

4. Четыркин Е.М. Статистические методы прогнозирования / Е.М. Четыркин. – М.: Статистика, 1975. – 184 с.

5. Грабовецкий Б.Е. О выборе вида уравнения / Б.Е. Грабовецкий, Т.А. Спирина // Вестник статистики. – 1976. – №2. – С. 50–53.

6. Грабовецкий Б.Е. Теоретико-методологичні основи аналізу і прогнозування тенденції змін техніко-економічних показників в си-

стемі АПК: [монографія] / Б.Е. Грабовецкий. – Вінниця, ВНТУ, 2011. – 184 с.

7. Фостер Р. Обновление производства: атакующие выигрывают / Р. Фостер. – М.: Прогресс, 1987. – 272 с.

8. Мартино Дж. Технологическое прогнозирование / Дж. Мартино. – М.: Прогресс, 1977. – 591 с.

УДК 336.22: 404.55

А.В. БОДЮК,

к.е.н., доцент, Київський університет управління та підприємництва

## Механізм обчислення надро-фіскального доходу

*У статті обґрунтовуються для запровадження у фіскальну геологію поняття надро-ресурсного продукту, надро-фіскального продукту, надро-фіскального доходу, об'єкта і бази нарахування надро-фіскального доходу.*

**Ключові слова:** надра, корисні копалини, продукт, об'єкт, дохід, нарахування.

*В статье обосновываются для внедрения в фискальную геологию понятия надро-ресурсного продукта, надро-фискального продукта, надро-фискального дохода, объекта и базы начисления надро-фискального дохода.*

**Ключевые слова:** недра, полезные ископаемые, продукт, объект, доход, начисления.

*In the article of obgrutovuyut'sya for introduction in fiscal geology of concept nadro-resource to the product, nadro-fiscal to the product, nadro-fiscal to the profit, objects of calculation and base of extra charge nadro-fiscal to the profit.*

**Keywords:** bowels of the earth, minerals, product, object, profit, extra charge.

**Постановка проблеми.** Податкові зобов'язання надрокористувачів за видобування корисних копалин регулюються Кодексом України про надра і Податковим кодексом України.

У числі фіскальних платежів, за Податковим кодексом України (ПКУ), з надрокористувачів справляється (ст. 262) плата за користування надрами. Відповідно дано таке визначення: «Плата за користування надрами загальнодержавний платіж, який справляється у вигляді: плати за користування надрами для видобування корисних копалин; плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин» [2, с. 368]. За ПКУ: «Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів за умовою отримання ними спеціальної вигоди...». Поняття податку трактується як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платника податку [2, с. 6].

Отже, податок і збір (плата, внесок) належать до різних понять за назвою, змістом тощо. Тому до надрокористувача, що сплачує аналізований платіж, нелогічно застосовувати поняття платника податку, оскільки за офіційним визначенням плата (за користування надрами) має власне визначення, відмінне від визначення податку, тобто не є податком.

Далі – не логічними, на наш погляд, є вирази у ПКУ: «Платники плати за користування надрами...»; «об'єктом оподаткування плати». Оскільки плата не оподатковується, а розраховується за певними показниками об'єкта видобутих корисних копалин або погашення їх запасів.

У ПКУ також приводиться вираз «Порядок обчислення податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин». Виходячи з того що податок і плата належать до різних за змістом понять, вираз «податкові зобов'язання з плати за користування надрами» також нелогічний.

Таким чином, у ПКУ мають місце ряд неточностей, невідповідностей, ряд інших недоліків, які, на нашу думку, потрібно обґрунтувати і на законодавчому рівні відрегулювати. Оскільки необхідно також підняти рівень і фіскальну значимість доходів держави від надрокористувачів та збільшити суми державних коштів на геологічне вивчення надр.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Дослідженню проблем доходів держави від надрокористування присвячені праці науковців: І.Д. Андрієвського, О.Б. Боброва, М.Д. Красножона, Б.І. Малюка, В.С. Міщенко, Б.З. Піріашвілі, О.М. Сухіної, Б.П. Чиркіна та ін. [3–6]. В їхніх публікаціях, зокрема, проводяться дослідження механізмів справляння таких платежів, також розглядаються у тій чи іншій мірі проблеми регулювання економічного механізму надрокористування. Але питання на предмет оновлення механізму нарахування доходів держави від надрокористувачів за надрові товари ними не розглядаються.

