

**ЦІЛІСНІ МАЙНОВІ КОМПЛЕКСИ:
ОБЛІКОВИЙ ТА ЮРИДИЧНИЙ АСПЕКТИ**

Анотація

У статті досліджено еволюцію визначення терміну «цілісний майновий комплекс» в нормативних актах, які втратили свою чинність, та тих, що діють на сьогоднішній день. Авторами всебічно розкрито змістові компоненти цілісних майнових комплексів, виявлені суперечливі питання в нормативно-правовому полі та наукових джерелах. На базі облікового розуміння досліджуваного поняття сформовано склад та особливості оцінки цілісних майнових комплексів. В статті окреслено відмінності між термінами: «цілісний майновий комплекс» та «майновий комплекс». Особлива увага приділена висвітленню існуючих облікових та правових проблемних аспектів, що стосуються цілісного майнового комплексу. Серед проблемних питань облікового відображення майна цілісних майнових комплексів значна увага зосереджена на операціях з їх оренди. Зазначені проблеми правового ракурсу в даній сфері прокоментовані авторами із зазначенням можливих варіантів їх вирішення. За результатами проведених досліджень окреслено напрямки поглиблення подальших досліджень щодо правильного вибору критеріїв та методів оцінки цілісних майнових комплексів.

Ключові слова: цілісні майнові комплекси, майно, майнові права, майнові комплекси, підприємство, бізнес, облік майнових комплексів, законодавство з питань майнових прав.

А.Л. Романчук, к.э.н., С.В. Рылеев, к.э.н.,
Черновицкий торгово-экономический институт КНТЕУ, г. Черновцы

**ЦЕЛОСТНЫЕ ИМУЩЕСТВЕННЫЕ КОМПЛЕКСЫ:
УЧЕТНЫЙ И ЮРИДИЧЕСКИЙ АСПЕКТЫ**

Аннотация

В статье исследована эволюция определения термина «целостный имущественный комплекс» в нормативных актах, которые утратили свою силу, и тех, что действуют на сегодняшний день. Авторами всесторонне раскрыты компоненты целостных имущественных комплексов, выявлены спорные вопросы в нормативно-правовом поле и научных источниках. На базе учетного трактования исследуемого понятия сформирован состав и особенности оценки целостных имущественных комплексов. В статье очерчены различия между терминами: «целостный имущественный комплекс» и «имущественный комплекс». Особое внимание уделено освещению существующих учетных и правовых проблемных аспектов, касающихся целостного имущественного комплекса. Среди проблемных вопросов отражения имущества целостных имущественных комплексов в бухгалтерском учете значительное внимание сосредоточено на операциях по их аренде. Указанные проблемы правового ракурса в данной сфере прокомментированы авторами с указанием возможных вариантов их решения. По результатам проведенных исследований определены направления углубления дальнейших исследований относительно правильного выбора критериев и методов оценки целостных имущественных комплексов.

Ключевые слова: целостные имущественные комплексы, имущество, имущественные права, имущественные комплексы, предприятие, бизнес, учет имущественных комплексов, законодательство по вопросам имущественных прав.

Постановка проблеми. Матеріальною базою для будь-якого бізнесу виступає майно та майнові права підприємства. В своїй сукупності вони формують цілісні майнові комплекси, які є багатограним поняттям, що розкривається неоднаково в обліковому та юридичному ракурсі. Однак тільки правильне розуміння сутності цього поняття, його характерних рис та складових дозволить вирішити всі існуючі проблемні питання даної сфери в обліку та юриспруденції.

Важливість чіткості в розкритті змістового наповнення цілісного майнового комплексу полягає, перш за все, у правильному оцінюванні його вартості, формуванні обґрунтованої стратегії управління, розробки та реалізації інвестиційних проєктів.

Як зазначають більшість наукових джерел, цілісний майновий комплекс (ЦМК) – це набір активів, що належать юридичній особі та застосовуються переважно для реалізації бізнес-моделі, створеної власником для досягнення власних довгострокових та/або фінансових цілей. Часто відбувається ототожнення цього поняття із самим підприємством або ж бізнесом. Проте дане питання є досить спірним та потребує ретельного дослідження (обґрунтування або спростування). Для порівняння цікавим є розуміння ЦМК у закордонній практиці (за законодавством Франції), яке розглядає майновий комплекс як сукупність прав і вважає його безтілесною рухомістю, а поняття «підприємство» використовується лише в значенні суб'єкта прав [8].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливість розуміння сутності цілісних майнових комплексів, спроби вирішення теоретико-практичних спірних питань з даної проблематики в обліковому та юридичному аспектах знайшли своє обґрунтування в працях відомих науковців, серед яких варто відзначити: В. О. Белова [1, с. 56-57], Н. І. Грущинську [3, с. 129-131], О. П. Печеного [8, с. 27-36], С. В. Рилєєва [11, с. 368-374], Н. В. Скрипник [13], М. Є. Скрипника [12], А. В. Кравченко [5, с. 39-41], С. І. Уткіну [14, с. 14-23], Н. Лебідь [6] та інших. Однак кожен із вказаних вчених проводили свої дослідження вузькоспеціалізовано, не намагаючись поєднати дві сторони даного поняття (економічну та юридичну). Проте слід зазначити, що облік тісно пов'язаний із правовим розумінням всіх майнових прав та зобов'язань підприємства і потребує інтегрованого їх розкриття, особливо у сфері цілісних майнових комплексів.

