

ВОДНА РЕНТА: СУТНІСТЬ, ДжЕРЕЛА ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ

У сучасних умовах розвитку економіки країни назріла необхідність переходу на більш високий рівень економічних відносин у системі природокористування. Внаслідок цього потребують невідкладного вирішення такі питання, як формування інформаційного забезпечення для управління водною рентою, встановлення способів розрахунку, розподілу та використання водної ренти. Дослідження присвячено визначенню сутності водної ренти та формування організаційно-методичних положень її відображення в бухгалтерському обліку з метою забезпечення стійкого еколого-економічного розвитку підприємства. У результаті дослідження сформовано класифікацію водної ренти, що впливає на відображення такої ренти в бухгалтерському обліку. Встановлено, що сума водної ренти для відображення в бухгалтерському обліку може бути визначена як різниця між фактичним і нормальним прибутком підприємства-водокористувача. Для відображення в бухгалтерському обліку водної ренти запропоновано низку аналітичних рахунків першого та другого порядків, а також типові кореспонденції рахунків для них.

З метою управління розміром водної ренти та витратами, понесеними на її отримання, запропоновано використовувати інформацію зі Звіту про формування водної ренти, що містить дані щодо джерел окупності витрат, понесених на утримання водних об'єктів, а також вплив екологічного стану водного об'єкта на розмір водної ренти.

Таким чином, визначення суми водної ренти дасть змогу управлінському персоналу коригувати діяльність підприємства відповідно до стратегічних завдань розвитку підприємства щодо прибутковості та дотримання положень концепції сталого розвитку.

Ключові слова: рента; водна рента; облік ренти; документування ренти; сума водної ренти; охорона водних ресурсів.

Актуальність теми дослідження. Водні ресурси відіграють важливу роль в економіці будь-якої країни. Забезпеченість водними ресурсами – один із найважливіших показників, що характеризує економічне становище країни. На сучасному етапі соціально-економічного розвитку суспільства важливою проблемою науки та практики є формування управління обмеженими природними ресурсами, спрямованого на підвищення рівня еколого-економічної ефективності їх використання, створення умов для сталого розвитку територій, забезпечення умов для стримування негативних тенденцій, що виникають у процесі інтенсивного освоєння та використання природних ресурсів, шляхом проведення природоохоронних заходів. При цьому управління доходами в частині ренти, сформованої природними ресурсами, потребує особливої уваги щодо визначення суми такої ренти, її розподілу та використання, в тому числі на заходи з охорони та відновлення екологічного стану природних ресурсів.

Україна належить до групи малозабезпечених водними ресурсами держав, що робить раціоналізацію водокористування однією з основних передумов господарської самодостатності та національної екологічної безпеки. Запаси водних ресурсів (річкового стоку) в Україні на одну людину становлять близько 1,8 тис. м³ на рік, що є одним із найменших показників у Європі (Норвегія – 96,9; Швеція – 24,1; Фінляндія – 22,5; Франція – 4,6; Італія – 3,9; Англія – 2,7; Польща – 1,7; Німеччина – 1,3; Угорщина – 0,8 тис. м³/рік). З усього річкового стоку, що формується в Україні, майже 80 % використовується для виробничих потреб [1].

