

**УДК 657.421.3**

**Іонін Є.Є.**, д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту Донецького національного університету імені Василя Стуса

**Тарасенко Л.О.**, асистент кафедри обліку, аналізу і аудиту Донецького національного університету імені Василя Стуса

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ, ЩО НАЛЕЖАТЬ ДО ГРУПИ ПРАВ КОРИСТУВАННЯ МАЙНОМ**

Стаття присвячена обліковим особливостям використання таких нематеріальних активів як право користування майном. Специфіка прав користування майном спричиняє наявність суперечливих точок зору серед дослідників, практиків, законодавців. В статті розглянуті шляхи облікового відображення зазначених прав. З метою пошуку однозначного підходу до ідентифікації нематеріальним активом прав користування майном у дослідженні проаналізовано існуючі критерії визнання та обґрунтування їх доцільності по відношенню до зазначених прав. Висновки дослідження щодо обґрунтованості підходів до відображення прав користування майном підкреслюють важливість обраного того чи іншого підходу обліку з точки зору привабливості підприємства, з одного боку, та дотримання таких принципів обліку як обачність та превалювання сутності над формою, - з іншого. Аналізом нормативно-правової бази щодо об'єкту дослідження визначено сутність прав користування майном та зроблено висновки щодо необхідності вдосконалення існуючих норм з метою усунення їх неоднозначного трактування.

**Ключові слова:** облікові особливості нематеріальних активів, права на чуже майно, облік чужого майна, оцінка прав користування, ідентифікація, критерії визнання нематеріальних активів, нормативно-правове регулювання обліку.

Рис. 2, Табл. 3, Літ. 10.

**Ионин Е.Е., Тарасенко Л.А.**

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ОТНОСЯЩИХСЯ К ГРУППЕ ПРАВ ПОЛЬЗОВАНИЯ ИМУЩЕСТВОМ**

Статья посвящена учетным особенностям использования таких нематериальных активов как право пользования имуществом. Специфика прав пользования имуществом вызывает наличие противоречивых точек зрения среди исследователей, практиков, законодателей. В статье рассмотрены пути учетного отражения указанных прав. С целью поиска однозначного подхода к идентификации нематериальным активом прав пользования имуществом в исследовании проанализированы существующие критерии признания и обоснования их целесообразности по отношению к указанным правам. Выводы исследования об обоснованности подходов к отображению прав пользования имуществом подчеркивают важность выбранного того или иного подхода учета с точки зрения привлекательности предприятия, с одной стороны, и соблюдение таких принципов учета как осмотрительность и превалирование сущности над формой, - с другой. Анализом нормативно-правовой базы относительно объекта исследования определена сущность прав пользования имуществом и сделаны выводы о необходимости совершенствования существующих норм с целью устранения их неоднозначной трактовки.

**Ключевые слова:** учетные особенности нематериальных активов, права на чужое имущество, учет чужого имущества, оценка прав пользования, идентификация, критерии признания нематериальных активов, нормативно-правовое регулирование учета

Рис. 2, Табл. 3, Лит. 10.

**Ionin Y., Tarasenko L.**

## **ACCOUNTING FEATURES OF INTANGIBLE ASSETS, WHICH BELONG TO THE GROUP OF PROPERTY RIGHTS-OF-USE**

The article is devoted to the accounting features of using such intangible assets as property right-of-use. The specificity of the property right-of-use leads to presence of conflicting views among researchers, practitioners, legislators. The article deals with ways of accounting displaying of these rights. To find an unambiguous approach of identifying the property right-of-use as intangible assets, analysis of existing recognition criteria and justification of its appropriateness in relation to the said rights were held. Research conclusions about justification of property right-of-use displaying ways emphasize the importance of a chosen accounting approach in terms of enterprise attractiveness, on the one hand and compliance of accounting principles as prudence and substance over form, – on the other hand. The analysis of the researched object into the regulatory framework has defined the nature of the property rights of use and formulated conclusions on the necessity to improve the existing rules in order to eliminate their controversial interpretation.

