз господарської діяльності по оформленню прав власності на об'єкт, займає важливе місце в інформаційній підсистемі управління, дозволяє економічно обґрунтувати управлінські рішення і здійснювати їх моніторинг. У системі, що управляє, проекти управлінських рішень разом з іншою інформацією використовуються відповідно до загальних функцій управління для формулювання управлінських рішень, передаються на об'єкт управління (систему, що управляється). В об'єкті управління управлінських рішень передаються у відповідні підрозділи та забезпечується контроль за їх виконанням. Щодо всіх операцій, які здійснюються в підрозділах, формується відповідна первинна інформація, яка в порядку зворотного зв'язку направляється в інформаційну систему управління.

Система управління підприємством передбачає диференціацію та координацію управлінської діяльності за виконуваними функціями.

Під функцією управління слід розуміти продукт поділу і спеціалізації управлінської праці, відокремлений напрям управлінської діяльності, що дозволяє здійснювати управлінський вплив. За ознакою інваріантності розрізняють загальні (ключові) функції, що розкривають склад процесу управління, і специфічні (конкретні) функції, що вказують напрям цілеспрямованого впливу на той чи інший вид виробничої діяльності.

До основних функцій управління відносять: аналіз, облік, планування, організацію, мотивацію контроль.

## ВИСНОВКИ

Якщо підсумувати усе вищесказане, то технологічно грамотна, узгоджена модель ринка землі з чисельними заборонами і обмеженнями штовхне український бізнес на пошук альтернативних рішень, які у більшості випадків будуть давати достатньо гарантій безпеки. І це єдині ризики, які неможливо нівелювати цілком. Що стосується інших перешкод, то вони або несуттєві, або існували раніше. В будь-якому випадку загострення боротьби за права на землю повинно стати приводом для власників бізнесу задуматись про їх структурування та безпеку.

## Література:

1. Редькін О.С., Реген В., Хрущ Н.А. Сучасні стратегії та технології корпоративного управління /

О.С. Редькін, В. Реген, Н.А. Хрущ: ОНАЗ ім. О.С. Попова. — Одеса: "Евен", 2004. — 216 с.

2. Воробієнко П.П., Перехідна економіка: теорія та практика: монографія / Воробієнко П.П., Лозова Т.І., Олійник Г.Ю. — Одеса: ОНАЗ ім. О.С. Попова, 2018. — 272 с.

3. Лозова Т.І., Олійник Г.Ю., Белова А.І. Особливості формування статутного капіталу підприємства. МНПЖ № 4 за 2019 р. С.18—24.

4. Лозова Т.І., Олійник Г.Ю., Белова А.І. Організаційно-економічний механізм управління корпоративними змінами по критерію стійкості. МНПЖ № 3 за 2019 р. С. 4—9.

5. Ж.Б. Сэй "Трактат по политической экономии" [Електронний ресурс]: Электронная библиотека Экономика 2000. — Режим доступу: <http://e2000.kyiv.org/biblioteka/index.shtml>

6. Маршалл А Альфред. // Принципы политической науки [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://institutiones.com/strategies>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 "Нематеріальні активи".

8. Порядок бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні підприємствами № 732 (Редакція станом на 26.05.2019).

9. МСБО-38: "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [vobi.ua/item/tsbo-38](http://vobi.ua/item/tsbo-38)

10. Порядок проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна та земельних ділянок залізничного транспорту. — К.: ДЕТУТ, 2010. — 194 с.

## References:

1. Red'kin, O.S. Rehen, V. and Khrusch, N.A. (2004), *Suchasni stratehii ta tekhnolohii korporatyvnoho upravlinnia Modern corporate governance strategies and technologies*, Even, Odessa, Ukraine.

2. Vorobiienko, P.P. Lozova, T.I. and Olijnyk, H.Yu. *Perekhidna ekonomika: teoriia ta praktyka Transition Economics: Theory and Practice*, Odessa National Academy of Telecommunications, Odessa, Ukraine.

3. Lozova, T.I. Olijnyk, H.Yu. and Bielova, A.I. (2019), "Features of formation of the authorized capital of the enterprise", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 4, pp. 18—24.

4. Lozova, T.I. Olijnyk, H.Yu. and Bielova, A.I. (2019), "Organizational and economic mechanism of corporate change management by criteria of sustainability", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 3, pp. 4—5.

5. Sej, Zh.B. (2000), *Traktat po politicheskoi jekonomii Treatise on Political Economy*, Delo, Moskva, Rossiya.

6. Marshall, A.Al. (1993), *Principy politicheskoi nauki Principles of Political Science*, Progress, Moskva, Rossiya.

7. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (standard) of accounting 8 "Intangible assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (Accessed 18 October 1999).

8. Ministry of Finance of Ukraine (2004), "About the confirmation of typical forms of the primary accounting of intellectual property rights property within intangible assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> (Accessed 26 May 2019).

9. International Accounting Standards Board (2012), "International accounting accounting standard 38 (IAS 38)", available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050) (Accessed 01 January 2012).

10. Lozova, T. I. (2017), *Poriadok provedennia tekhnichnoi inventaryzatsii ob'ektiv nerukhomoho majna ta zemel'nykh dilianok zaliznychnoho transport [The procedure for conducting technical inventory of real estate objects and land plots of railway transport]*, Derzhavnyj ekonomikotekhnolohichnyj universytet transport, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 14.05.2020 р.