На сьогодні метою державної політики водокористування є досягнення балансу екологічних й економічних інтересів суспільства, пов'язаних з використанням водних ресурсів, а також гарантування безпеки у водоресурсній сфері [7, с. 513]. Особливо гостро стоять проблеми трансформації системи водного господарства в умовах формування відносин власності та рентних відносин [6]. У сучасних умовах розвитку економіки країни назріла необхідність переходу на більш високий рівень економічних відносин у системі природокористування. Внаслідок цього потребують невідкладного вирішення такі питання, як формування інформаційного забезпечення для управління водною рентою, встановлення способів розрахунку, розподілу та використання водної ренти.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Система регулювання водних об'єктів перебуває у колі наукових досліджень значної кількості вчених. Наукові роботи Б.М. Данилишина, Л.Ф. Кожуха, В.С. Міщенко, Я.О. Мольчака, В.А. Сташука, М.А. Хвесика, А.В. Яцика спрямовані на дослідження питань сталого розвитку водного господарства. Питання формування теорії природної ренти, обґрунтування напрямів удосконалення механізмів використання водних ресурсів знайшли відображення в працях А.В. Бодюка, О.М. Грамми, В.А. Голяна, Н.А. Загребіна, Л.В. Левковської, Ю.О. Лесняка, А.Г. Мартина, К.І. Рижової, П.М. Рубанова, Л.В. Сухомліна, О.В. Степушенкової, М.А. Хвесика та багатьох інших. Однак обліковий аспект інформаційного забезпечення управління водоресурсними об'єктами, зокрема водною рентою, залишається недослідженим повною мірою, поза увагою залишаються і питання

стимулювання екологозберігаючого водокористування.

Метою дослідження є визначення сутності водної ренти та формування організаційно-методичних положень відображення її в бухгалтерському обліку з метою забезпечення стійкого еколого-економічного розвитку підприємства.

Викладення основного матеріалу. Зростання обсягів залучення водних ресурсів у технологічні процеси та підвищення водомісткості сучасного виробництва, а також необмеженість і унікальність природних фізико-хімічних властивостей водних ресурсів, неможливість заміни води іншими хімічними речовинами доводить її цінність і є об'єктивними причинами виникнення абсолютної та диференційної водних рент [8].

Природні та екологічні умови водних ресурсів досить різноманітні, тому і доходи підприємств, що використовують водні ресурси, значно диференціюються залежно від умов використання відповідних водних ресурсів, ступеня їхнього залучення до господарського обороту та рівня авансування капіталу.

Водна рента поділяється на певні види, що зумовлюють особливості її відображення в бухгалтерському обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація водної ренти для її бухгалтерського відображення

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид водної ренти	Характеристика
1	За способом отримання ренти	Від використання у виробництві	Рента від експлуатації водного об'єкта для виробничих потреб
		Від передачі в оренду	Рента від передачі водного об'єкта в оренду
2	За галуззю утворення [4]	У сільському господарстві	Формується при зрошувальному землеробстві
		У промисловості	Формується у водоемних галузях, особливо гідроенергетиці, що використовує водні ресурси як носії потенційної енергії; об'єкти теплоенергетики, що використовують руслові водосховища як оборотні системи водозабезпечення
		У водному транспорті	Формується при експлуатації водних об'єктів як найвигідніших шляхів для внутрішніх вантажоперевезень
		У рекреаціях	Формується при використанні оздоровчих, естетичних і бальнеологічних властивостей водних об'єктів
3	За видами ренти	Абсолютна рента	Рента, що отримується при використанні водного ресурсу завдяки його природним властивостям
		Диференційна рента I	Додатковий прибуток, що виникає в результаті експлуатації водних об'єктів з кращими природними властивостями і характеристиками, що виражається більш низьким рівнем витрат при виробництві кінцевого продукту і, отже, вищим показником підприємницького прибутку
		Диференційна рента II	Додатковий прибуток, що виникає в результаті послідовних вкладень капіталу в експлуатацію водного об'єкта і спричиняє зростання витрат на виробництво одиниці продукції, а також ціни на ринку, що призведе до збільшення господарської цінності всіх водних об'єктів, які використовуються; формується при використанні високотехнологічних нововведень, які є наслідком інновацій, що впроваджуються водокористувачем

Перша та друга з перерахованих класифікаційних ознак впливають на відображення в бухгалтерському обліку водної ренти (елементи методу бухгалтерського обліку – документування, рахунки, подвійний запис, звітність); третя – на визначення суми сформованої ренти (елемент методу бухгалтерського обліку – оцінка).