**Key words:** accounting features of intangible assets, property right-of-use, accounting of property right-of-use, assessment of rights of use, identification, intangible assets recognition criteria, legal regulation of accounting.

**Постановка проблеми.** Будь-яке підприємство потребує наявності певного обсягу рухомого та нерухомого майна. Отримання нерухомого майна у власність підприємства вимагає значних капіталовкладень, які є важко доступними в умовах обмеженості ресурсів. Альтернативою придбання об'єктів нерухомості таких як земельні ділянки, будівлі, тощо виступає придбання прав користування таким майном. Права користування нерухомим майном хоча і здається однозначним поняттям, проте у певних ситуаціях викликає низку питань щодо їх ідентифікації та врахуванні в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Питання обліку нематеріальних активів, що належать до групи прав користування майном залишаються без однозначних відповідей, зокрема щодо критеріїв ідентифікації таких прав активами, їх оцінки та процесу їх подальшого обліку. Для прийняття коректного управлінського рішення щодо обліку залучених прав користування майном першочерговим завданням є детальне вивчення правового регулювання таких прав.

**Аналіз останніх досліджень.** Дослідження щодо обліку прав користування майном представлені у роботах Остапчук Т.П., Горещької Л.Л., Ягнюк В.А., Куцик П.О., Дрогобицький І.М., Плиса З.П., Скоп Х.І. та інших. Разом з тим додаткового дослідження потребують питання щодо нормативно-правового забезпечення обліку права користування майном, критеріїв ідентифікації таких прав нематеріальним активом та впливу прийнятого облікового рішення на стан підприємства

**Мета наукової статті.** Дослідження націлено на здійснення аналізу нормативно-правового забезпечення та точок зору дослідників обліку права користування майном з метою отримання відповідей на питання щодо ідентифікації нематеріального активу, правильності та достовірності обліку та впливу прийнятого облікового рішення на стан підприємства.

**Викладення основного матеріалу.** Майнові відносини та пов'язані з ними питання регулюються Цивільним кодексом України, Земельним кодексом України, спеціальними Законами України: «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень», «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», «Про оцінку земель», тощо.

Право користування майном відноситься до речових прав. Згідно зі статтею 395 Цивільного кодексу України, речовими правами на чуже майно є:

- 1) право володіння;
- 2) право користування (сервітут);
- 3) право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис);
- 4) право забудови земельної ділянки (суперфіції).

У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визначений перелік об'єктів, які відносяться до права користування майном, а саме право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо.

Земельним кодексом України визначені певні види прав користування земельними ділянками (рис. 1).



Рис. 1. Види прав користування земельними ділянками

Постійне право користування земельною ділянкою – це право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку.

Як правило, постійне право користування земельною ділянкою надається державним організаціям.

Згідно ст. 141 Земельного кодексу України підставами припинення права користування земельною ділянкою є:

- а) добровільна відмова від права користування земельною ділянкою;
- б) вилучення земельної ділянки у випадках, передбачених Кодексом;
- в) припинення діяльності релігійних організацій, державних чи комунальних підприємств, установ та організацій;
- г) використання земельної ділянки способами, які суперечать екологічним вимогам;
- г) використання земельної ділянки не за цільовим призначенням;
- д) систематична несплата земельного податку або орендної плати;
- е) набуття іншою особою права власності на жилий будинок, будівлю або споруду, які розташовані на земельній ділянці;
- є) використання земельної ділянки у спосіб, що суперечить вимогам охорони культурної спадщини.

Право оренди земельної ділянки – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для провадження підприємницької та іншої діяльності.

Право земельного сервітуту – це право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою (ділянками).

Існування зазначених видів прав користування земельними ділянками обумовлює різний обсяг та економічний зміст кожного з них та, як наслідок, різні варіанти відображення таких прав в обліку.

Питання щодо відображення в бухгалтерському обліку права користування майном є дискусійними серед дослідників нематеріальних активів та недостатньо врегульованими на законодавчому рівні.