Офіційні роз'яснення щодо платежів за користування надрами опубліковані у «Віснику податкової служби України» і опубліковуються у «Віснику Міністерства доходів і зборів України».

**Метою статті** є обґрунтування положень щодо сутності та визначення механізму нарахування доходів держави від надрокористувачів як суб'єктів господарювання, що платять державі за вилучені з надр поклади.

**Виклад основного матеріалу.** Для досягнення визначеної мети перш за все необхідно дослідити форми і механізм нарахування плати надрокористувачів до бюджету. За ПКУ, до загальнодержавних податків і зборів належать плата за користування надрами, плата за землю, збір за спеціальне використання води тощо. Але ж вилучають і корисні копалини від місця їх природного розміщення (надр), і воду також від місця її природного розміщення (водного джерела). Тому необхідно було б однаково називати аналізовані платежі, бо одні називаються платою, інші – збором.

Виходячи з проаналізованих нелогічностей нами пропонується запровадити поняття:

- господарське використання ресурсів надр (корисних копалин, підземного простору для потреб зберігання речовин, лікування та ін.);
- фіскальні зобов'язання надрокористувачів тобто зобов'язань сплатити державі за видобуті і реалізовані споживачеві корисні копалини, інші корисності надр;
- надро–фіскальний дохід (НФД) замість поняття плати за користування надрами, оскільки цей дохід отримують за господарське використання природних ресурсів надр (корисних копалин, підземного простору для потреб зберігання речовин, лікування та ін.);
- платники надро–фіскального доходу замість платників плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Далі відмітимо, що за ПКУ, «об'єктом оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій в користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини) або обсяг погашених у податковому (звітному) періоді запасів корисних копалин» [2, с. 368]. На наш погляд, не логічно, що узаконена назва «плата за користування надрами», а об'єктом оподаткування визначено «...обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини) або обсяг погашених у податковому (звітному) періоді запасів корисних копалин».

Зауважимо, що корисні копалини після видобування, якщо не попадають у процеси збагачення, переходять до сфери товарно–грошового обміну, тобто стають товаром для продажу споживачу (суб'єктам господарювання або населенню); аналогічно і після збагачення. Отже, мають місце зміни власників мінеральних речовин. Зі зміною власника проходить процес товарно–грошового обміну.

По суті, надрокористувач платить державі за видобуту товарну мінеральну продукцію. А видобуту, треба розуміти, підприємство–покупець (виробничник) купує її у надрокористувача безпосередньо або через посередника як товар.

Тому треба розуміти, що за видобуток і реалізацію корисних копалин надрокористувач сплачує ПДВ і плату за користування надрами, а підприємство–покупець також сплачує ПДВ. Таким чином, за один геологічний продукт – одиницю видобутих корисних копалин можуть вноситися на казначейський рахунок три платежі: плату за користування надрами і два рази ПДВ.

За Податковим кодексом України, «...обсяг видобутих корисних копалин (мінеральної сировини) – обсяг товарної продукції гірничодобувного підприємства, що відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» ... обліковується гірничодобувним підприємством як запаси – активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником – суб'єктом господарювання економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням...» [2, с. 23; 8]. Це визначення підтверджує нашу точку зору стосовно нарахування доходів держави від надрокористувачів за надрові товари (товарну продукцію гірничодобувного підприємства, якщо він її продає), а не за користування надрами. Користування надрами, по суті, являє собою згадане користування підземним простором. У такому випадку дійсно справляється плата за користування надрами, але в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин.

Таким чином, узагальнено нарахування надро–фіскального доходу здійснюється за показниками надро–ресурсних продуктів, а точніше надро–фіскальних. До надро–ресурсних продуктів слід також віднести відповідні послуги, що надаються суб'єктом господарювання з отриманням економічних вигод. Послуги можуть надаватися окремим суб'єктом господарювання або тим, що видобувають корисні копалини, їх обліковують як активи і реалізують як товарну продукцію. Зауважимо, що геологічні підприємства належать також до надрокористувачів, але їхньою продукцією є переважно геологічна інформація, в тому числі геологічні карти. Геологічна інформація, певним чином оформлена, належать до активів цих підприємств, товарів.

Для гірничодобувних підприємств згадані запаси – активи (обліковувана товарна продукція) складаються з:

- «...сировини, призначеної для обслуговування виробництва, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб;
- готової продукції, що виготовлена на гірничодобувному підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно–правовим актом» [2, с. 23].