Мета статті полягає в обґрунтуванні змістового наповнення поняття «цілісний майновий комплекс» в обліковому та юридичному ракурсі, розкритті базових його характеристик, висвітленні основних проблемних питань стосовно ЦМК в обліку та праві.

Виклад основного матеріалу. Для будь-якого економічного чи юридичного поняття відправною точкою для розуміння змісту є законодавчо закріплені норми і правила. Аналогічна ситуація і з терміном «цілісні майнові комплекси».

Практичне застосування цього поняття налічує не один десяток років, підтвердженням чого є нормативно-правові документи, одні з яких вже втратили свою чинність (табл.1).

Підбиваючи підсумки і відкидаючи певну неузгодженість і плутанину, можна стверджувати, що цілісний майновий комплекс ідентифікується як підприємство (підрозділ підприємства), сукупність активів, тобто «замкнений» бізнес.

Таблиця 1

Становлення та розвиток поняття «цілісний майновий комплекс»

№ з/п	Нормативний акт	Визначення	Коментарі
1	2	3	4
Нормативні документи, що втратили чинність			
1	Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР	Під цілісним майновим комплексом слід розуміти активи, сукупність яких забезпечує ведення окремої підприємницької діяльності на постійній і регулярній основі і термін використання яких перевищує дванадцять календарних місяців.	Таке визначення – певною мірою інтерпретація поняття необоротних активів, які є активами, а це необхідна умова здійснення підприємницької діяльності; використовуються понад 12 місяців.
2	Методика оцінки вартості майна під час приватизації : затв. Постановою Кабінету Міністрів України № 1114 від 22 липня 1998 р. (втратила чинність на підставі Постанови КМ № 1554 від 12.10.2000 р.)	Цілісний майновий комплекс - господарський об'єкт із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг). Цілісними майновими комплексами можуть бути структурні підрозділи підприємств (цехи, виробництва, дільниці тощо), які виділяються в установленому порядку в самостійні об'єкти приватизації з подальшим складанням розподільного балансу.	У визначенні з активів увага переноситься на все підприємство та його структурні підрозділи, яким надано право складання розподільного балансу. Акцент робиться на завершеність виробничого циклу в діяльності підприємства.
3	Методика оцінки вартості майна під час приватизації : затв. Постановою КМУ №1554 від 12 жовтня 2000 р. (втратила чинність на підставі Постанови КМ № 1891 від 10.12.2003 р.)	Цілісний майновий комплекс – об'єкт, сукупність активів якого забезпечує провадження окремої господарської діяльності на постійній і регулярній основі. Цілісними майновими комплексами можуть бути структурні підрозділи підприємств, які виділяються в установленому порядку в самостійні об'єкти з	Визначення об'єднує в собі елементи попередніх двох (із Закону взято розуміння активів, що забезпечують господарську діяльність підприємства, а з попередньої Методики – те, що ЦМК є підприємством). Однак нічого не вказано про завершеність циклу виробництва продукції.

1	2	3	4
		подальшим складанням розподільного балансу і можуть бути зареєстровані як самостійні підприємства.	
4	Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації : затвер. Наказом Фонду державного майна України № 787 від 05.05.2001 р	Цілісний майновий комплекс - об'єкт, сукупність активів якого забезпечує провадження окремої господарської діяльності, що визначає загальнодержавне значення підприємства, на постійній і регулярній основі. Цілісними майновими комплексами можуть бути структурні підрозділи, які в установленому порядку відокремлюються в самостійні об'єкти.	Основні моменти визначення: 1) ЦМК – підприємство (об'єкт); 2) активи забезпечують підприємницьку діяльність; 3) активи знаходяться у власності на постійній та регулярній основі.
5	Інструкція про порядок розпорядження майном підприємств, що належать до сфери управління Міністерства вугільної промисловості України : затв. Наказом Міністерства вугільної промисловості України № 246 від 17.06.2009 р.	Цілісний майновий комплекс - господарський об'єкт із закінченим циклом виробництва продукції (робіт, послуг). Цілісними майновими комплексами можуть бути структурні підрозділи підприємств (цехи, виробництва, дільниці тощо).	У визначенні нічого не сказано про активи чи майнові права, про які зазначалось у попередніх визначеннях. Тобто, згідно з даним нормативним документом, ЦМК – це виключно підприємства та їх структурні підрозділи, без жодних уточнень та обмежувальних умов.
Діючі нормативні документи			
1	Господарський кодекс України [2]	Цілісний майновий комплекс підприємства визнається нерухомістю і може бути об'єктом купівлі-продажу та інших угод, на умовах і в порядку, визначених цим Кодексом та законами, прийнятими відповідно до нього.	В даному визначенні ЦМК є не самим підприємством, а його характеристикою (параметром, частиною). При цьому ЦМК підприємства обмежується виключно нерухомим майном.
2	Цивільний кодекс України [16]	Підприємство є єдиним майновим комплексом, що використовується для здійснення підприємницької діяльності. Підприємство як єдиний майновий комплекс є об'єктом нерухомості. ЦМК може виступати об'єктом будь-яких правочинів.	В нормативному документі відбувається підміна понять – цілісний майновий комплекс на єдиний майновий комплекс. Але, незважаючи на дану відмінність, ним визнано підприємство як об'єкт нерухомості.
3	Закон України «Про оренду державного та комунального майна» [10]	Цілісним майновим комплексом є господарський об'єкт з завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг) з наданою йому земельною ділянкою, на якій він розміщений, автономними інженерними комунікаціями, системою енергопостачання.	Більш детально описаний технічний стан та характеристики господарського об'єкту у вигляді нерухомого майна, що забезпечує завершений цикл виробництва продукції (робіт, послуг).

