

Рівень фінансової безпеки гірничо-збагачувального комбінату				
Показник	Роки			
	1-й	2-й	3-й	4-й
Рівень фінансової безпеки	0,517	0,598	0,897	0,862

Отже, проведені розрахунки свідчать про значні коливання показника рівня фінансової безпеки комбінату, що досліджувався.

Розроблена методика якісної та кількісної оцінки фінансової безпеки підприємства на засадах маркетингового інструментарію є актуальною для вітчизняних суб'єктів підприємницької діяльності, її застосування стане чинником підвищення ефективності їх господарювання.

Список літератури

1. www.ukrrudprom.com.
2. www.ukrstat.gov.ua.
3. Бізнес № 42 від 20.10.2008, с. 124 – 126.
4. **Бланк И.А.** Управление финансовой безопасностью предприятия. – К.: Ника-Центр, 2004. – 776с.
5. **Капітула С.В.** Сущность и классификация экономической безопасности // Вісник КТУ, 2003 № 1, С. 142-144.
6. **Покропивний С.Ф.** Економіка підприємства: Підручник /С.Ф.Покропивний. – Вид. 3-тє, без змін. – К.:КНЕУ, 2006. - 528с.
7. **Турило А.М., Капітула С.В.** Комплексна оцінка фінансової безпеки підприємства // Вісник КТУ, 2006, № 5 (15), С. 210 – 213.
8. **Турило А.М., Капітула С.В.** Удосконалення класифікацій та визначення економічної безпеки підприємства // Економіка: проблеми теорії та практики – 2007. – Випуск 222, том III. – С. 671-680.

Рукопис подано до редакції 22.04.12

УДК 657:332.2

О.М. БРАДУЛ, д-р економ. наук, проф., Є.В.ТИМКО, канд. економ. наук, доц.,
Н.П. ЖИДКОВА, старший викладач, ДВНЗ «Криворізький національний університет»

ОСОБЛИВОСТІ ОПЕРАЦІЙ З ЗЕМЕЛЬНИМИ ДІЛЯНКАМИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ТА ДЕРЖАВНИХ КОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті досліджено сучасний стан операцій з земельними ділянками в Україні, визначена специфіка їх відображення в бухгалтерському обліку як права власності та права користування земельної ділянки.

Проблема та її зв'язок з науковими та практичними завданнями. Земельні ресурси - один із найважливіших компонентів природного середовища, які використовуються для виробництва матеріальних благ. Земля, завдячуючи своєму багатопільовому використанню, є головним засобом виробництва у сільськогосподарському і лісовому господарстві та просторово-територіальним базисом розміщення і розвитку продуктивних сил і місцем розселення людей.

Операції з земельними ділянками є доволі молодим об'єктом бухгалтерського обліку, який виник після затвердження Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку. Хоча, починаючи з 1995 року, Указами Президента України від 12.07.1995 №609/95, від 19.01.1999р № 32/99, від 29.12.1999р №1626/99, від 04.02.2000р №168/2000 дозволялось передавати земельні ділянки у приватну власність через викуп юридичним особам і підприємцям. На сьогодні операції з земельними ділянками є досить різноплановими (за виключенням земельних ділянок сільськогосподарського призначення для ведення товарного сільськогосподарського виробництва): купівля-продаж; обмін; передача у спадщину; застава; дарування та інші цивільно-правові угоди.

Отже, в сучасних умовах питання правильності відображення в обліку операцій з земельними ділянками набуває великого значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку земельних ділянок розглядалося в наукових дослідженнях таких вчених як Н.М. Ткаченко, В.М. Жука, Ю.С. Бездушної, І. Назарбаєвої, А. Риндя, М. Климовська, Л.І. Антіпова, Ф.Ф. Бутинець, Б.С. Гузар, А.Є. Данкевич, М.Я. Дем'яненко, С.І. Дерев'янюк, В.А. Дерій, Джюга Р.Т., В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, О.О. Петрова, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, А.М. Третяк, В.М. Трегобчук, В.П. Ярмоленко та інших вчених. В роботах І. Назарбаєвої та М. Климовської було визначено, що особливість земельних ділянок як об'єкту бухгалтерського обліку проявляється, з одного боку, в залежності від правового статусу, а саме права власності та права користування, а з іншого - з існуванням трьох

груп об'єктів обліку: земельні ділянки, як такі, право користування земельною ділянкою та капітальні витрати на поліпшення земельної ділянки. Зокрема, у своїх дослідженнях Б.С. Гузар визначає місце земельної ділянки у складі основних засобів підприємства та у структурі рахунків бухгалтерського обліку. У публікаціях С.І. Дерев'янка подаються практичні рекомендації аналітичного обліку земель через реєстрацію усієї інформації про основний засіб - "земельна ділянка" в Інвентарних картках.