Особливу увагу варто зосередити на вартісному вимірюванні операцій з водною рентою, що здійснюється за допомогою оцінки. Оцінку можна охарактеризувати як процес визначення вартості об'єкта, за якою мають визначатися і відображатися статті у фінансовій звітності.

Саме величина рентного доходу і є еквівалентом оцінки потенційних можливостей водних ресурсів. При розрахунку водної ренти враховується вид цільового та функціонального використання, місцезнаходження та статус, якісний стан і екологічне значення водних ресурсів.

Визначення суми водної ренти при використанні водних ресурсів має відбуватися з урахуванням вилучення рентного доходу, одержаного при використанні водних ресурсів, що різняться як за природними, так і за економічними властивостями. Отже, водна рента поділяється на абсолютну та диференційну першого та другого роду.

Абсолютна водна рента, як зазначають Б.М. Данилишин і В.С. Міщенко [2], обумовлена правом

використання водних ресурсів на свій розсуд або ж можливістю здавати його в оренду іншому суб'єкту господарювання за певну плату. Економічний сенс абсолютної водної ренти полягає в тому, що це плата за право користування водним ресурсом. Економічна наука довела, що навіть найменш ефективний капітал, через нееластичність його пропозиції, буде формувати абсолютну ренту, оскільки власник капіталу отримуватиме плату при передачі його в оренду. Розвиваючи це положення щодо водокористування, можна стверджувати, що водні ресурси, які мають найгірші природні характеристики, є джерелом формування абсолютної водної ренти, оскільки мають властивості капіталу та є унікальними й незамінними.

За дослідженнями Б.М. Данилишина та В.С. Міщенко [2], абсолютна водна рента частково врахована у системі платежів за водокористування у вигляді одноразової плати за отримання дозволу, ліцензії, права користування водними ресурсами. Проте величина цієї плати потребує більш детального аналізу та наукового обґрунтування.

Диференційна водна рента – це економічний вигравш користувача водних ресурсів, що утворюється під час використання водних ресурсів із кращими природними та економіко-географічними особливостями [2]. Внаслідок цього індивідуальні витрати на виробництво і реалізацію продукції даного водокористувача виявляються нижчими за загальногалузеві витрати.

Першопричиною виникнення диференційної водної ренти є обмеженість водних ресурсів. При цьому особливість залучення водних ресурсів у господарську діяльність полягає в тому, що вони можуть залучатися як з вилученням ресурсів з водного об'єкта, так і без вилучення. При водокористуванні без вилучення водних ресурсів причиною ренти є не обмеженість водних ресурсів, а обмеженість можливостей використання водних ресурсів у водних об'єктах для виробництва продукції, надання послуг [2].

Диференційна водна рента I роду виникає при експлуатації водних об'єктів з кращими природними властивостями і характеристиками, що виражається в більш низькому рівні виробничих витрат і, отже, більшою величиною прибутку [2]. При визначенні плати за користування водними ресурсами диференційна водна рента I має бути врахована у нормативах ставок такої плати.

Величину диференціальної водної ренти II роду В.М. Мандзик [5] пропонує визначати як різницю між фактичним прибутком підприємства-водокористувача та нормальним прибутком, які забезпечують розвиток даного виробництва в ринкових умовах господарювання:

$$R_{\text{дифII}} = P_{\text{ф}} - P_{\text{н}}, \quad (1)$$

де $R_{\text{дифII}}$ – диференціальна водна рента II роду, грн.; $P_{\text{ф}}$ – фактичний прибуток підприємства-водокористувача від реалізації, грн.; $P_{\text{н}}$ – нормальний прибуток підприємства, що забезпечує розширене відтворення та водокористування відповідно до положень концепції сталого розвитку, грн.

Підтримуючи позицію В.М. Мандзика [5], вважаємо, що водна рента відображає диференціацію об'єктивних умов водокористування й отримання користувачами водних ресурсів додаткових доходів, а отже, її сума для відображення в бухгалтерському обліку може бути визначена як різниця між фактичним і нормальним прибутком підприємства-водокористувача, як зазначено у (1).

