



Отримано: 23 лютого 2018 р.

Прорецензовано: 04 березня 2018 р.

Прийнято до друку: 13 березня 2018 р.

e-mail: zamulairina@gmail.com

DOI: 10.25264/2311-5149-2018-8(36)-95-98

Замула І. В., Осадча Т. С. Природна рента як об'єкт бухгалтерського обліку та оподаткування. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НаУОА, березень 2018. № 8(36). С. 95–98.

УДК: 657.222: 330.15

JEL-класифікація: M 41

Замула Ірина Валеріївна,*доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту, Житомирський державний технологічний університет***Осадча Тетяна Станіславівна,***доктор економічних наук, завідувач кафедри обліку і аудиту, Херсонський економічно-правовий інститут*

ПРИРОДНА РЕНТА ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ

Економічна теорія чітко визначає особливості рентних відносин на рівні держави, проте в бухгалтерському обліку немає будь-якої інформації щодо ренти. Недостатня увага ренті значно збільшує ризик недостовірної оцінки фінансового стану підприємств і впливає на об'єктивність та ефективність прийняття управлінських рішень. Тому метою дослідження є визначення сутності природної ренти як об'єкта бухгалтерського обліку й оподаткування.

Для вирішення вказаної проблеми окреслено особливості визнання природної ренти об'єктом бухгалтерського обліку й оподаткування, що дозволяє сформулювати вичерпну та достовірну інформацію для управління надходами підприємства. З огляду на особливості використання та відновлення природних ресурсів, відповідно до положень концепції сталого розвитку, окреслено склад і функції рентних платежів в Україні. Пропозиції спрямовано на досягнення справедливого розподілу природних багатств між сучасним і майбутніми поколіннями на основі вдосконаленого облікового відображення рентних відносин.

Ключові слова: бухгалтерський облік, оподаткування, рента, природна рента, природні ресурси, сталий розвиток.

Замула Ирина Валериевна,*доктор экономических наук, профессор кафедры учета и аудита,**Житомирский государственный технологический университет***Осадчая Татьяна Станиславовна,***доктор экономических наук, заведующая кафедрой учета и аудита, Херсонский экономико-правовой институт*

ПРИРОДНАЯ РЕНТА КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Экономическая теория четко определяет особенности рентных отношений на уровне государства, однако в бухгалтерском учете нет какой-либо информации о ренте. Недостаточное внимание ренте значительно увеличивает риск неадекватной оценки финансового состояния предприятия и влияет на объективность и эффективность принятия управленческих решений. Поэтому целью исследования является определение сущности природной ренты как объекта бухгалтерского учета и налогообложения.

Для решения указанной проблемы определены особенности признания природной ренты объектом бухгалтерского учета и налогообложения, что позволяет сформировать исчерпывающую и достоверную информацию для управления сверхдоходами предприятия. Учитывая особенности использования и восстановления природных ресурсов в соответствии с положениями концепции устойчивого развития, определен состав и функции рентных платежей в Украине. Предложения направлены на достижение справедливого распределения природных богатств между существующим и будущими поколениями на основе усовершенствованного учетного отображения рентных отношений.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налогообложение, рента, природная рента, природные ресурсы, устойчивое развитие.

Irina Zamula,*Doctor of Economics, Professor at the Department of Accounting and Audit, Zhytomyr State Technological University***Tetiana Osadcha,***Doctor of Economics, Head of the Department of Accounting and Audit, Kherson Economic-Law Institute*

NATURAL RENT AS AN ACCOUNTING AND TAXATION OBJECT

Economic theory clearly defines the features of rent relations at the State level, but there is no information on rent in terms of accounting. Insufficient attention significantly increases the risk of an enterprises financial condition inadequate assessment and affects the objectivity and effectiveness of making managerial decisions. Therefore, the purpose of the study is to determine the essence of the natural rent as an accounting and taxation object.

In order to solve this problem, the features of recognizing natural rent as an object of accounting and taxation are outlined, which allows to elaborate comprehensive and reliable information for management of an enterprises over revenues. Taking into account

the peculiarities of the natural resources use and restoration and in accordance with the provisions of the sustainable development concept, the composition and functions of rental payments of Ukraine are defined. Proposals within the article aim at the achievement of a natural wealth fair distribution among existing and future generations based on improved accounting of rental relationships.