Продовження табл. 1

1	2	3	4
4	Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [7]	Об'єкти оцінки у формі цілісного майнового комплексу (цілісний майновий комплекс) – об'єкти, сукупність активів яких дає змогу провадити певну господарську діяльність. Цілісними майновими комплексами є підприємства, а також їх структурні підрозділи (цехи, виробництва, дільниці тощо), які можуть бути виділені в установленому порядку в самостійні об'єкти з подальшим складанням відповідного балансу і можуть бути зареєстровані як самостійні суб'єкти господарської діяльності.	Дане визначення базується на основних положеннях Методики оцінки вартості майна під час приватизації, затвердженої КМУ №1554 від 12 жовтня 2000 р. Та на сьогодні вона втратила чинність.
5	Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства [9]	Цілісний майновий комплекс – об'єкт, сукупність активів якого забезпечує провадження окремої діяльності, що визначає загальнодержавне значення підприємства, на постійній і регулярній основі. Цілісними майновими комплексами можуть бути структурні підрозділи, які в установленому порядку виділяються в самостійні об'єкти.	В основі даного визначення покладене те, яке міститься у Положенні про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації.
Визначення в наукових джерелах			
1	Єлінек Е., Єрохін К. [4]	Цілісний майновий комплекс – складова частина підприємства, хоча і досить відокремлена, що дає можливість самостійного господарювання.	Визначення не дає чіткого розуміння сутності самого поняття «ЦМК». Окрім того, що це частина підприємства, яка дає можливість самостійного господарювання, відсутні інші роз'яснення.
2	Уткіна С.І., Тен А.В. [15, с. 14]	Цілісний майновий комплекс – це господарський об'єкт із завершеним циклом виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг), який розміщений на наданій йому земельній ділянці.	Подібне тлумачення терміна відштовхується від нормативних документів із уточненням розташування господарюючого об'єкту. На нашу думку, є неповним.
3	Белов В.А. [1, с. 56-57].	Розглядає майновий комплекс не як об'єкт, а як правовий режим існування майна, що виступає складовими елементами комплексу.	Думка цікава і має право на існування, проте поки що не має підкріплення на законодавчому рівні.
4	Скрипник Н.В. [13, с. 21]	Цілісний майновий комплекс - сукупність майна, призначена для автономного здійснення певної господарської діяльності.	

1	2	3	4
5	Лебідь Н. [6, с. 223]	Цілісний майновий комплекс – сукупність активів або сукупність активів і зобов'язань, які дозволяють вести окрему господарську діяльність.	Таким чином автор ототожнює цілісний майновий комплекс із усім підприємством.
6	Грущинська Н.І. [3, с. 130]	Єдиний майновий комплекс – підприємство як нерухоме майно, котре має свої особливості, до складу якого входять борги та зобов'язання.	Прирівнює поняття «цілісний майновий комплекс» до єдиного майнового комплексу. Робить акцент на складності оцінки вартості підприємства через борги та зобов'язання.
7	Скрипник М. Є. [12, с.316]	Цілісний майновий комплекс підприємства – це все його майно, а також дебіторська та кредиторська заборгованість.	Автор доповнює попереднє визначення наявністю дебіторської заборгованості, яка повинна бути врахована в оцінюванні ЦМК. Обліковий ракурс тлумачення поняття.
8	Рилєєв С.В., Романчук А.Л. [11, с. 372]	До цілісного майнового комплексу включаються необоротні активи, оборотні матеріальні цінності, кошти і цінні папери з урахуванням дебіторської та кредиторської заборгованості.	Автори акцентують увагу на обліковому розкритті поняття, перелічуючи види активів та зобов'язань, що входять до ЦМК.

З цієї позиції варто висвітлити сутність бізнесу. Так, згідно з Національним стандартом №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», бізнес – певна господарська діяльність, яка провадиться або планується для провадження з використанням активів цілісного майнового комплексу [7]. Проте, якщо ми говоримо про цілісний майновий комплекс, то слід чітко розуміти, що в цьому комплексі не враховується «додаткова цінність» або ж «прихований капітал», що сформовані трудовим колективом і його зусиллями. Іншими словами, це та вартість, яку власник бізнесу може отримати на ринку зверх ціни власних чистих активів. Як правило, таку цінність бізнесу (підприємства) бухгалтери із значними зусиллями намагаються відобразити у вигляді умовної величини нематеріальних активів [11, с. 370].