Розмір водної ренти також залежить від функціонального призначення (виробниче або соціальне [3]) водних ресурсів. Основна функція водних ресурсів виробничого призначення – створення сприятливих умов для розвитку матеріального виробництва у різних галузях економічної діяльності. Щодо водних ресурсів соціального призначення, то вони створюють важливі умови для розширеного відтворення через зростання продуктивності праці, що впливає на процес виробництва.

Розмір водної ренти тим більший, чим ефективніше використовуються водні ресурси. При цьому варто враховувати екологічний стан водних ресурсів до та після їх використання. При збереженні та відновленні екологічного стану водних ресурсів суб'єкт господарювання буде отримувати більшу суму ренти через вище значення фактичного прибутку від реалізованої екологічно чистої продукції або послуг з дотриманням екологічних стандартів, виробництво яких відповідає положенням концепції стійкого розвитку.

Послідовність відображення на рахунках бухгалтерського обліку водної ренти як виду доходу підприємства, отриманого від використання водних ресурсів у виробництві, наведено у таблиці 2.

Таблиця 2

*Облікове відображення операцій з формування водної ренти
від використання водних ресурсів у виробництві*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д	К
1	Визнано дохід від реалізації готової продукції, отриманої з використанням водних ресурсів	36	701
2	Відображено ПДВ	701	641
3	Відображено собівартість реалізованої готової продукції	901	26

4	Віднесено на фінансовий результат собівартість реалізованої готової продукції	79	901
5	Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації готової продукції, отриманої з використанням водних ресурсів	701	79
6	Відображено суму водної ренти, (первинний документ – розрахунок водної ренти (табл. 4))*	79	791.21 “Рента від використання водних ресурсів у виробничому процесі”

*пропозиція автора

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку водної ренти, отриманої в результаті передачі в оренду водних ресурсів, наведено у таблиці 3.

Таблиця 3

Кореспонденції рахунків для обліку водної ренти, отриманої в результаті передачі в оренду водних ресурсів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д	К
1	Надано у користування водні ресурси	10.2	10.1
2	Нараховано орендну плату	377	713
3	Відображено суму ПДВ	713	641
4	Віднесено на фінансовий результат дохід від операційної оренди водних ресурсів	713	79
5	Відображено суму водної ренти, отриманої в результаті передачі в оренду земельної ділянки (первинний документ – розрахунок водної ренти (табл. 3))*	79	791.21 “Рента від передачі водних ресурсів в оренду”

*пропозиція автора

Отже, для відображення в бухгалтерському обліку водної ренти пропонуємо використовувати рахунок 79 “Фінансові результати” з відкриттям таких аналітичних рахунків першого та другого порядків: 791.2 “Водна рента”, 791.21 “Рента від використання водних ресурсів у виробничому процесі”, 791.22 “Рента від передачі водних ресурсів в оренду”.

Для визначення суми водної ренти та відображення її в бухгалтерському обліку запропоновано форму розрахунку водної ренти (табл. 4).

Таблиця 4

*Розрахунок водної ренти**

№ з/п	Спосіб отримання ренти	Чистий прибуток	Сума нормального прибутку	Водна рента		
				сума, грн.	кореспонденція рахунків	
					Д	К
1	Від виробничого використання					
2	Від передачі в оренду					
Разом					X	X

*власна розробка

Використання наведеного первинного документа дозволяє визначити суму водної ренти залежно від способу її отримання (виробниче використання або передача в оренду водного об'єкта) та відобразити її в бухгалтерському обліку.

З метою управління розміром водної ренти та витратами, понесеними на її отримання, запропоновано використовувати інформацію зі Звіту про формування водної ренти. Вказаний звіт заповнюється на підставі первинних документів, у яких накопичується інформація про доходи та витрати, пов'язані з експлуатацією певного водного об'єкта, а також запропонованого Розрахунку водної ренти (табл. 5).

