

Отримано: 01 грудня 2017 р.

Прорецензовано: 10 грудня 2017 р.

Прийнято до друку: 16 грудня 2017 р.

e-mail: zamulairina@gmail.com

DOI: 10.25264/2311-5149-2017-7(35)-96-99

Замула І. В., Осадча Т. С. Визнання доходів за ідентифікацією обов'язків до виконання. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НаУОА, грудень 2017. № 7(35). С. 96–99.

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

РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРИРОДНОЇ РЕНТИ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОЛОЖЕНЬ КОНЦЕПЦІЇ СТІЙКОГО РОЗВИТКУ

На сучасному етапі соціально-економічного розвитку суспільства важливою проблемою науки та практики є формування управління обмеженими природними ресурсами та рентою, сформованою ними. Особливої уваги потребують питання визначення суми такої ренти, її розподілу та використання, зокрема на заходи з охорони та відновлення екологічного стану природних ресурсів. Тому метою дослідження є розвиток методології бухгалтерського обліку природної ренти в контексті вирішення проблем реалізації положень концепції стійкого розвитку.

За результатами дослідження окреслено напрями розвитку застосування елементів методу бухгалтерського обліку у зв'язку з необхідністю відображення природної ренти. Таке відображення забезпечить покращення інформованості, насамперед, власників про реально отримані доходи, їх структуру та якість фінансових потоків, а також сприятиме збільшенню витрат на покращення природних ресурсів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, рента, природна рента, природні ресурси, сталий розвиток, методологія бухгалтерського обліку.

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

РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИРОДНОЙ РЕНТЫ В КОНТЕКСТЕ РЕАЛИЗАЦИИ ПОЛОЖЕНИЙ КОНЦЕПЦИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

На современном этапе социально-экономического развития общества важной проблемой науки и практики является формирование управления ограниченными природными ресурсами и рентой, сформированной ими. Особого внимания требуют вопросы определения суммы такой ренты, ее распределения и использования, в том числе на мероприятия по охране и восстановлению экологического состояния природных ресурсов. Поэтому целью исследования является развитие методологии бухгалтерского учета природной ренты в контексте решения проблем реализации положений концепции устойчивого развития.

По результатам исследования сформированы направления развития использования элементов метода бухгалтерского учета в связи с необходимостью отражения природной ренты. Такое отображение обеспечит улучшение информированности, прежде всего, владельцев капитала о реально полученных доходах, их структуре и качестве финансовых потоков, а также будет способствовать увеличению расходов на улучшение природных ресурсов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, рента, природная рента, природные ресурсы, устойчивое развитие, методология бухгалтерского учета.

Irina Zamula,

Doctor of Economics, Professor of the Accounting and Audit Department, Zhytomyr State Technological University

Tetiana Osadcha,

Doctor of Economics, Head of the Accounting and Audit Department, Kherson Economic-Law Institute

NATURAL RENT ACCOUNTING METHODOLOGY DEVELOPMENT IN THE CONTEXT OF STABLE DEVELOPMENT CONDITIONS REALIZATION

At the current stage of the socio-economic development the formation of limited natural resources management is an important scientific and practical problem. Special attention should be paid to the matters of the income management in the part of rent formed by natural resources, determination of the amount of such rent, its distribution and use, including protective measures to restore the ecological condition of natural resources. The purpose of the study is to develop the methodology of natural rent accounting and problems solving in the context of sustainable development implementation.

According to the results of the study the directions of the elaborated accounting method elements application in connection with the necessity to reflect the peculiarities of the natural rent are outlined. The reflection of rent as an income in accounting will first of all improve the awareness of the owners about the real incomes received, their structure and the quality of financial flows, and will also increase the cost of natural resources improvement.

Key words: accounting, rent, natural rents, natural resources, sustainable development, methodology of accounting.

Постановка проблеми. 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 стійкого розвитку територій, забезпечення умов для стримування негативних тенденцій, що виникають у процесі інтенсивного освоєння та використання природних ресурсів, шляхом проведення природоохоронних заходів. Водночас управління доходами в частині ренти, сформованої природними ресурсами, потребує особливої уваги щодо визначення суми такої ренти, її розподілу та використання, зокрема на заходи з охорони та відновлення екологічного стану природних ресурсів.

Природні ресурси використовуються людиною протягом тисячоліть, є предметами праці та споживання, а тому й рушійною силою для розвитку суспільства. У зв'язку з цим, важливого значення набувають шляхи раціоналізації відносин природокористування особливо щодо обмежених і невідновних ресурсів, які окреслюють форми й способи володіння, розпорядження й присвоєння доходу у сфері природокористування.