Не вирішеними залишаються питання щодо обліку прав користування землею. У дослідженні Куцик П.О., Дрогобицький І.М., Плиса З.П., Скоп Х.І. [1, с.57] йдеться про те, що:

- 1) облік тимчасового права користування земельною ділянкою відповідає визначенню операційної оренди, а отже не має відношення до нематеріальних активів;
- 2) вартість земельних сервітутів доцільно включати до складу первісної або переоціненої вартості матеріального активу, який є причиною його отримання; за умови, неможливості визначення такого матеріального активу, вартість сервітуту підлягає віднесенню до нематеріальних активів.

Листом Міністерства фінансів України [2] зазначається, що на облік у складі нематеріальних активів беруться придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктом нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення його вартості. Враховуючи це, підприємство не має підстав до зарахування прав користування майном, якщо не є його безпосереднім власником. Так, наприклад, державна земля, на яку підприємству надано право користування на безстроковій основі не відноситься до складу нематеріальних активів, оскільки власником землі залишається держава.

У іншому листі Міністерства фінансів [3] зазначається, що право користування земельною ділянкою відображається у складі нематеріальних активів за вартістю цього права, яка визначається відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».

Також наявні суперечності у стандартах бухгалтерського обліку для підприємств державного сектору та стандартах для підприємств іншої форми власності. Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» право постійного користування земельною ділянкою відноситься до складу нематеріальних активів. Нормативно-правовим документом, НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», виокремлюється така група нематеріальних активів як права користування майном яка у містить у собі право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо.

Аналізуючи нормативно-правові документи спостерігається наявність суперечностей у трактуванні одного й того самого об'єкту обліку – права постійного користування земельною ділянкою.

У такому разі виникає проблема щодо прийняття рішення про відображення таких прав у системі бухгалтерського обліку, оскільки з одного боку права користування майном відносяться до операційної оренди та таке майно повинно обліковуватися за позабалансовим рахунком, а з іншого – можливим є віднесення таких прав до нематеріальних активів, для чого необхідним є оцінка обсягу наданих прав, які, як очікується принесуть економічні вигоди.

З огляду на вищезазначене, особливістю відображення наявності прав користування землею є оцінка вартості безпосередньо наданих прав, а не вартість землі.

Прикладом використання у своїй діяльності права користування землею є НК «Експоцентр України». Земельні ділянки НК «Експоцентру України» надані на основі права постійного користування. Даний суб'єкт господарювання відноситься до суб'єктів державної форми власності, проте використовує звичайні П(С)БО та не використовує НП(С)БОДС. Положенням НК «Експоцентр України» зазначається, що його майно є державною власністю і закріплюється за ним на праві оперативного управління. Зазначено, що НК «Експоцентр України» володіє, користується і розпоряджається майном, що закріплено за ним Державним управлінням справами у межах, встановлених законодавством України та Положенням НК «Експоцентр України». Проте відчужувати майно, що належить до основних фондів, НК «Експоцентр України» має право лише за погодженням Державного управління справами відповідно до норм чинного законодавства України. За таких умов, згідно раніше згаданим листам Міністерства фінансів право постійного користування земельною ділянкою відноситься до складу нематеріальних активів. Не остаточно вирішеним є питання щодо критерію відчуження майна, адже базове підприємство хоча і має право розпорядження майном проте це є неможливим без погодження таких дій з Державним управлінням справами.

Базове підприємство відносить право постійного користування земельними ділянками до складу нематеріальних активів. Для відображення у бухгалтерському обліку прав користування землею, згідно ст. 13 Закону України «Про оцінку землі» [4], необхідним є проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок. Натомість, НК «Експоцентр України» проведена нормативно-грошова оцінка земельних ділянок [5].

Вартість зазначених нематеріальних активів відображена в обліку згідно отриманим довідкам про нормативно-грошову оцінку з Головного управління земельними ресурсами, у якій зазначалася сума вартості прав на наявні у розпорядженні підприємства земельні ділянки.