Земельні відносини, операції з земельними ділянками завжди викликали великий інтерес та полеміку. В значній мірі це пояснюється розбіжностями, що проявляються через різнопланове тлумачення можливості проведення операцій в різних законодавчо-нормативних актах для підприємств з різними організаційно-правовими формами власності. Також заслуговує уваги дослідження питання проведення цих операцій з точки зору оподаткування, постановки на облік та інші.

Постановка завдання. Автори вважають за необхідне визначити мету дослідження в даній роботі як дослідження можливості проведення різнопланових операцій з земельними ділянками, спираючись на трактування проведення цих операцій в законодавчо-нормативних актах з урахуванням пояснень відповідних установ.

Викладення матеріалу та результати. З метою регулювання земельних відносин, управління земельними ресурсами, організацією раціонального використання та охорони земель, проведення оцінки землі, справляння плати за землю в Україні введено в дію Закон України «Про Державний земельний кадастр». Державний земельний кадастр - єдина державна геоінформаційна система відомостей про землі, розташовані в межах державного кордону України, їх цільове призначення, обмеження у їх використанні, а також дані про кількісну і якісну характеристику земель, їх оцінку, про розподіл земель між власниками і користувачами. Виконання цього Закону вимагає від суб'єктів господарювання проведення операцій по державній реєстрації земельної ділянки, на якій суб'єкт господарювання веде свою фінансово-господарську діяльність.

Земля в Україні може перебувати у приватній, комунальній та державній власності. Право власності на землю набувається та реалізується на підставі Конституції України, Земельного Кодексу України, а також інших законів, що видаються відповідно до них.

Право власності на землю - це право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками [1].

Суб'єктами права власності на землю є: громадяни та юридичні особи - на землі приватної власності; територіальні громади, які реалізують це право безпосередньо або через органи місцевого самоврядування, - на землі комунальної власності; держава, яка реалізує це право через відповідні органи державної влади - на землі державної влади. [1].

Право користування землею включає право постійного користування земельною ділянкою та право оренди земельної ділянки.

Право постійного користування земельною ділянкою - це право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку. Отже, право постійного користування, на відміну від права власності, виключає право розпоряджатися землею.

Таке право набувають: підприємства, установи та організації, що належать до державних та комунальної власності.

Варто відмітити, що право постійного користування не може бути надано підприємствам, які мають форму власності, відмінну від державної та комунальної. Виключення складають підприємства, які отримали Державні акти на постійне користування земельними ділянками до введення в дію відповідного акту. Так, Вищий Арбітражний суд признав таке право і визнав діючими Державні акти на постійне користування земельними ділянками, що були надані гірничо-збагачувальним комбінатам Криворізького басейну.

Загалом, підприємства, які організовані як приватні та державні підприємства, які ведуть комерційну діяльність, мають право, за згодою засновників, викупити (для приватних підприємств) чи отримати безкоштовно (для державних чи комунальних підприємств), земельну ділянку. У такому випадку облік вартості земельної ділянки ведеться відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» за рахунком 10 «Основні засоби» за субрахунком 101 «Земельні ділянки». З дебетом субрахунку 101 відображається надходження земельних ділянок на баланс підприємства. Витрати на

придбання земельних ділянок відображаються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після відображення за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Облік ведеться за первинною вартістю, при формуванні якої включаються: державне мито, витрати на проведення процедури приватизації (передачі в постійне користування), плата за видачу державного акту про право власності на земельну ділянку (право постійного користування земельною ділянкою).

Вартість землі досить висока і отримання земельної ділянки в якості основних засобів вимагає значних фінансових витрат. тому державному чи комунальному підприємству необхідно вирішити таку собі дилему: чи купувати землю, чи отримати право постійного користування. Введення в господарських оборот землі як основних засобів має відповідні переваги, а саме, вартість земельної ділянки може бути внесена до статутного фонду підприємства, може виступати в якості застави, при отриманні кредиту. У той час як право користування земельною ділянкою державної або комунальної власності не може бути відчужено її землекористувачем іншим особам, внесено до статутного капіталу, передано у заставу [1 ст. 102-1, п.30].