Притримуючись такої позиції, цілісні майнові комплекси – це скоріше недіючий бізнес, його матеріально-речова (майнова) база.

Слід зазначити, що поняття «цілісний майновий комплекс» і просто «майновий комплекс» є не тотожними, хоча, як показує практика, їх неправомірно зводять до спільного знаменника. Принципова різниця між даними поняттями суттєва. Так, якщо об'єктом оцінки для замовника є сукупність якихось об'єктів нерухомості (виробничий цех, склад, контора,

тощо) з обладнанням та технікою, що перебувають всередині них, то більшість замовників у цих випадках назвуть цей об'єкт саме цілісним майновим комплексом. Тим не менш, це всього лише майновий комплекс (перелік якихось об'єктів майна). Тоді як до складу цілісного майнового комплексу, як ми вказували раніше, входить сукупність активів, що забезпечують конкретну господарську діяльність конкретного підприємства. За даним трактуванням, склад, а отже і оцінку цілісних майнових комплексів можна схематично зобразити на рис.1:

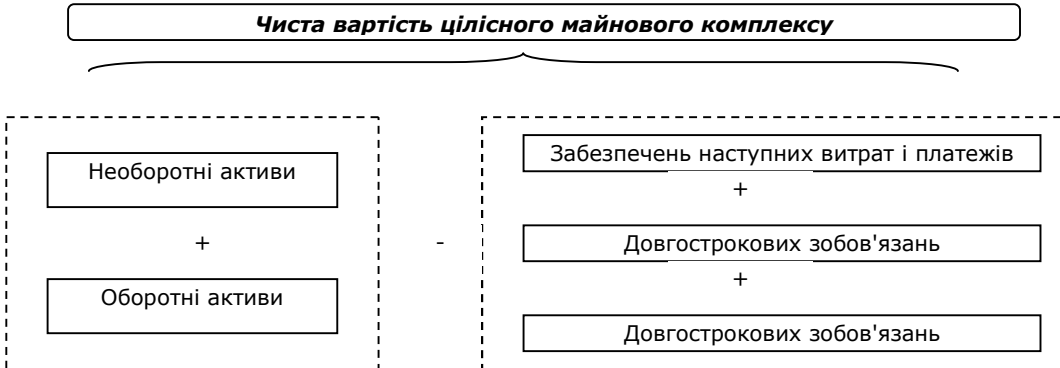


Рис.1. Складові компоненти, що формують чисту вартість цілісних майнових комплексів

Така схема базується на законодавчо закріплених визначеннях цілісного майнового комплексу, як сукупність майна та майнових прав, а також пов'язаних із ними зобов'язань, відображених у балансі підприємства. Інакше кажучи, цілісний майновий комплекс підприємства – це все його майно, а також дебіторська та кредиторська заборгованість.

Проте оцінка цілісних майнових комплексів є досить спірним питанням. Так, А. В. Кравченко підкреслює, що оцінка цілісних майнових комплексів загалом потребує дещо інших підходів, ніж оцінювання окремих об'єктів активів підприємства [5, с. 40]. Слід зважати на те, що майно цілісного майнового комплексу включає майно та майнові права низки підприємств, які у своїй сукупності мають вищу цінність, ніж поодинці. Отже, при оцінці вартості підприємства як цілісного майнового комплексу вартість не дорівнює арифметичній сумі вартостей окремих майнових об'єктів підприємства. Маємо набагато складнішу систему критеріїв оцінки, яка включає оцінку таких елементів єдиного цілого: балансова вартість активів підприємства, сума чистого прибутку, розмір майнових прав та обов'язків, ділова репутація підприємства, ризикованість підприємства з урахуванням майбутніх тенденцій галузі та ін.

Призначенням використання поняття цілісного майнового комплексу в бухгалтерському обліку є відображення компонента підприємства, що

припиняє свою діяльність або утримується для продажу [13, с. 20]. Саме це ще раз підтверджує висунуте раніше твердження про відображення «недіючого» бізнесу як ЦМК.

Значну увагу в своїй науковій роботі Г.О. Ткачук приділив висвітленню основних облікових проблем, що торкаються цілісних майнових комплексів [14, с. 41-43]. При цьому, враховуючи основне призначення ЦМК, науковець детальніше окреслив питання обліку їх оренди. Їх систематизація та опрацювання наведені в табл.2.

