

- [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/1038/>
9. *Студинський В.А.* Економічна поведінка в трансформаційній економіці / В.А. Студинський. — К.: Фенікс, 2010. — 2010. — 264 с.
 10. *Samuelson P.* The Pure Theory of Public Expenditure / P. Samuelson // Review of Economics and Statistics. #36, 1954. — P. 387–389.
 11. *Аузан А.* Экономика всего: Как институты определяют нашу жизнь / А. Аузан. — Ульяновск: Манн, Иванов, Фербер. — 2011. — 147 с.

УДК 657

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ОБЧИСЛЕННЯ РЕНТНОЇ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ

Б.М. Занько

*кандидат економічних наук, доцент
доцент кафедри бухгалтерського обліку*

Університет державної фіскальної служби України

Обґрунтовано необхідність накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, що використовується для обчислення рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, склад якої зумовлений вимогами податкового законодавства.

Ключові слова: *бухгалтерський облік рентної плати, виробнича собівартість, витрати, корисні копалини, рентна плата за користування надрами.*

Підприємства, які проводять господарську діяльність з видобування корисних копалин (мінеральної сировини), зобов'язані сплачувати рентну плату. При цьому для обчислення суми податкового зобов'язання з рентної плати підприємству може знадобитися докладна інформація, яка стосується витрат, пов'язаних із видобуванням корисних копалин. Тому актуальним є дослідження складу інформації, яка використовується для обчислення рентної плати згідно з вимогами податкового законодавства, та обґрунтування необхідності накопичення її в системі бухгалтерського обліку.

Основні аспекти бухгалтерського обліку як джерела інформації для прийняття управлінських рішень у своїх працях розглядали М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Т.В. Давидюк, Н.М. Марченко, Ю.А. Кузмінський, О.В. Лишценко, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, М.Г. Чумаченко та ін.

Віддаючи належне науковим напрацюванням цих учених, слід відзначити, що питання щодо необхідності накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, яка використовується для обчислення податків (зокрема, рентної плати), розглянуто не повною мірою і потребує подальшого наукового дослідження.

У цій статті подано обґрунтування необхідності накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, що використовується для

обчислення рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, склад якої зумовлений вимогами податкового законодавства.

Надра, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами права власності Українського народу. Від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених Конституцією України [7].

Якщо суб'єкти господарювання набули права користуватися об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, то вони стають платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, що встановлено пп. 252.1.1 п. 252.1 ст. 252 Податкового кодексу України [8].

Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин є лише однією з шести складових такого загальнодержавного податку, як рентна плата. Серед інших складових рентної плати, які сплачуються в Україні, можна відзначити рентну плату за користування радіочастотним ресурсом України; рентну плату за спеціальне використання

води; рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів і т.д.

Таким чином, за користування ресурсами або за використання певних ресурсів у визначених податковим законодавством випадках слід сплачувати рентну плату. Рентні відносини мають тривалу історію. Як відзначає Г.С. Григор'єв, «рентні відносини є породженням процесу обміну. Власник надлишку ресурсу, в якому він не відчуває нагальної потреби, починає обмінювати цей надлишок, надаючи його в користування іншим економічним агентам за певну винагороду» [2, с. 45].

Важливе значення для поповнення бюджету має порядок обчислення рентної плати. Б.М. Данилишин та В.С. Міщенко вважають, що «рентні платежі за спеціальне використання природних ресурсів можуть установлюватися у вигляді як абсолютних, так і відсоткових ставок від вартості видобутої сировини або її обсягу в натуральних одиницях, чи отриманої з неї продукції, від ціни реалізації тощо» [3, с. 83].

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства — видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у звітному періоді, приведеної у відповідність із стандартом, установленим галузевим законодавством [8].

Згідно з пп. 14.1.128 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, обсяг видобутих корисних копалин (мінеральної сировини) у гірничодобувного підприємства обліковується як запаси, які складаються із сировини, призначеної для обслуговування виробництва та адміністративних потреб, і готової продукції, що виготовлена на гірничодобувному підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [8]. У бухгалтерському обліку такі запаси слід відображати відповідно на рахунках 20 «Виробничі запаси» та 26 «Готова продукція».