Узагалі, види відповідної готової продукції у промисловості визначаються не тільки видами корисних копалин. А за ПКУ «Види видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначаються платником відповідно до затверджених законодавством переліків видів корисних копалин, а також кодифіка–

ції товарів та послуг з урахуванням затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції» [2, с. 369–370]. Тому дане визначення потребує законодавчого уточнення. До того ж крім товарної продукції, треба розуміти, до надро–ресурсних продуктів належать інші корисності надр, що застосовуються надрокористувачами, іншими суб'єктами господарювання в економічній діяльності, медичній практиці, за військовими потребами тощо.

Зауважимо, що ПКУ визначені об'єкти, які не належать до об'єкта оподаткування (треба замінити на «нарахування чинної плати»). Але їх все одно треба відносити до надро–ресурсних продуктів, оскільки у процесі видобування вони вилучаються з надр. Зокрема, до таких надро–ресурсних продуктів належать:

а) не включені до державного балансу запасів корисних копалин корисні копалини місцевого значення і торф, видобуті землевласниками та землекористувачами для власного споживання, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, загальною глибиною розробки до двох метрів, і прісні підземні води до 20 метрів;

б) видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні колекційні зразки, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;

в) корисні копалини, видобуті з надр при створенні, використанні, реконструкції геологічних об'єктів природно–заповідного фонду, якщо використання цих корисних копалин не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;

г) дренажні та супутньо–пластові підземні води, які не враховуються в державному балансі запасів корисних копалин, що видобуваються при розробці родовищ корисних копалин або при будівництві та експлуатації підземних споруд, і використання яких не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, у тому числі від використання для власних технологічних потреб, за винятком обсягів, які використовуються для власних технологічних потреб, пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

г) видобуті корисні копалини, які без набуття та/або збереження платником права власності на такі корисні копалини відповідно до затвердженого в установленому законодавством порядку технологічного проекту розробки запасів корисних копалин відповідної ділянки надр спрямовуються на формування запасів корисних копалин техногенного родовища;

д) обсяг природного газу, визнаного рециркулюючим відповідно до розділу I, який визначається платником за показниками вимірювальних пристроїв, що зазначені у журналі обліку видобутих корисних копалин із дотриманням само–

стійно затверджених платником відповідно до вимог ліцензійних умов схем руху видобутої вуглеводневої сировини на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу;

е) обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно–курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території;

е) обсяги запасів корисних копалин, що згідно із затвердженими в установленому законодавством порядку технічними проектами (планами) їх розробки залишені у звітному (податковому) періоді в охоронних і бар'єрних ціликах (між шахтами), у тому числі у ціликах загальношахтного призначення, для запобігання обрушенню земної поверхні, прориву води у гірничі виробки та збереження наземних або підземних об'єктів» [2, с. 369].

Але ж, наприклад, використання торфу землевласником для удобрення ґрунту є економічною вигодою. Аналогічно використання власної води дає певну економію, оскільки не потрібно купувати інші засоби. Тому дані визначення ПКУ, на наш погляд, потребують подальшого редагування.

Види погашених запасів корисних копалин визначаються надрокористувачем на підставі висновків державної експертизи запасів корисних копалин відповідної ділянки надр, що виконана не раніше, ніж за десять років до дати списання запасів корисних копалин з балансу гірничодобувного підприємства. У даній ситуації час є також під знаком питання.

Для потреб визначення обсягу (кількості) видобутої корисної копалини (можливо майбутньої мінеральної сировини) та обсягу (кількості) погашених запасів корисних копалин в ПКУ застосовуються наступні регламентації. Обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини визначається надрокористувачем у журналі обліку видобутих корисних копалин самостійно згідно з вимогами затверджених ним схем руху видобутої корисної копалини на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням: виду корисних копалин; складу вихідної продукції (майбутньої сировини); умов конкретного виробництва з видобування; особливостей технологічного процесу видобування; вимог до кінцевої продукції; нормативних актів. Ці акти регламентують вимоги до відповідного виду товарної продукції гірничодобувних підприємств стосовно визначення: якості сировини та кінцевого з неї продукту; елементного вмісту основної та супутньої корисної копалини дослідженнями у певних лабораторіях. Лабораторії мають бути атестовані згідно з правилами уповноваження та атестації у державній метрологічній системі.