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 розвиток методології бухгалтерського обліку природної ренти в контексті вирішення проблем реалізації положень концепції стійкого розвитку. Для досягнення мети поставлено **завдання**, яке полягає в окресленні напрямів розвитку застосування елементів методу бухгалтерського обліку у зв'язку з необхідністю відображення природної ренти.

Виклад основного матеріалу. Вартісне вимірювання операцій із природною рентою здійснюється за допомогою оцінки, яку можна охарактеризувати як процес визначення суми ренти, яку необхідно відображати в бухгалтерському обліку. Існують різні підходи до визначення вартості природної ренти з економічного погляду (див. таблицю 1).

Наведені способи визначення природної ренти базуються на розрахунках, які містять такі елементи як: нормальний прибуток, нормальні витрати, нормальні доходи. Зазначені поняття не притаманні системі бухгалтерського обліку. Тому існує проблема їх імплементації в методологію бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Порядок визначення суми природної ренти

№ з/п	Автори методики	Порядок розрахунку	Умовні позначення
1	Гэффни [1], Deacon, Johnson [8]	$R = G - C - K(i + d)$	R – рента; G – валова продукція; C – поточні витрати; K – капітал; i – банківський відсоток; d – норма амортизації.
2	Л. А. Тропко [7]	$P = B - H3 - HП$	B – виручка від реалізації; H3 – нормальні витрати з урахування найбільш ефективних технологій; HП – нормальний прибуток, який залишається на підприємстві після виплати податків та погашення відсотків за кредит.
3	В. М. Мандзик [5]	$R_{дифП} = Pф - Пн,$	RдифП – диференційна водна рента П роду; Pф – фактичний прибуток підприємства-водокористувача від реалізації; Пн – нормальний прибуток підприємства, що забезпечує розширене відтворення та водокористування відповідно до положень концепції сталого розвитку.
4	Я. Б. Олійник [6]	$Pг = Пгп - Пнг,$ $Пгп = П - Пін$	Pг – гірничая рента підприємства; Пгп – прибуток гірничого підприємства від реалізації мінеральної сировини; Пнг – нормальний прибуток гірничого підприємства; П – сума чистого прибутку гірничого підприємства від усіх видів діяльності; Пін – річний прибуток гірничого підприємства від видів діяльності, що не належать до надкористування.
5	Я. В. Коваль [2]	$Rл = Пл - Ві$	Де Rл – лісова рента; Пл – вартість продукції лісівництва, визначена на основі гранично допустимих витрат на приріст її виробництва; Ві – індивідуальні зведені витрати на відновлення й експлуатацію лісу.

Із погляду економічної теорії, нормальний прибуток – це той мінімальний виторг, який повинен заробити підприємець, якщо він хоче залишитися у своєму бізнесі та продовжувати діяльність. Це, як підкреслюють К. Р. Макконнелл і С. Л. Брю [4], – плата за виконання підприємницьких функцій.

Поняття «нормальний прибуток» деякі автори використовують також для позначення нормального доходу на капітал фірми або, що те саме, альтернативних (неявних) витрат капіталу фірми (С. Долан, Д. Ліндсей). У цьому значенні нормальний прибуток – це дохід, від якого власник фірми відмовляється, використовуючи власний капітал у своїй фірмі, але який він міг би отримувати, вкладаючи цей ресурс в іншу справу [3]. Інакше кажучи, це альтернативна сума, яка може бути отримана власником ресурсів.

Отже, нормальний прибуток ототожнюють із прибутком у точці беззбитковості, так званім нульовим прибутком. Він є частиною альтернативних витрат підприємства. Складність його визначення для бухгалтера більшою мірою пов'язана із технічною проблемою розрахунку, зокрема, що стосується наявності та вибору інформаційної бази, на основі якої можна це зробити.

Можливість визначення альтернативних показників залежить від розвитку ринку (активності ринку) та ефективності виконання ним інформаційної функції. Тобто наявності відкритої інформації, можливість використання якої передбачено МСФЗ. Це стосується визначення величина ринкової вартості активів, інших об'єктів бухгалтерського обліку, це ж стосується й визначення таких показників як нормальний прибуток, альтернативні витрати тощо.

В умовах командно-адміністративної економіки це завдання вирішувалося шляхом розробки переліку різних нормативних значень, планових і середньогалузевих показників, на які міг спиратися бухгалтер.

Для відображення в бухгалтерському обліку природних ресурсів найбільш оптимальним вважаємо спосіб, запропонований Л. А. Тропком [7], із внесенням певних корективів, з огляду на можливість на практиці отримати вихідні дані для проведення розрахунку суми ренти.