Таблиця 5

Звіт про формування водної ренти*

№ з/п	Водний об'єкт	Витрати на підтримання та поліпшення стану (в т.ч. екологічного) водного об'єкта		Дохід від використання водного об'єкта		Чистий прибуток	Водна рента, грн.	Питома вага, %	
		вид витрат	сума, грн.	джерело доходу	сума, грн.			у чистому прибутку	у загальному підсумку

*власна розробка

Використання наведеної форми Звіту про формування водної ренти дозволить управлінському персоналу мати інформацію щодо джерел окупності витрат, понесених на утримання водних об'єктів, а також враховувати вплив екологічного стану водного об'єкта на розмір (поточний та у перспективі) водної ренти з метою прийняття рішень щодо доцільності підтримання екологічного стану таких об'єктів з огляду на окупність екологічних витрат.

Таким чином, механізм обчислення розміру водної ренти є трудомістким, але його використання надасть системі бухгалтерського обліку більшої інформативності. Визначення суми водної ренти дасть змогу управлінському персоналу коригувати діяльність підприємства відповідно до стратегічних завдань розвитку підприємства щодо прибутковості та дотримання положень концепції сталого розвитку.

Відповідно до Конституції України, водні ресурси належать українському народу, тому одним із напрямів розподілу та використання водної ренти має бути охорона водних ресурсів від антропогенного забруднення та знищення. Ці витрати мають бути розподілені між суб'єктом, який отримує водну ренту, та державним бюджетом, до якого надходять платежі за водокористування.

Реінвестована водна рента буде приносити значний економічний ефект за умови фінансування інноваційних проєктів щодо забезпечення водокористування, яке б відповідало положенням концепції сталого розвитку. Інноваційні проєкти мають бути спрямовані на забезпечення екологічності виробленої продукції та наданих послуг, що потенційно сприятиме зростанню доходів підприємства та формуванню його позитивного соціального іміджу.

На рівні країни підтримання екологічного стану водних об'єктів регулюється нормативними актами. Підписавши Угоду про асоціацію з ЄС, Україна зобов'язується виконати низку директив, що стосуються сфери водокористування. Ці директиви спрямовані на прискорення процесів підвищення якості питної води, ефективності очистки міських стічних вод, упередження забруднення водних об'єктів нітратами із сільськогосподарських джерел. Європейський Союз надає тривалий період українській стороні для забезпечення імплементації водних директив. Йдеться про документальну, а також частково реальну імплементацію (ухвалення законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів, формування систем моніторингу за впровадженням європейських стандартів водокористування, консультативне забезпечення суб'єктів державного, комунального та корпоративного секторів водокористування щодо переорієнтації діяльності у зв'язку з необхідністю дотримання вимог, викладених у директивах) [9]. Для фінансування окреслених заходів може бути використана частина водної ренти, вилучена державою у вигляді плати за користування водними ресурсами.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сучасна рентна складова використання водних ресурсів забезпечує реальні економічні вигоди власника чи користувача ресурсу від використання цілісного водного ресурсу та покращує його екологічний стан. Відображення водної ренти в бухгалтерському обліку надасть достовірну та поглиблену інформацію керівництву про доходи підприємства з метою управління ними. Рациональне використання водних ресурсів та облікове відображення водної ренти дозволить посилити контроль за впливом антропогенної діяльності на водні ресурси та дотримуватися положень концепції сталого розвитку.

Список використаної літератури:

1. Водні ресурси [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%92%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%96_%D1%80%D0%B5%D1%81%D1%83%D1%80%D1%81%D0%B8.
2. Данилишин Б.М. Рентна політика в Україні / Б.М. Данилишин, В.С. Міщенко ; НАН України ; Рада з вивчення продуктивних сил України. – К. : ЗАТ "Нічлава", 2004. – 68 с.
3. Зінь Е.А. Регіональна економіка / Е.К. Зінь. – К. : Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 528 с.