Нормативна грошова оцінка земель використовується для визначення розміру земельного податку, державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом, орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського та лісогосподарського виробництва, а також під час розроблення показників та механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель. [4]

Отже, згідно чинному законодавству, права постійного користування в обліку повинні бути відображені наступним чином, наведеним у табл. 1.

Таблиця 1

#### Оформлення прав постійного користування земельними ділянками у системі бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
1.	Визнання права постійного користування земельними ділянками за рахунок збільшення додаткового капіталу	154	425	На суму експертної грошової оцінки
2.	Відображені витрати на оформлення державного акту на право постійного користування земельними ділянками	154	685	Сума витрат на отримання державного акту на право постійного користування земельними ділянками
3.	Зарахування прав постійного користування землею у склад нематеріальних активів	122	154	п.1+п.2



Згідно п.11 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Таким чином у даному випадку до первісної вартості належить сума експертної грошової оцінки та сума витрат на отримання державного акту на право постійного користування земельними ділянками, оскільки без цього акту нематеріальний актив не може використовуватися за призначенням.

Згідно, ст. 96 Земельного кодексу України, право постійного користування земельною ділянкою - це право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку. Відповідно до цього, абз. 2 п. 25 П(С)БО 8 зазначається, що вартість таких прав не амортизується.

До переліку речових прав та їх обтяжень, що підлягають державній реєстрації згідно Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень», відноситься серед іншого право користування (найму, оренди) будівлею або іншою капітальною спорудою (їх окремою частиною), що виникає на підставі договору найму (оренди) будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини), укладеного на строк не менш як три роки. Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» такі права є об'єктами нематеріальних активів. Але питання щодо визнання таких прав нематеріальними активами суперечливе і наразі недостатньо врегульовано.

У процесі своєї господарської діяльності підприємство використовує певні засоби праці, які використовуються з метою виготовлення продукції, надання послуг. Підприємство може мати такі засоби у своїй власності (майнові права), а може залучати їх, отримуючи права користування майном інших суб'єктів господарювання. А інколи підприємство не може провадити діяльність без використання основних фондів іншого підприємства. (рис. 2).

Перераховані випадки відповідають визначенню нематеріальних активів як за П(С)БО 8 так і за Податковим кодексом України, а отже можуть відобразитися у балансі за здійснення оцінки обсягу наданих прав.

Тим не менш, більшість науковців не вважають права користування майном нематеріальними активами. Зокрема, у монографії Куцик П.О., Дрогобицький І.М., Плиса З.П., Скоп Х.І. [1] зазначається, що надання права користування за своєю сутністю відповідає визначенню оренди, а отже регулюється П(С)БО 14 «Оренда», а майно, що орендується відображається на позабалансовому рахунку.