Для обчислення податкового зобов'язання з рентної плати важливе значення має база оподаткування. Відповідно до п. 252.6 ст. 252 Податкового кодексу України, базою оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин є вартість обсягів видобутих у звітному періоді корисних копалин, яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства) [8].

При визначенні вартості обсягів видобутих у звітному періоді корисних копалин можуть бути застосовані різні способи. Згідно з п. 252.7 ст. 252 Податкового кодексу України, вартість відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства — видобутої корисної копалини у звітному періоді обчислюється платником для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства) за більшою з таких її величин:

1) за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства — видобутої корисної копалини;

2) за розрахунковою вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства — видобутої корисної копалини, крім вуглеводневої сировини [8].

Розрахункова вартість видобутої корисної копалини — це показник, який використовується в підсистемі податкового обліку для цілей визначення податкового зобов'язання з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин. Для обчислення такої розрахункової вартості використовується формула, наведена у п. 252.16 ст. 252 Податкового кодексу України.

Визначення розрахункової вартості відповідного виду товарної продукції (видобутої корисної копалини) — досить складний процес, який потребує докладної інформації про використані підприємством ресурси. Як зауважує П.Л. Сук, саме «бухгалтерський облік витрат повинен забезпечити одержання інформації про використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів у процесі діяльності підприємства» [11, с. 77].

Розрахункова вартість відповідного виду товарної продукції (видобутої корисної копалини) може бути визначена лише за наявності в системі бухгалтерського обліку докладної обліково-аналітичної інформації, яка стосується як господарської діяльності підприємства в цілому, так і витрат, пов'язаних із видобуванням корисних копалин. І.В. Заєць стверджує, що «обліково-аналітична інформація є основою для прийняття рішень з організації, планування й регулювання господарської діяльності підприємства» [5, с. 97].

Склад витрат, які враховуються при обчисленні розрахункової вартості видобутих корисних копалин, визначено п. 252.11 ст. 252 Податкового кодексу України. Відповідно до пп. 252.11.1 п. 252.11 ст. 252 цього Кодексу, при обчисленні розрахункової вартості слід враховувати матеріальні витрати, в тому числі витрати, пов'язані з виконанням господарських договорів із давальницькою сировиною. Проте, як виняток, деякі матеріальні витрати не

можуть бути враховані при обчисленні розрахункової вартості видобутих корисних копалин. Зокрема, це стосується матеріальних витрат, пов'язаних із зберіганням, транспортуванням та пакуванням видобутих корисних копалин, виробництвом і реалізацією інших видів продукції, товарів (робіт, послуг) [8].

При обчисленні розрахункової вартості видобутих корисних копалин також необхідно враховувати:

- витрати з оплати праці, крім витрат з оплати праці працівників, які не зайняті в господарській діяльності з видобування відповідного виду корисної копалини, що встановлено пп. 252.11.2 п. 252.11 ст. 252 Податкового кодексу України;

- витрати з ремонту основних засобів, крім витрат на ремонт основних засобів, не пов'язаних технічно та технологічно з господарською діяльністю з видобування відповідного виду корисної копалини, що визначено пп. 252.11.3 п. 252.11 ст. 252 Податкового кодексу України [8].

Крім того, при відображенні в підсистемі податкового обліку витрат, що включаються до розрахункової вартості видобутих корисних копалин, слід враховувати обмеження, установлені пп. 252.11.4 п. 252.11 ст. 252 Податкового кодексу України. Згідно з цим підпунктом, при обчисленні розрахункової вартості видобутих корисних копалин враховуються інші витрати, що належать до складу витрат, крім витрат, не пов'язаних з господарською діяльністю з видобування відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства — видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), у тому числі:

- які виникають внаслідок формування фінансових резервів;

- на сплату відсотків боргових зобов'язань платника рентної плати;

- на внесення рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

- на сплату штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду [8].