Право постійного користування відноситься до необоротних (нематеріальних) активів згідно ПСБО №8, для проведення операцій з обліку використовується рахунок 12 «Нематеріальні активи» за субрахунком 122 «Права користування майном». Право постійного користування земельною ділянкою відображається в складі додаткового капіталу за субрахунком 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Кореспонденція рахунків наведена в табл. 1

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з відображення прав користування земельними ділянками
(у складі нематеріальних активів)

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Оцінка земельної ділянки
	Дт	Кт	
Відображено право користування земельною ділянкою, що передано безкоштовно	154 - Придбання (створення) нематеріальних активів» відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, що обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи»	424 – «Безоплатно одержані необоротні активи відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб	Справедлива вартість
Відображено витрати, пов'язані з державною реєстрацією прав на земельну ділянку	154	685 - «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68	Фактична сума понесених витрат
Відображено право користування земельною ділянкою у складі нематеріальних активів	122 - «Права користування майном» ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	154	Справедлива вартість з урахуванням витрат (п.2)

Вартість цього права визначається відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». Згідно цьому Закону для відображення вартості земельних ділянок та права постійного користування земельними ділянками в бухгалтерському обліку, обов'язково має бути проведена експертна грошова оцінка цих земель. Проведення цієї оцінки регламентується Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок.

Отже, при отриманні державним, комунальним підприємством чи бюджетною установою, Державного акту на постійне користування земельною ділянкою, вартість цієї земельної ділянки визначається як справедлива (ринкова).

В пункті 10 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вказано, що придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 11 цього Положення (стандарту). В п. 11 вказується, що 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. В п. 19 відповідного Положення дається роз'яснення, відповідно переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

На сьогодні активного ринку стосовно права постійного користування земельною ділянкою не існує. І оскільки це є правом підприємства чи організації здійснювати цю переоцінку, то як правило, переоцінка не відбувається. Для проведення переоцінки земельної ділянки необхідно звернутися до відповідної організації, яка має право ведення оціночної діяльності. Це призводить до додаткових фінансових витрат.

Але варто відмітити, що оцінна вартість, яка вказується у Звіті про визначення ринкової вартості земельної ділянки, дійсна в межах 1 року. Отже, після закінчення строку дії Звіту, вартість, за якою було обліковано право постійного користування, не є ринковою.

Права користування земельною ділянкою та вартість земельної ділянки відповідно п. 145.1.7 не підлягає амортизації.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення таких господарських операцій та які для підтвердження фактів здійснення господарських операцій повинні містити обов'язкові реквізити, визначені цим Законом.

Порядок відображення в обліку операцій з надходження, збереження і використання земельних ділянок визначено пунктами 2.3 і 2.6 Інструкції з обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64. Відповідно до пункту 2.6 цієї Інструкції земельні ділянки обліковуються на підставі державних актів, якими посвідчується право власності на земельну ділянку або право постійного користування та встановлюються площа та вартість переданих земельних ділянок.

Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку його застосування, затвердженого наказом Державного казначейства України від 10.12.99 № 114 [5], земля, яка згідно з чинним законодавством придбана та/або надана для користування установі, у тому числі здана в оренду обліковується на субрахунку бухгалтерського обліку 101 «Земельні ділянки». Але вказаний в інструкції субрахунок дозволяє обліковувати земельні ділянки як основні фонди, в той час, як право постійного користування є нематеріальним активом, яке варто було б, і вірніше, виходячи з економічного змісту визначення цього права, обліковувати

Інструкція [5] дає пояснення, пункт 1.2 та п.1.3, що бухгалтерський облік необоротних активів повинен забезпечити правильне документарне оформлення та своєчасне відображення в регістрах бухгалтерського обліку надходження, переміщення, вибуття всіх необоротних активів, які належать установі, в тому числі і здані в оренду. У складі необоротних активів обліковуються: земельні ділянки, капітальні витрати ... права користування природними ресурсами і т.д.