Таблиця 2

Облікові проблемні питання щодо визнання, оцінки та відображення цілісних майнових комплексів

Проблема	Сутність	Коментарі
1	2	3
1. Проблеми щодо нормативного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з ЦМК (в т.ч. оренди).	В обліковому законодавстві відсутній документ, який би регулював облік ЦМК. Постанова Міністерства фінансів України визначила деякі положення облікової політики господарських організацій, які користуються об'єктами державної та комунальної власності, але вона залишила невизначеним питання стосовно кореспонденції рахунків при відображенні поліпшення об'єктів ЦМК та використання різних джерел їх фінансування (в т.ч. державних).	Навіть з огляду на те, що призначенням ЦМК є оренда, продаж тощо, норми П(С)БО 14 «Оренда» на ці комплекси не розповсюджується.
2. Проблеми щодо відображення в обліку руху майна ЦМК.	Нормативними актами чітко визначено лише два моменти: 1. Майно ЦМК обліковується на балансі орендаря у складі основних засобів, тобто за допомогою рахунка 10 «Основні засоби», на окремих субрахунках «із зазначенням належності до державної ... власності». Класифікація цих субрахунків повинна здійснюватись відповідно до проведеного розмежування майна на державне та власне майно орендаря. Діючі нормативні документи не надають рекомендацій щодо даного питання, тому орендар має визначитись із субрахунками самостійно.	Субрахунки необхідно формувати, виходячи із таких припущень: – вартість та склад майна, переданого в оренду, фіксується та підтверджується актом приймання-передачі; – орендар зобов'язаний використовувати суму нарахованої амортизації щодо орендованого майна на його невід'ємні поліпшення; – орендар може з дозволу орендаря здійснювати невід'ємні поліпшення орендованого майна і за власні кошти, а їх вартість відшкодовується орендарю у разі приватизації; – всі інші витрати, стосовно поліпшення орендованого майна ЦМК, що здійснені без дозволу орендодавця, є власністю орендаря і повинні обліковуватись окремо.
	2. Операції, пов'язані із рухом майна ЦМК, відображаються в кореспонденції з рахунком 425 «Інший додатковий капітал». Інструкція стосовно використання рахунків бухгалтерського обліку не передбачає облік руху ЦМК на цьому рахунку.	

Продовження табл. 2

1	2	3
<p>3. Проблема вибору методу нарахування амортизації орендованого майна.</p>	<p>Згідно із П(С)БО, підприємство-орендар самостійно визначає облікову політику щодо нарахування амортизації без виключення щодо орендованого майна ЦМК. Обмеження існує тільки щодо методів амортизації, установлення строків корисного використання та організації аналітичного обліку необоротних активів для підприємств державних та комунальних секторів, вибір яких потребує узгодження з органами управління.</p>	<p>Оскільки облік майна ЦМК необхідно вести окремо від власного майна, на рахунку 13 необхідно передбачити окремі субрахунки для обліку амортизації орендованого майна.</p>
<p>4. Проблема невизначеності щодо методики відображення в обліку використання джерел фінансування поліпшення майна ЦМК.</p>	<p>Щодо нарахування амортизації діюче законодавство робить акцент на двох моментах: – орендар обов'язково нараховує амортизацію на майно орендованого ЦМК; – суму нарахованої амортизації орендар використовує на здійснення поліпшення орендованого майна ЦМК.</p>	<p>При цьому порядок бухгалтерського обліку використання джерел фінансування капітальних вкладень для державних підприємств визначено. Для інших підприємств, в т.ч. підприємств-орендарів ЦМК, ця вимога відсутня.</p>
<p>5. Проблема відображення в обліку поліпшення орендованого майна.</p>	<p>Для визначення вартості ЦМК поліпшення його об'єктів розподіляються на від'ємні та невід'ємні; здійснені за рахунок державних джерел фінансування, власних джерел з дозволу орендодавця та власних джерел без дозволу орендодавця.</p>	<p>Кожний вид капітальних вкладень потребує відповідного проведення у системі рахунків. Тільки в такому випадку можна забезпечити якісний контроль за своєчасним відтворенням необоротних активів, в т.ч. їх активної частини.</p>
<p>6. Проблема відсутності методики списання фізично зношених об'єктів ЦМК та відображення цієї операції в обліку.</p>	<p>Ця проблема виникає з огляду на те, що до складу ЦМК входять об'єкти, які фактично не експлуатуються за причиною повного фізичного або морального зносу. Оскільки на сьогодні методика списання такого майна не затверджена, орендар вимушений періодично дооцінювати об'єкти, які досягли нульової вартості, з наступним нарахуванням амортизації.</p>	<p>Тобто, орендар нараховує амортизацію на об'єкти, які фактично не експлуатуються. Такий підхід не сприяє підвищенню ефективності оренди ЦМК.</p>

З огляду на окреслені проблеми, варто удосконалювати облікову політику підприємства щодо цілісних майнових комплексів (особливо при їх оренді) за такими напрямками:

- вибір методичних підходів щодо визначення строку експлуатації об'єктів ЦМК та вибору методики нарахування амортизації;
- визначення порядку списання фізично зношених основних засобів;
- визначення порядку здійснення поліпшення об'єктів ЦМК за різними джерелами фінансування;
- розробка робочого плану рахунків для бухгалтерського обліку операцій з майном ЦМК.

Юридична сфера також налічує значні спірні питання, які стосуються як безпосередньо цілісних майнових комплексів, так і їх майнових прав і обов'язків. У даному питанні чималий доробок належить А. В. Кравченко та І. І. Зеленковій [5, с. 39-41]. Детальне розкриття вказаних проблемних аспектів наведено в табл.3.