Key words: *accounting, rent, taxation, natural rents, natural resources, sustainable development.*

Постановка проблеми. Зазвичай на рівні підприємства ренти розглядають як підприємницький дохід, тобто результат підприємницьких здібностей, що зумовлює її необґрунтоване привласнення суб'єктами господарювання, ігноруючи необхідність ефективного розподілу такої ренти. Реальні ж джерела виникнення ренти залишаються невизначеними, що призводить до того, що система управління підприємства отримує викривлену картину наявних у своєму розпорядженні факторів подальшого розвитку, наражаючи його в такий спосіб на ризик побудови неефективних стратегій.

Брак повної та чіткої інформації про процеси формування ренти на рівні підприємства суттєво ускладнює завдання розподілу та відтворення на мікро- та макроекономічному рівнях, актуальність яких зростає в умовах необхідності реалізації концепції сталого розвитку.

Перерозподіл наддоходів сприятиме вирішенню проблеми економічної нерівності як в Україні, так і в усьому світі, адже близько 40% активів світу належить 1% найбагатших людей, 10% найбагатших людей володіють 85% усіх активів, а 50% населення володіє активами в розмірі менше ніж 1% [5]. Аналогічну ситуацію спостерігаємо на рівні суб'єктів господарювання. За даними дослідження вчених Вищої технічної школи Цюриха 147 транснаціональних корпорацій контролюють 40% усього світового доходу [5], що складає менше ніж 1% від усієї кількості транснаціональних компаній у світі. Враховуючи, що їм належать різні частки в акціонерному капіталі інших найбільших у світі компаній реального сектора економіки, рівень контролю світового доходу сягає 80%.

Подібні тенденції характерні й для України. За оцінками експертів, які під час розрахунків враховували й тіньові доходи, різниця в доходах 10% найбагатших і 10% найбідніших в Україні сягає 40 разів [5]; 42,5% населення володіють активами на суму менше ніж 1 000 доларів США, 53,4% – від 1 000 до 10 000 доларів США, 4% – 10 000-100 000 доларів США і лише 0,1% володіють активами на суму більше 100 000 доларів США [1]. Україна впевнено посідає місце найбіднішої країни Європи. Вирішення проблеми ефективного розподілу та відтворення на цьому фоні є досить складним, що негативно впливає на розвиток економіки, рівень конкурентоспроможності та становлення інституту власності в Україні.

Можливість ефективного розподілу і подальшого відтворення ресурсів мало б відбуватися на основі теорії ренти та відповідно до принципів концепції сталого розвитку. Однак цього не відбувається, зокрема через брак інформації про формування ренти та рентоутворювальних факторів.

Складність і багатогранність проблеми управління формуванням, розподілом і використанням ренти за її видами і зумовлює необхідність проведення фундаментальних досліджень у цьому напрямі. Звужене трактування ренти та брак такої категорії в бухгалтерському обліку є перепоною для ефективного управління нею, спрямованого на вирішення актуальних соціальних проблем, які стосуються питань ефективного розподілу ренти як на рівні суб'єкта господарювання, так і на рівні економічної системи загалом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Протягом останніх років досліджували питання бухгалтерського обліку певного виду ренти як інформаційного джерела для управління такі вчені: С. Г. Вегера, М. О. Воронова, О. В. Вороновська, Т. В. Давидюк, В. М. Жук, А. П. Іванова, О. П. Левченко, С. Ф. Легенчук, Т. П. Остапчук, Д. А. Панков, Н. М. Проскуріна та ін.

Метою дослідження є визначити сутність природної ренти як об'єкта бухгалтерського обліку й оподаткування. **Завданнями дослідження** є: окреслити сутність природної ренти як об'єкта бухгалтерського обліку, дослідити шляхи розподілу природної ренти відповідно до положень концепції сталого розвитку.

Виклад основного матеріалу. Рента є однією з тих економічних категорій, які потрапили до уваги дослідників одними з найперших, однак однозначного тлумачення не отримали й до сьогодні. Причинами необхідності постійного розширення, доповнення попередніх досліджень щодо ренти є виникнення нових рентоутворювальних ресурсів, що зумовлює формування нових видів ренти.

Виникнення поняття «рента» пов'язане з процесами повернення, віддачі. Однією з перших наукових шкіл, які започаткували дослідження економічної сутності ренти та рентних відносин, є класична школа [3]. Представники школи доводили, що рента формується як дохід від земельних ресурсів. Хоча в їх подальших дослідженнях вже з'являється думка щодо можливості виникнення різних видів ренти.