4. Левковська Л.В. Рента як економічна основа раціонального використання водоресурсного потенціалу / Л.В. Левковська, К.І. Рижова // Економіка природокористування і охорони довкілля. – 2013. – С. 56–61.
5. Мандзык В.М. Особливості вилучення рентної складової у доходах економічних агентів / В.М. Мандзык // Ефективна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=26>.
6. Мандзык В.М. Рентні відносини в системі водного господарства України: теорія і практика : реферат циклу наукових праць / В.М. Мандзык [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://translate.google.com.ua/translate?hl=ru&sl=uk&u=http://www.kdpu-nt.gov.ua/sites/default/files/r21.docx&prev=search>.
7. Природно-ресурсна сфера України: проблеми сталого розвитку та трансформації : монографія / за заг. ред. член-кор. НАН України Б.М. Данилишина. – К. : ЗАТ «Ніч лава». – 2006. – 704 с.
8. Степушенкова О.В. Водна рента як фактор вдосконалення економічного механізму водокористування : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец 08.00.05 «Економіка і управління народним господарством» / О.В. Степушенкова. – М., 2008. – 23 с.
9. Хвесик М. Успішна модернізація водогосподарського комплексу можлива на основі диверсифікації джерел інвестиційного забезпечення / М.Хвесик // Економіст. – 2015. – № 6. – С. 21–28.
10. Олійник, О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін : монографія / О.В. Олійник. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 653 с.

References:

1. “Vodni resursy”, available at: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%92%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%96_%D1%80%D0%B5%D1%81%D1%83%D1%80%D1%81%D0%B8
2. Danylyshyn, B.M. and Mishhenko, V.S. (2004), *Rentna polityka v Ukraini*, NAN Ukrainy, Rada po vyvchennju produktyvnyh syl Ukrainy, ZAT "Nichlava", Kyiv, Ukraine, 68 p.
3. Zin', E.A. (2008), *Regional'na ekonomika*, Vydavnychj dim «Profesional», Kyiv, Ukraine, 528 p.
4. Levkovs'ka, L.V. and Ryzhova, K.I. (2013), “Renta jak ekonomichna osnova racional'nogo vykorystannja vodoresursnogo potencialu”, *Ekonomika pryrodokorystuvannja i ohorony dovkillja*, pp. 56–61.
5. Mandzyk, V.M., “Osoblyvosti vyluchennja rentnoi' skladovoi' u dohodah ekonomichnyh agentiv”, *Efektivna ekonomika*, available at: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=26
6. Mandzyk, V.M., “Rentni vidnosyny v systemi vodnogo gospodarstva Ukrainy: teorija i praktyka”, available at: <https://translate.google.com.ua/translate?hl=ru&sl=uk&u=http://www.kdpu-nt.gov.ua/sites/default/files/r21.docx&prev=search>
7. Danylyshyn, B.M. (Ed.) (2006), *Pryrodno-resursna sfera Ukrainy: problemy stalogo rozvytku ta transformacii*, ZAT «Nіch lava», Kyiv, Ukraine, 704 p.
8. Stepushenkova, O.V. (2008), *Vodna renta jak faktor vdoskonalennja ekonomichnogo mehanizmu vodokorystuvannja: Author's abstract*, – Moscow, 23 p.
9. Hvesyk, M. (2015), „Uspishna modernizacija vodogospodars'kogo kompleksu mozhlyva na osnovi dyversyfikacii' dzherel investycijnogo zabezpechennja”, *Ekonomist*, No. 6, pp. 21–28.
10. Oliynyk, O.V. (2008), *Rozvytok ekonomichnogo analizu v umovah instytucijnyh zmin* [The development of economic analysis in terms of institutional changes], ZSTU, Zhytomyr, Ukraine, 653 p.

ОСАДЧА Тетяна Станіславівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант, Житомирський державний технологічний університет.

Наукові інтереси:

– методологія бухгалтерського обліку та аналізу рентних відносин в умовах трансформації інституту власності.

E-mail: tetianastasadcha@gmail.com

Стаття надійшла до редакції 10.04.2016.