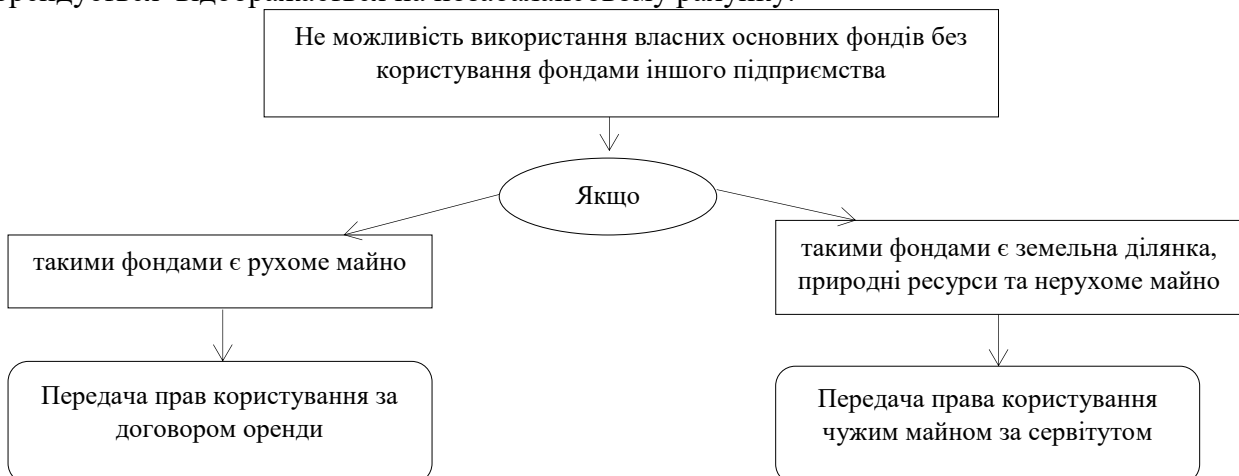


Рис 2. Оформлення права користування чужим майном

У дослідженні Л.Л. Горецької [9] виділено уточнені критерії віднесення об'єктів до активів (цінність, яка достовірно може бути встановлена в грошовій формі; можливість самостійної реалізації; можливість отримання від його використання економічних вигод), на базі яких встановила розмежування між активами, що підлягають відображенню у балансі та активами, які обліковуються поза балансом. Таке розмежування проведене на основі критерію самостійної реалізації об'єкта активу, оскільки згідно національними стандартами до визначення активів підпадають і об'єкти, які не є власністю підприємства, а згідно з інструкцією із застосування Плану рахунків підлягають відображенню на позабалансових рахунках. Такими об'єктами є ті, що тимчасово контролюються підприємством, потенційно можуть приносити економічні вигоди від їх використання, і їх вартість може бути достовірно визначеною, проте можливості використання цих об'єктів обмежені. Тобто, критерій самостійної реалізації передбачає, що майно повинно бути придатним до реалізації будь-яким способом за межами власного підприємства третім особам. Відповідно, не є активом те майно, яке не може бути відокремлено внаслідок законодавчих або договірних обмежень [10].

Таким чином, науковці надають перевагу на визнавати права користування майном нематеріальними активами, але визнають, що використання активів, на які підприємство не має прав власності також приносять вигоду (табл. 2).

Таблиця 2

**Обґрунтування процесу визнання прав користування майном нематеріальними активами**

Підстави не визнавати нематеріальним активом	Підстави до визнання нематеріальним активом
1) Порушення принципу превалювання сутності над формою, оскільки сутність операції – оренда матеріального активу [1]. 2) Існують обмеження щодо можливості відокремлення (перепродажу) внаслідок законодавчих або договірних обмежень [8].	1) Обліковувати необхідно не конкретний об'єкт майна, як фізичний об'єкт, а права на його використання. 2) Виділення такого виду нематеріальних активів нормативними актами. 3) Визнання нематеріальних активів згідно економічної сутності. Критерієм ідентифікації нематеріальних активів в такому випадку виступає здатність контролю над ними. Для цього не обов'язково мати на нього всі права, достатньо мати лише доступ [9].

Так, наприклад, отримуючи права користування приміщеннями для здійснення торгівлі, або відкриття готелю у центрі міста суб'єкт господарювання бути мати певні переваги серед інших суб'єктів господарювання. Обсяг таких прав може мати грошову форму, яка визначається професійними оцінщиками, та які можуть бути зараховані до балансу. У цьому разі підприємство буде виглядати більш привабливим для інвесторів, у протизагагу тому, що відображені на позабалансовому рахунку активи не дадуть такого ж враження. З іншого боку, необхідним є взяття до уваги принципу обачності, оскільки питання оцінки прав користування майном носить трудомісткий характер та за недостатніх умов та недотримання певних правил оцінки, зокрема здійснення оцінки без залучення професійних оцінщиків вартість активу може бути завищена, принцип буде порушено, користувачі фінансової звітності отримають не достовірну інформацію, що буде мати вплив на інвестиційну привабливість підприємства, його імідж, тощо.