Із розвитком економічних відносин сфера застосування поняття «рента» значно розширилася. Так, під рентою розуміють доходи від власності, капіталу, природних ресурсів, нематеріальних активів, що мають певні обмеження в їх використанні. Таким чином, теорія ренти набула подальшого розвитку з ускладненням економічних процесів і відносин. Природна рента з'являється і розвивається під дією еволюції суспільства, становлення нових рівнів технологічного прогресу і є результатом продуктивності самої природи. Об'єктивно існують та отримали обґрунтування в науці такі види природної ренти: земельна, гірнична, вод-

на та лісова, які поділяються на різновиди. Природна рента утворюється не тому, що ресурси обмежені в просторі, а тому, що природа має продуктивні сили, що створюють продукт, який має цінність для людей.

На сьогодні розуміння природної ренти значно розширилося. Спираючись на дослідження попередників і з урахуванням сучасного стану глобалізації та інституційних змін відносин власності встановлено, що природна рента – це наддохід, одержаний на основі права власності чи користування на певні природні ресурси. Рентоутворювальними природними ресурсами є: земельні, водні, лісові, надра і території видобування корисних копалин.

Зважаючи на те, що всі рентоутворювальні природні ресурси в Україні знаходяться у власності українського народу, однією з функцій держави має бути перерозподіл отриманої від таких ресурсів ренти між усіма членами суспільства для досягнення соціальної справедливості та створення збалансованої структури національної економіки.

В Україні до платежів, які є видом перерозподілу ренти підприємства, і справляються в місцеві або загальнодержавні бюджети є рентна плата, плата за землю, екологічний податок, плата за користування надрами, збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів, плата за використання інших природних ресурсів. Їх можна віднести до рентних платежів.

Рентні платежі виконують три функції (рис. 1) та є одним із інструментів реалізації положень концепції сталого розвитку в частині природних ресурсів.

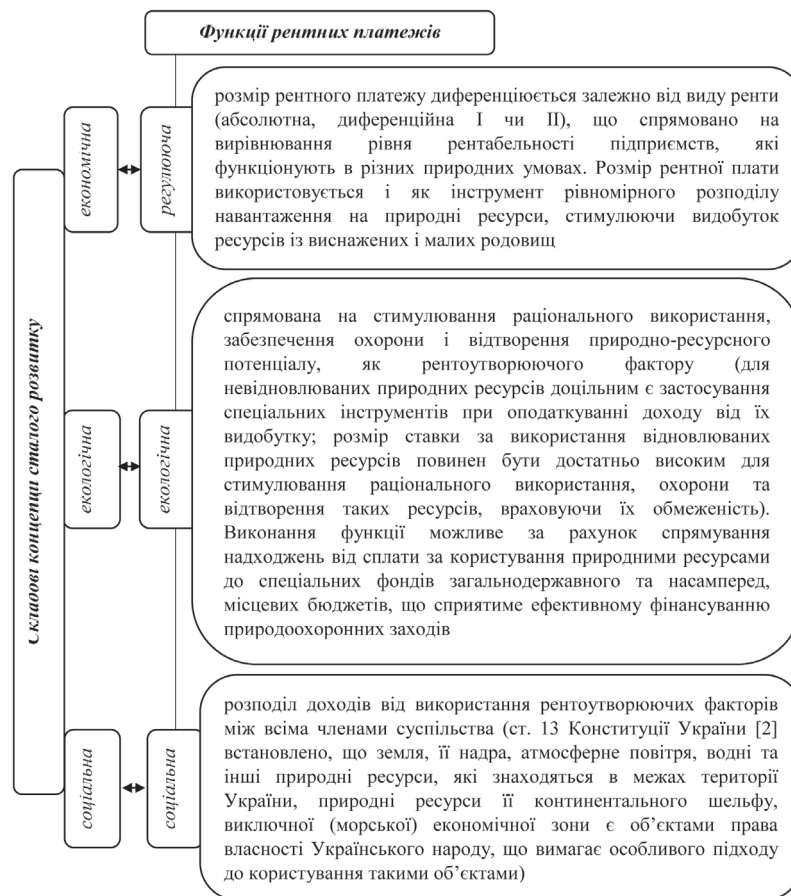


Рис. 1. Функції рентних платежів і їх співвідношення зі складовими концепції сталого розвитку

Отже, рентні платежі є інструментом реалізації всіх трьох складових концепції сталого розвитку: економічної, екологічної та соціальної.

Із позиції сталого використання природних ресурсів важливою є екологічна функція рентних платежів. На сьогодні в Україні природокористування є платним, що спрямовано на накопичення засобів для фінансування природоохоронних заходів, а також для відновлення запасів природних ресурсів.