Звернемо увагу, що значення терміна «фінансові резерви» у Податковому кодексі України не розкривається. Можна припустити, що під фінансовими резервами в даному випадку маються на увазі, зокрема, забезпечення, які, згідно з п. 4 П(С)БО 11 «Зобов'язання», визначаються як зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [9]. Як приклад такого зобов'язання, для погашення якого підприємство резервує кошти, можна навести забезпечення для відшкодування на-

ступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам.

Створення забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам передбачено п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» [9]. Витрати на створення цього забезпечення в частині майбутньої оплати відпусток працівників, що безпосередньо задіяні у видобуванні відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства, в бухгалтерському (фінансовому) обліку як прями витрати можуть бути включені до виробничої собівартості видобутої корисної копалини. Проте в підсистемі податкового обліку при обчисленні розрахункової вартості видобутих корисних копалин витрати на створення забезпечення на виплату відпусток працівникам враховувати не можна, оскільки відповідне обмеження встановлено пп. 252.11.4 п. 252.11 ст. 252 Податкового кодексу України. Цей висновок ґрунтується на припущенні, що під терміном «фінансові резерви» в Податковому кодексі України розуміються, зокрема, і створені підприємством резерви для погашення зобов'язань з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу, в тому числі забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам.

Таким чином, щоб забезпечити, згідно з п. 252.7 ст. 252 Податкового кодексу України, обчислення розрахункової вартості видобутих корисних копалин у підсистемі податкового обліку, підприємство повинне мати у своєму розпорядженні згрупований певним чином масив економічних показників щодо понесених цим суб'єктом господарювання витрат. М.Я. Дем'яненко та В.М. Рожелюк звертають увагу на те, що, «вступаючи в систему бухгалтерського обліку, масив економічних показників збирається на рахунках аналітичного обліку з наступним узагальненням їх на рахунках синтетичного обліку відповідно до встановлених методів і способів групування, систематизації та вторинної реєстрації даних про стан і рух економічно однорідних видів господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів» [4, с. 10].

Дані щодо зазначених вище витрат накопичуються в системі бухгалтерського обліку підприємства згідно з П(С)БО 16 «Витрати», яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності [10]. Проте частина вітчизняних підприємств складає фінансову звітність за міжнародними стандартами, що певним чином впливає на групування та класифікацію

витрат. У зв'язку з цим Н.В. Бондарчук відзначає, що «міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності підприємства, та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю. У П(С)БО 16 витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прями й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати» [1, с. 21].

У бухгалтерському обліку рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин відображається згідно з п. 18 П(С)БО 16 «Витрати», в якому встановлено, що податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг) наєжать до адміністративних витрат [10]. Якщо підприємство визначило суму рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, яка повинна бути сплачена до бюджету з кожної одиниці видобутої мінеральної сировини певного виду, то воно може включити витрати на нарахування такої рентної плати, як інші прями витрати до виробничої собівартості товарної продукції гірничого підприємства.

Витрати на нарахування відповідної суми рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, як інші прями витрати, відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво», що передбачено Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [6]. Проте в підсистемі податкового обліку при обчисленні розрахункової вартості видобутих корисних копалин витрати на внесення рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин враховувати не можна, оскільки відповідне обмеження встановлено пп. 252.11.4 п. 252.11 ст. 252 Податкового кодексу України.

ВИСНОВКИ

1. Інформацію, яка необхідна для обчислення рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, у тому числі інформацію щодо складу витрат, пов'язаних із видобуванням корисних копалин, підприємству доцільно накопичувати в системі бухгалтерського обліку.

2. При обчисленні рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин може використовуватися розрахункова вартість відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства — видобутої корисної копалини. Склад витрат, які можуть бути враховані при визначенні розрахункової вартості видобутої корисної копалини, встановлено Податковим кодексом України.

3. Дані щодо складу витрат, пов'язаних із видобуванням корисних копалин, які накопичені підприємством у системі бухгалтерського обліку, можуть бути використані для визначення розрахункової вартості видобутої корисної копалини. При цьому слід враховувати, що окремі витрати, які відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», включаються до виробничої собівартості товарної продукції гірничого підприємства, згідно з нормами Податкового кодексу України не можуть бути включені до розрахункової вартості відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства — видобутої корисної копалини.