Таблиця 3

Проблемні питання теоретичного та практичного змісту ЦМК з юридично-правової сторони

Проблемне питання 1	Сутність та варіанти рішення 2	Коментарі 3
1. Сьогодні українським законодавством не передбачається державної реєстрації прав на підприємство як на єдиний майновий комплекс, хоча воно віднесене до нерухомих речей.	Проблемою є й нотаріальне посвідчення правочинів із таким об'єктом нерухомості, оскільки не існує правовстановлюючих документів на нього як на окрему річ. Водночас до складу ЦМК входять інші об'єкти нерухомості, які мають свої правовстановлюючі документи і стосовно яких укладаються, як правило, окремі правочини. Тобто на практиці здебільшого кожен об'єкт ЦМК реєструється окремо із застосуванням різних моделей правочинів, відмінних від правочинів з нерухомим майном.	Такий стан речей суперечить самій природі нерухомих речей, тому що будь-яка річ, яка належить до нерухомості, обов'язково мусить проходити процедуру державної реєстрації, адже згідно з ч. 1 ст. 182 ЦК та ст. 4 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їхніх обмежень» від 1.06.2004 р. № 1952-IV право власності на нерухоме майно підлягає обов'язковій державній реєстрації без жодних винятків щодо ЦМК.
2. Чи тільки підприємство може визначатися як ЦМК або ще є якісь об'єкти, які також можуть підпадати під це визначення?	Чинний ЦК прямо не перелічує майнові комплекси серед об'єктів цивільних прав, однак системний аналіз цивільно-правових норм дає нам підстави для висновку, що майновими комплексами також можуть бути: садиба, житловий комплекс, комплекс нежитлових будівель і споруд тощо (перелік не є виключним).	Наприклад, за договором між сторонами, в силу волевиявлення власника земельна ділянка разом із розташованими на ній житловим будинком, іншими будівлями, спорудами, комунікаціями, багаторічними насадженнями може бути визнана <i>садибою</i> як єдиним об'єктом.
3. Включення трудового колективу до цілісного майнового комплексу в разі вчинення різноманітних правочинів з ЦМК.	Члени трудового колективу в жодному разі не можуть визначатися об'єктом права, а їх відносини з роботодавцем врегульовуються трудовим правом. Згідно зі ст. 36 КЗпП, зміна власника майна організації не є підставою для припинення трудових договорів із працівниками організації. Припинення трудового договору з ініціативи власника можливе лише в разі скорочення чисельності або штату працівників.	Ці питання необхідно вирішувати тільки з урахуванням інтересів обох сторін шляхом узгодження норм цивільного та трудового права.

Продовження табл. 3

1	2	3
4. Оцінка ЦМК.	Оцінка ЦМК в цілому потребує дещо інших підходів, ніж оцінювання окремих об'єктів активів підприємства. До переліку майна цілісних майнових комплексів підприємств входять: основні засоби та інші позаоборотні активи; оборотні засоби.	В оцінці підприємства як ЦМК важлива не лише первісна та залишкова вартість окремих майнових об'єктів, а й сума чистого прибутку, яку можна одержати в результаті експлуатації підприємства, ризикованість бізнесу, розмір майнових прав та обов'язків суб'єкта господарювання тощо.
5. Чи можливе відчуження прав інтелектуальної власності, які перебувають в складі ЦМК?	Чи можуть належати до таких прав: виключне право на використання охоронюваних патентом винаходу, промислового зразка, корисної моделі, майнове право інтелектуальної власності на твори літератури, науки, мистецтва тощо? Невизначеним залишається й питання про комерційне (фірмове) найменування, тобто чи може воно бути в складі майна підприємства.	Звісно, тут необхідно враховувати вимоги законодавця щодо особливостей укладання правочинів щодо об'єктів права інтелектуальної власності та специфіку відповідних правочинів.
6. Чи може майно соціально-побутового, культурного та подібного призначення входити до складу ЦМК?	Такі об'єкти не варто відносити до складу підприємства як ЦМК, адже вони не можуть вважатися частиною підприємства не тільки за своїм призначенням, а й тому, що кожен з них здатний функціонувати самостійно (наприклад, база відпочинку, дитячий літній табір, клуб, їдальня).	До складу підприємства як ЦМК має входити лише те майно, яке необхідне для нормального функціонування підприємства, тобто все те, що покликане забезпечити діяльність конкретного майнового комплексу.
7. Чи може ЦМК бути об'єктом спадкування?	Оскільки згідно з ЦК України підприємство вважається майном — об'єктом правовідносин, воно автоматично включається до складу об'єктів спадкування. Проте невизначеним залишається момент виникнення права власності на ЦМК у спадкоємців.	Згідно з ч. 2 ст. 1299 ЦК України, право власності на нерухоме майно виникає у спадкоємця з моменту державної реєстрації цього майна. Отже, спадкоємець стане правонаступником майнового комплексу підприємства не з моменту відкриття спадщини, а не раніше, ніж буде здійснено реєстрацію свідоцтва про право на спадщину на ЦМК.