Залежно від природи видобутої корисної копалини (можливо майбутньої мінеральної сировини) її кількість визначається в одиницях маси (т, кг) або об'єму (куб. м); від відповідного виду погашених запасів корисних копалин – також в одиницях маси або об'єму. Показники обсягу або кількості погашених запасів корисних копалин визначаються надро–

користувачем самостійно з дотриманням вимог нормативно-правових актів з питань гірничого нагляду за раціональним використанням надр. Такі одиниці виміру застосовуються в економічних розрахунках, тому належить і до одиниць виміру в обчисленнях, що проводяться за потребами економічної геології.

Відмітимо, що за ПКУ, визначається такий показник, як база оподаткування надрокористувача. За базу оподаткування прийнято вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини). Ця вартість окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) і кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства) [2, с. 370]. Нами замість поняття бази оподаткування пропонується застосовувати поняття фіскальної бази або бази нарахування, яка визначається показником надро-ресурсного продукту.

### Висновки

Ряд положень чинної нормативної бази нарахування плати за користування надрами має певні недосконалості, що обумовлені, наш погляд, не логічними трактуваннями, граматичними недопрацюваннями змісту понять і виразів.

Геологічне вивчення надр нами розглядається як економічне відтворення надровартостей. Нами обґрунтовуються для запровадження нові поняття фіскальної геології: надро-ресурсний об'єкт (наявні в надрах корисні копалини, породи, підземне середовище та інші об'єкти); надро-ресурсний продукт (вилучені з надр об'єкти) надро-фіскальний дохід; надро-фіскальний продукт (видобути з надр речовини, по обсягах яких нараховується надро-фіскальний дохід); конкретний об'єкт нарахування надро-фіскального доходу (мідна руда, торф); база нарахування НФД (параметр

конкретного об'єкта, відносно якого за певними нормативами нараховується дохід).

### Список використаних джерел

1. Про надра: Кодекс України від 27 липня 1994 року №132/94-ВР.
2. Податковий кодекс України. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 496 с.
3. Малюк Б.І. Надрокористування у країнах Європи і Америки: довідн. вид. / Б.І. Малюк, О.Б. Бобров, М.Д. Красножон. – К.: Географіка, 2003. – 197 с.: іл. 90. – Бібліогр: С. 196–197.
4. Основи економічної геології: Навч. посіб. для студ. геол. спец. вищ. навч. закл. освіти / М.М. Коржнев, В.А. Михайлов, В.С. Міщенко [та ін.]. – К.: Логос, 2006. – 223 с.: іл. – Бібліогр: С. 218–222.
5. Рудько Г.І., Плотніков О.В., Курило М.М., Радованов С.В. Економічна геологія родовищ залізистих кварцитів. – К.: «Академпред», 2010. – 272 с.
6. Вітенко О., Коваленко Г. Плата за користування надрами / Вісник податкової служби. – 2012. – №14. – С. 18–19.
7. Лист ДПС України від 15.06.2012 №10092/6/15–2116 «Про визначення об'єкта та бази оподаткування платою за користування надрами для видобування корисних копалин».
8. Лист Державної податкової служби України від 01.11.2012 №4536/О/61–12/15–2116: Про надання індивідуальної податкової консультації з плати за користування надрами.
9. Інструкція із застосування Класифікації запасів і ресурсів корисних копалин державного фонду надр до родовищ будівельного й облицювального каменю, затвердженої наказом Державної комісії України по запасах корисних копалин при Міністерстві екології та природних ресурсів України від 16.12.2002 №199, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 30.01.2003 за №78/7399.
10. Про затвердження переліків корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.94 №827 (із змінами і доповн.).

УДК 657.6 (075)

к.е.н., кафедра обліку та економічного аналізу, Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського, С.О. КЛИМЕНКО,

## Сучасні процеси організації обліково-аналітичного забезпечення грошових коштів підприємств

У статті розглянуто підходи до обліково-аналітичного забезпечення грошових коштів підприємства за його операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю і у зв'язку із запитами фінансового управління.

**Ключові слова:** організація обліку та економічного аналізу, грошові кошти підприємства, міжнародні стандарти фінансової звітності.

В статье рассмотрены подходы к учетно-аналитическому обеспечению денежных средств предприятия по

его операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в связи с запросами финансового управления.

**Ключевые слова:** организация учета и экономического анализа, денежные средства предприятия, международные стандарты финансовой отчетности.

In the article the attention is looking to the accounting-analytic ensuring of the enterprise money from operating, investment and financial activity and his connection with the financial management.