Питання щодо накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, яка необхідна для обчислення рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, є актуальним і до кінця не вирішеним, тому потребує подальшого наукового дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика: [монографія у 2 т. / за ред. П.І. Атамас]. — Дніпропетровськ: ФОР Дробязко С.І., 2014. — т. 1. — 216 с.
2. Григор'єв Г.С. Зародження рентних відносин та розподілу праці і трансформація економічного простору в первісному суспільстві / Г.С. Григор'єв // Наукові записки НаУКМА. — 2012. — Т. 133. — С. 43–48.
3. Данилишин Б.М. Рента та розвиток рентних відносин в Україні / Б.М. Данилишин, В.С. Міщенко // Наука та інновації. — 2006. — Т. 2. — № 5. — С. 81–92.
4. Дем'яненко М.Я. Системний підхід до формування облікової інформації для потреб управління / М.Я. Дем'яненко, В.М. Рожелюк // Облік і фінанси. — 2016. — № 2. — С. 8–15.
5. Заєць І.В. Роль інформації в системі управління підприємством / І.В. Заєць // Вісник Житомирського державного технологічного університету. — Серія: «Економічні науки». — 2010. — № 2 (52). — С. 97–98.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. за № 291. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

7. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
11. Сук П.Л. Формування облікової інформації про витрати / П.Л. Сук // Облік і фінанси. — 2016. — № 2. — С. 76–80.

УДК 332.33

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ РОЗРОБЛЕННЯ РЕЄСТРУ МАЛОПРОДУКТИВНИХ І ДЕГРАДОВАНИХ ЗЕМЕЛЬ

Н.В. Кузін*

кандидат економічних наук, доцент
завідувач кафедри землевпорядкування та кадастру

Сумський національний аграрний університет

Обґрунтовано теоретико-методологічні підходи до розроблення реєстру малопродуктивних і деградованих земель. Обґрунтовано методологію створення такого реєстру малопродуктивних і деградованих земель, яка розглядається як система, що поєднує принципи, дослідницькі підходи, критерії та методи формування реєстру.

Ключові слова: малопродуктивні і деградовані землі, охорона земель, орнонепридатні землі, реєстр земель, агроландшафт.

Актуальність розроблення реєстру малопродуктивних і деградованих земель (далі — МіДЗ) не викликає сумніву. Вона визначається кількома важливими обставинами: 1) загостренням екологічних проблем у природокористуванні та постійними втратами земель унаслідок негативної діяльності людини (скороченням загальної площі сільськогосподарських угідь, зменшенням площ зрошуваних і осушених земель, погіршенням їхнього меліоративного стану й господарського використання, збільшенням негативного балансу гумусу орних земель, забруднення ґрунтів важкими металами, радіонуклідами тощо); 2) відсутністю актуальної та достовірної інформації про МіДЗ у структурі даних Державного земельного кадастру та документації із землеустрою яка відображає параметри їхнього стану та використання; 3) необхідністю забезпечення органів державної влади та місцевого самоврядування, зацікавлених підприємств,

установ та організацій, громадян інформацією про МіДЗ, що сприятиме прийняттю науково обґрунтованих рішень щодо виведення їх зі складу орних земель через консервацію (реабілітацію). Внаслідок розвитку цих процесів екологічна стійкість агроекосистем знижується. Для ефективного управління земельними та іншими природними ресурсами, а також з метою розроблення комплексу ґрунтозахисних заходів, заходів з економічного стимулювання власників і землекористувачів до раціонального використання та охорони ґрунтів і земель необхідні просторово організовані, регіонально систематизовані дані про кількісний і якісний стан земель сільськогосподарського призначення, в тому числі малопродуктивних і деградованих. Такі дані можливо генерувати при створенні такого інформаційного ресурсу.

Таким чином, важливим науковим і практичним завданням є розроблення теоретико-методологічних засад зі створення реєстру МіДЗ, запровадження та підтримка його в актуальному стані, в тому числі відображення на Публічній кадастровій карті України

* Науковий консультант — Добряк Дмитро Семенович, доктор економічних наук, професор, чл.-кор. НААН