Таким чином, цілісні майнові комплекси є доволі складним обліково-юридичним поняттям, що потребує вирішення та аргументації існуючих тверджень та припущень.

Висновки і перспективи подальших розвідок. Розкриті параметри та характеристики цілісного майнового комплексу дозволяють краще зрозуміти його змістове наповнення та обрати правильні критерії для його оцінки.

Отже, цілісний майновий комплекс може бути розглянутий як «замкнутий» бізнес, як правило, призначений для продажу, оренди, або як такий, що припиняє свою діяльність. Але при цьому варто розуміти, що його оцінка є доволі складним процесом, що не дає можливості арифметично підбити вартості окремих майнових об'єктів, що розширює подальші напрямки наукових досліджень.

Список використаних джерел:

1. Белов В. А. Имущественные комплексы: очерк теории и опыт догматической конструкции по российскому гражданскому праву / В. А. Белов. – М., 2004. – 157 с.
2. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] від 16.01.2003 р. №436-IV. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page3>.
3. Грущинська Н. І. Підприємство як єдиний майновий комплекс [Електронний ресурс] / Н. І. Грущинська // Університетські наукові записки. – 2004. – № 4. – С.129-131. – Режим доступу : <http://www.univer.km.ua/visnyk/889.pdf>
4. Єлінек Е. Якщо гуртом на облік взяти – то потім довго розбирати... [Електронний ресурс] / Е. Єлінек, К. Єрохін // Дебет-Кредит. – 2004. – № 38. – Режим доступу : <http://dtkt.com.ua/show/1cid0344.html>.
5. Кравченко А. В. Проблемные вопросы определения и гражданского оборота целостного имущественного комплекса как объекта недвижимости / А. В. Кравченко, И. И. Зеленкова // Адвокат. – 2012. – № 4. – С. 39-41.
6. Лебедь Н. Оценка имущества и имущественных прав в Украине / Н. Лебедь. – К., 2002. – 402 с.
7. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-п>.
8. Печений О. П. Майнові комплекси в системі об'єктів нерухомого майна / О. П. Печений // Українське комерційне право. – 2009. – № 9. – С. 27-36.
9. Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства [Електронний ресурс] : Наказ Фонду державного майна України від 29.12.2010 р. № 1954. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11>.
10. Про оренду державного та комунального майна [Електронний ресурс] : Закон України від 10.04.1992 р. № 2269-XII. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2269-12>.
11. Рилеев С. В. Нематеріальні активи: окремі нормативно-правові аспекти [Електронний ресурс] / С. В. Рилеев, А. Л. Романчук // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. – 2013. – Вип. 1. – С. 368–374. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvbdfa_2013_1_40.pdf.
12. Скрипник М. Є. Елементи облікової політики: необхідність та шляхи оптимізації / М. Є. Скрипник // Збірник матеріалів Всеукраїнської конференції «Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання». – Кременчук, 2013. – С. 315-318.
13. Скрипник Н. В. Сутність стратегічної управлінської звітності та підходи щодо її формування / Н. В. Скрипник, М. Є. Скрипник // Міжнародний науковий журнал «Науковий огляд». – Київ: ЦМНС «ТК Меганом», 2015. – № 5 (15). – С. 19–26.
14. Ткачук Г. О. Оренда майна цілісного майнового комплексу: проблеми бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Г. О. Ткачук // Вісник Одеського національного університету. –

2011. – Вип.2. – С. 41-43. – Режим доступу : <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/19479/11-Тkachuk.pdf?sequence=1>

15. Уткина С. И. Оценка эффективности имущественного комплекса горного предприятия / С. И. Уткина, А. В. Тен // Горный информационно-аналитический бюллетень (научно-технический журнал). – 2005. – № 8. – С. 14-23.

16. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] від 16.01.2003 р. № 435-IV. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

Alla Romanchuk, Candidate of Economic Sciences,
Serhiy Ryleev, Candidate of Economic Sciences,
Chernivtsi Trade and Economics Institute of KNTEU, Chernivtsi

INTEGRAL PROPERTY COMPLEXES: ASPECTS OF ACCOUNTING AND LEGAL

Annotation

The article examines the evolution of the definition of "integral property complex" in the normative acts which lost their force, and those that apply today. The authors comprehensively disclosed the components of integral property complexes, identified controversial issues in the legal field and the scientific literature. Based on the accounting interpretation of the studied concepts formed the composition and characteristics assessment of integral property complexes. The article outlined the differences between the terms: "integral property complex" and "property complex". Special attention is paid to the coverage of the existing accounting and legal issues relating to the integrated property complex. Weak reflection property of the integral property complexes in *buhgalterskom* significant accounting focuses on the transactions on their rent. The legal perspective in this field is commented by the authors, together with possible variants of their solution. The results of the research determined the directions of further deepening the research regarding the correct choice of criteria and methods of assessment of integral property complexes.

Keywords: integral property complexes, property, property rights, property systems, enterprise, business, accounting and property systems, legislation on property rights.