Одержана підприємством рента є об'єктом розподілу. Розподіл ренти відбувається у два етапи:

1) учасниками розподілу є держава й підприємство, внаслідок розподілу кожний з учасників одержує свою частину доходу;

2) розподіл і використання ренти, що залишилась у розпорядженні підприємств після здійснення платежів до бюджету.

Форми вилучення частини природної ренти державою, які застосовуються в Україні, наведено в таблиці 1.

Форми вилучення частини природної ренти державою

№ з/п	Вид природної ренти	Форма вилучення частини природної ренти державою
1	Абсолютна	Ліцензії (дозволи) на використання природних ресурсів
		Плата за використання природних ресурсів
2	Диференційна	Рентна плата
		Екологічний податок

Частину абсолютної ренти вилучають за допомогою ліцензій (дозволів) на використання природних ресурсів і плати за використання природних ресурсів. Диференційну ренту розподіляють шляхом застосування рентної плати й екологічного податку.

Отже, з метою управління надходами та визначення бази оподаткування на рівні підприємства природна рента має бути відображені в бухгалтерському обліку. Це зумовлює необхідність виокремлення суми такої ренти з сукупного доходу підприємства. Визначати суму природної ренти вважаємо за доцільне за такою формулою (1):

$$P_{np} = ЧВ_{np} - НВ_{np} - НП_{np}, \quad (1)$$

де P_{np} – сума природної ренти, грн; $ЧВ_{np}$ – чиста виручка від реалізації продукції, отриманої від певного виду природних ресурсів, грн; $НВ_{np}$ – нормальні витрати підприємства під час використання певного виду природних ресурсів, грн; $НП_{np}$ – нормальний прибуток підприємства від використання певного виду природних ресурсів, грн.

Нормальні витрати підприємства і його нормальний прибуток є нетиповими для бухгалтерського обліку показниками. Вони встановлюються управлінським персоналом під час прогнозування діяльності підприємства до початку звітної періоду з урахуванням найбільш ефективних технологій господарювання й умов конкуренції. Водночас має бути врахований принцип підходу до визначення найвигіднішого та найкращого використання нефінансових активів, передбачений МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [4].

Розвиваючи застосування елементів методу бухгалтерського обліку, запропоновано природну ренту відображати на аналітичних рахунках до рахунку 79 «Фінансові результати». Таким чином, бухгалтерський облік, як інформаційна система, формуватиме інформацію про доходи власників капіталу в розрізі рентоутворювальних факторів.

Застосування наведених пропозицій на практиці сприятиме достовірному визначенню бази оподаткування в разі справляння платежів до бюджету з суми рентного доходу, а також досягненню положень концепції сталого розвитку в частині економічної, екологічної та соціальної її складових.

Висновки. Отже, економічна теорія чітко визначає особливості рентних відносин на рівні держави, проте в бухгалтерському обліку немає будь-якої інформації щодо ренти. Недостатня увага ренті значно збільшує ризик недостовірної оцінки фінансового стану підприємств і впливає на об'єктивність та ефективність прийняття управлінських рішень. Доведено, що для вирішення вказаної проблеми необхідним є визнання природної ренти об'єктом бухгалтерського обліку, що дозволить сформулювати вичерпну та достовірну інформацію для управління підприємством.

Відображення природної ренти в бухгалтерському обліку надасть достовірну та поглиблену інформацію керівництву про доходи підприємства. Раціональне використання природних ресурсів та облікове відображення природної ренти дозволить посилити контроль за впливом діяльності людства на природні ресурси, а також допоможе дотримуватися концепції сталого розвитку.

Сформована природна рента підлягає перерозподілу між державою та суб'єктом господарювання. З огляду на особливості використання та відновлення природних ресурсів, відповідно до положень концепції сталого розвитку, встановлено склад і функції рентних платежів в Україні. Окреслено особливості справляння рентних платежів для ряду природних ресурсів. Пропозиції спрямовано на досягнення справедливого розподілу природних багатств між сучасним і майбутніми поколіннями на основі вдосконаленого облікового відображення рентних відносин.

Література:

1. Економічна нерівність в Україні. URL: <http://real-economy.com.ua/publication/22/9737.html> (дата звернення 24.12.17 р.).
2. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення 03.01.18 р.).
3. Мальшев Б.С. Общая теория ренты. Томск: ФЖТГУ, 2012. 196 с. С. 39.
4. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_068 (дата звернення 15.12.17 р.).
5. Україна: час вибору. URL: http://www.razumkov.org.ua/upload/Brochure_EU-CU-7-2013.pdf (дата звернення 24.12.17 р.).