На думку авторів, облік права постійного користування було більш коректно вести за рахунком 12 «Нематеріальні активи», субрахунок 121. Окрім того, з урахуванням вимог Земельного кодексу України, установа, чи підприємство, якій надано земельну ділянку у постійне користування, не має право передавати земельну ділянку, чи її частину в оренду. Тому запис в Інструкції [5], слід відкоригувати, а саме дати пояснення стосовно права постійного користування земельною ділянкою та операцій, які має право проводити установа

Відповідно до статті 9 розділу 1 «Загальні положення» Податкового кодексу України (далі - Кодекс) плата за землю належить до загальнодержавних податків і зборів, які є обов'язковими до сплати на усій території України, і в повному обсязі зараховується до місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки [3].

Згідно з п. 14.1.147 ст. 14 ПК плата за землю об'єднує в собі два обов'язкові платежі - земельний податок та орендну плату за земельні ділянки державної та комунальної власності.

Земельний податок - це обов'язковий платіж, який справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також з постійних землекористувачів, а орендна плата за

земельні ділянки державної та комунальної власності (далі - орендна плата) - обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою.

Платниками земельного податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв), а також землекористувачі, а орендної плати - орендарі земельних ділянок.

Відмінність землекористувача від власника земельної ділянки полягає у самій сутності права власності як такого. Власник має право володіти, користуватись та розпоряджуватись належною йому земельною ділянкою, а землекористувач лише володіти та користуватись. Розпорядження притаманне лише власнику земельної ділянки.

Отже, власники земельних ділянок та землекористувачі, яким земельні ділянки надані у постійне користування, є платниками земельного податку, а орендарі земельних ділянок державної та комунальної власності є платниками орендної плати за землю.

Маючи землю в постійному користуванні, підприємство чи установа не можуть вільно розпоряджатися ними, самостійно здавати в оренду, дозволяти забудову іншим особам. Але, варто відмітити, що характерною рисою сьогодення є надання в оренду будівель чи споруд, які є власністю таких підприємств чи установ. І, тоді варто звернути увагу на ст.796 та ст. 797 Цивільного кодексу України, де вказано, що одночасно з правом найму будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) наймачеві надається право користування земельною ділянкою, на якій вони знаходяться, а також право користування земельною ділянкою, яка прилягає до будівлі або споруди, у розмірі, необхідному для досягнення мети найму. Плата, яка справляється з наймача будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини), складається з плати за користування нею і плати за користування земельною ділянкою [3, ст. 797]. Для визначення суми плати за користування земельною ділянкою необхідно мати відповідний розмір частини земельної ділянки, яка передається в користування разом з правом найму на будівлі чи споруди. Отже, суперечність, яка виникає при трактуванні положень Земельного кодексу та Цивільного кодексу з питань проведення операцій з земельними ділянками для підприємств, організацій та установ, яким земельні ділянки надані як право постійного користування земельними ділянками, має бути вирішена через узгодження положень цих документів.

Висновки та напрямок подальших досліджень. Неузгодженість ряду положень Земельного та Цивільних кодексів порушує правильність документарного оформлення та своєчасного відображення в реєстрах бухгалтерського обліку операцій з земельними ділянками підприємств державної та комунальної форми власності.

Ведення обліку права постійного користування земельною ділянкою для бюджетних установ варто було б вести на рахунку 12, субрахунок 121, що буде відповідати більш точній трактовці економічної сутності права користування земельною ділянкою, а саме як нематеріальної складової необоротних активів установи

Список літератури

1. Земельний кодекс України. Закон від 25.10.2001 №2768-III, поточна редакція від 09.12.2012р // <http://zakon2.rada.gov.ua>.
2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку №8 Нематеріальні активи.
3. Податковий кодекс України // kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukrainy.
4. Цивільний кодекс України // <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
5. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Державне казначейство; Наказ, Інструкція від 17.07.2000 № 64.

Рукопис подано до редакції 12.04.12

УДК 658.5

О.Г. РЯБИКІНА, асистент, ДВНЗ «Криворізький національний університет»

РОЗРОБЛЕННЯ СТРАТЕГІЇ ТЕХНОЛОГІЧНОГО РОЗВИТКУ ГІРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНИХ КОМБІНАТІВ

Розглянуто питання необхідності розроблення стратегії технологічного розвитку гірничо-збагачувальних комбінатів Кривбасу з метою досягнення ними технологічної конкурентоспроможності на основі удосконалення управління техніко-технологічною базою з урахуванням нових, обґрунтованих імперативів розвитку.