Зарахування до обліку нематеріальних активів групи «Права користування майном» здійснюється за наявності правовстановлюючих документів, які є підставами для цього (табл. 3).

Таблиця 3

**Правовстановлюючі документи нематеріальних активів\***

Нематеріальний актив	Правовстановлюючі документи
Права користування земельною ділянкою	Державний акт на право постійного користування земельною ділянкою, Договір земельного сервітуту, витяг із Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень.
Права користування будівлею	Сервітут встановлений договором, законом, заповітом або судом.
Права на оренду приміщення	Договір оренди, Акт приймання-передачі приміщення, Акт виконання договору оренди або Акт звірки рахунків.

\*складено за матеріалами [1], [6], [7]

Крім зазначених у таблиці 3 правовстановлюючих документів необхідним для всіх видів прав є документ, що підтверджує здійснення оцінки – Акт оцінки майна, що містить висновки про вартість майна та підтверджує виконані процедури з оцінки майна, здійсненої суб'єктом оціночної діяльності – органом державної влади або органом місцевого самоврядування самостійно.

Необхідно зазначити, що дослідниками робиться акцент на те, що до первісної вартості нематеріальних активів групи прав користування майном можуть бути віднесені саме витрати на оформлення правовстановлюючих документів, зазначених в таблиці 3, а використання самого об'єкту нерухомості, що не належить підприємству на правах власності відповідає поняттю операційної оренди, окрім сервітуту, та повинен відповідним чином відображатися в обліку. Проте не виключається можливість здійснення оцінки щодо певних видів прав для відображення їх в обліку безпосередньо як об'єкту нематеріального активу.

**Висновки.** Відображення права користування майном у системі бухгалтерського обліку носить суперечливий характер. Дослідники цього питання вважають, що права користування майном відповідають вимогам оперативної оренди, за виключенням поняття «сервітуту». Проте, статтями, присвяченими практиці обліку, законодавчими актами, роз'яснювальними листами податкового органу встановлено, що права користування майном відносяться до нематеріальних активам, зокрема це стосується прав постійного користування земельними ділянками. Згідно Земельного кодексу України під правом постійного користування земельною ділянкою розуміється право володіння та право користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або у комунальній власності, без встановлення строку. Зазвичай, право постійного користування земельною ділянкою надається державним організаціям, у певних випадках право користування може бути припинено. Дослідниками робиться акцент на тому, що об'єкт, за відсутності можливості його відчуження, не визнається активом. У даному випадку, хоча право користування земельною ділянкою не може бути відчужено, воно є власністю підприємства та визнається його нематеріальним активом.



**СПИСОК ДЖЕРЕЛ:**

1. Куцик П.О., Дрогобицький І.М., Плиса З.П., Скоп Х.І. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства Текст: монографія / П.О. Куцик, І.М. Дрогобицький, З.П. Плиса, Х.І. Скоп. – Львів: Растр-7, 2016. – 268 с.
  2. Лист Міністерства фінансів України від 14.09.2016 р. N 31-11420-07-10/26261 Щодо окремих питань бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/8845-26261.html>
  3. Лист Міністерства фінансів України від 06.03.2009 р. N 31-34000-10-10/6424 Щодо відображення у бухгалтерському обліку права постійного користування земельними ділянками [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF09015.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF09015.html)
  4. Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003 № 1378-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>
  5. Аудиторський висновок щодо фінансової звітності НК «Експоцентр України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dus.gov.ua/content/nacionalnyu-kompleks-ekspocentr-ukrayiny>
  6. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік [текст]: навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.
  7. Постанова кабінету міністрів «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 25.12.2015 № 1127 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1127-2015>
  8. Закон України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 01.07.2004 № 1952-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1952-15>
  9. Горецька Л.Л. Активи в національних системах бухгалтерського обліку : Автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.04 / Л. Л. Горецька; Ін-т аграр. економіки УААН. - К., 2003. - 18 с.
- Вакун О.В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О. В. Вакун // Сталій розвиток економіки. – 2011. – № 3. – С. 211-215.