References:

1. Belov, V.A. (2004). *Imushhestvennye komplekсы: ocherk teorii i opyt dogmaticheskoy konstrukcii po rossijskomu grazhdans'komu pravu* [Property complexes: an Essay on the theory and experience of dogmatic construction by Russian law grazhdanskomu]. Moskva, 157 p. (in Russ.).
2. *Economic codex of Ukraine* (2013). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1361273008589150> (Accessed 16 January 2003) (in Ukr.).
3. Hruschyns'ka, N.I. (2004). The enterprise as a property complex. *Universytets'ki naukovi zapysky [University research note]*, vol. 4. Available at: <http://www.univer.km.ua/visnyk/889.pdf> (in Ukr.).
4. Yeliniek, E., Yerokhin, K. (2004). If bulk registered to take then long to disassemble. *Debet-Kredyt [Debit-Credit]*, vol. 38. Available at: <http://dtk.com.ua/show/1cid0344.html> (in Ukr.).
5. Kravchenko, A.V., Zelenkova, I.I. (2012). Problems of defining and civil turnover of integral property complex as object of real estate. *Advokat [Legal counsel]*, vol. 4, pp. 39-41 (in Ukr.).
6. Lebed', N. (2002). *Ocenka imushhestva i imushhestvennyh prav v Ukraine*. [Valuation of property and property rights in Ukraine]. Kiev, 402 p. (in Rus.).
7. Cabinet of Ministers of Ukraine (2003). *National standard № 1 "General bases of valuation of property and property rights"*, Resolution of 10.09. №1440. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-n> (in Ukr.).
8. Pechenyj, O.P. (2009). Property complexes in the system of real estate. *Ukrains'ke komertsijne pravo [Ukrainian commercial law]*, vol. 9, pp. 27-36 (in Ukr.).

9. Fund of the state property of Ukraine (2010). *The regulations on the procedure for determination of property to be included in the integral property complex of state enterprise*, Order of 29.12. № 1954. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11> (in Ukr.).

10. Fund of the state property of Ukraine (1992). *About lease of state and communal property*, Law of Ukraine of 10.04. № 2269-XII. Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2269-12> (in Ukr.).

11. Rylieiev, S.V., Romanchuk, A.L. (2013). Intangible assets: separate regulatory aspects. *Naukovyj visnyk Bukovyns'koho derzhavnogo finansovo-ekonomichnoho universytetu [Scientific Bulletin Bukovyna State Finance and Economics University]*, vol. 1, pp. 368-376. Available at: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvbdfa_2013_1_40.pdf (in Ukr.).

12. Skrypnyk, M.Ye. (2013). Elements accounting policies: the need and ways of optimization. *Finansove zabezpechennia diial'nosti sub'iektiv hospodariuvannia. Materialy Vseukrains'koi naukovopraktychnoi konferentsii [The financial support of business entities. Ukrainian conference materials]*. Kremenchuk, Ukraine, pp. 315-318 (in Ukr.).

13. Skrypnyk, N.V., Skrypnyk, M.E. (2015). Essence of strategic management accounting and approaches to its formation. *Naukovyj ohliad [Science Review]*. Kyiv, no. 5 (15), pp. 19-26 (in Ukr.).

14. Tkachuk, H.O. (2011). Lease of assets of the integral property complex: problems of accounting. *Visnyk Odes'koho natsional'noho universytetu [Bulletin of the Odessa National University]*, vol. 2. Available at: [<http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/19479/11-Tkachuk.pdf>] (in Ukr.).

15. Utkina, S.I., Ten, A.V. (2005). Evaluation of the effectiveness of the property complex of the mining enterprise. *Gornyj informacionno-analiticheskij bjulleten' [Mining information and analytical Bulletin]*, vol. 8, pp. 14-23 (in Russ.).

16. *Civil codex of Ukraine* (2013). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15/print1361273008589150> (Accessed 16 January 2003) (in Ukr.).



УДК 504:338.5+667

Л.Г. Столяр, к.е.н.,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ЕКОЛОГІЧНІ ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВ ЛАКОФАРБОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Анотація

У статті визначено рівень негативного впливу виробництва лаків та фарб на навколишнє середовище та організм людини. Досліджено етапи становлення Концепції сталого розвитку згідно з Декларацією Конференції ООН та місце України в сталому еколого-економічному збалансованому розвитку. Обґрунтовано, що під забрудненням доквілля розуміють привнесення у середовище або виникнення в ньому нових, не характерних для нього фізичних, хімічних, інформаційних чи біологічних агентів. Проаналізовано темпи забруднення навколишнього середовища та рівень екологічних витрат лакофарбових підприємств. Досліджено сутність екологічних витрат та їх класифікацію. Визначено, що під екологічними витратами розуміють витрати на природоохоронну діяльність. Запропоновано екологічні витрати виділяти як окрему складову загальнопромислових витрат лакофарбових підприємств.

Ключові слова: сталий розвиток, забруднення навколишнього середовища, екологічні витрати, поточні екологічні витрати, витрати на охорону навколишнього природного середовища, витрати в частині екологічних зобов'язань.