Отже, визначати суму природної ренти пропонуємо за такою формулою:

$$P_n = ЧВ_n - НВ_n - НП_n, \quad (1)$$

де P_n – сума природної ренти, грн; $ЧВ_n$ – чиста виручка від реалізації продукції, отриманої від природних ресурсів, грн; $НВ_n$ – нормальні витрати підприємства при використанні природних ресурсів, грн; $НП_n$ – нормальний прибуток підприємства від використання природних ресурсів, грн.

Нормальні витрати підприємства та його нормальний прибуток встановлюються управлінським персоналом під час прогнозування діяльності підприємства до початку звітної періоду з урахуванням найефективніших технологій господарювання й умов конкуренції. Така інформація може бути отримана на основі аналізу результатів діяльності аналогічних підприємств в подібних сферах ринкової системи.

Наведений підхід дозволяє найбільш точно відобразити суму природної ренти, що підтверджено результатами багаторічних досліджень економістів, які розвивали теорію ренти. У бухгалтерському обліку він може бути реалізований лише за умов формування активного ринку на природні ресурси, як рентоутворювальні фактори. Зазначена послідовність визначення суми природної ренти повинна бути використана для відображення такої ренти в бухгалтерському обліку, оскільки це надасть можливість контролювати доходи підприємства.

Природна рента може формуватися в підприємстві в результаті таких подій:

1) використання природних ресурсів у виробничій діяльності (запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку: за дебетом рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та кредитом рахунку 791.11 «Природна рента» в сумі природної ренти, сформованої від використання природного ресурсу у виробництві (первинний документ – розрахунок природної ренти (див. таблицю 2);

2) надання природних ресурсів в оренду (запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку: за дебетом рахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» і кредитом рахунку 791.11 «Природна рента» в сумі природної ренти, отриманої внаслідок передачі в оренду природного ресурсу (первинний документ – розрахунок природної ренти (див. таблицю 2).

Для визначення суми природної ренти та відображення її в бухгалтерському обліку запропоновано форму розрахунку природної ренти (див. таблицю 2).

Таблиця 2.

Розрахунок природної ренти, тис. грн

№ з/п	Вид природної ренти	Спосіб отримання ренти (виробниче використання; передача в оренду)	Чиста виручка від реалізації продукції, отриманої від земельної ділянки (або чистий дохід від передачі земельної ділянки в оренду), тис. грн.	Нормальні витрати при виробничому використанні земельних ресурсів (або передачі земельної ділянки в оренду), тис. грн.	Нормальний прибуток від виробничого використання земельних ресурсів (або передачі земельної ділянки в оренду), тис. грн.	Природна рента		
						Сума	Кореспонденція рахунків	
							Д	К
1	2	3	4	5	6	7 (4/5*6)	8	9
		Разом						

Використання наведеного первинного документу дозволяє визначити суму природної ренти залежно від способу її отримання (виробниче використання або передача в оренду певного виду природного ресурсу) та відобразити її в бухгалтерському обліку.

Відповідно до запитів управлінського персоналу складається Звіт про формування природної ренти (табл. 3), у якому детально розкривається інформація щодо витрат на підтримання та поліпшення стану певного виду природних ресурсів, доходів від їх використання й отриманої суми природної ренти.

Розроблений Звіт про формування природної ренти дозволяє формувати інформацію щодо джерел окупності витрат, понесених на утримання певного виду природних ресурсів, а також визначати ефективність витрат на поліпшення їх стану, зокрема екологічного, з метою управління такими витратами та сумами природної ренти, яка може бути реінвестована у природні ресурси.

Таблиця 3

Звіт про формування природної ренти

№ з/п	Вид природного ресурсу	Дохід від виробничого використання / передачі в оренду природного ресурсу		Витрати на підтримання та поліпшення стану (зокрема екологічного) природного ресурсу		Валовий прибуток від використання природного ресурсу, тис. грн.	Природна рента, тис. грн.	Питома вага природної ренти, %	
		джерело доходу	сума, тис. грн.	статті витрат	сума, тис. грн.			у валовому прибутку від використання природного ресурсу	до підсумку
1									
Разом	х								

Висновки. Отже, відображення ренти як наддоходу в бухгалтерському обліку забезпечить покращення інформованості, насамперед, власників про реально отримані доходи, їх структуру та якість фінансових потоків, а також сприятиме збільшенню витрат на покращення природних ресурсів, що є потенційним джерелом для отримання ренти від певного виду природних ресурсів. Застосування ефективних підходів до управління рентою суб'єкта господарювання з метою його максимізації дозволить підвищити рентабельність та інвестиційну привабливість підприємств.

Література:

1. Гэффи М. За кулисами становления экономических теорий. От теории – к коррупции: монография / М. Гэффи, Г. Титова, Ф. Харрисон : пер. : А. И. Иванов и Т. И. Роскошная. Фонд «Земля и благосостояние о-ва». – Санкт-Петербург : Б. & К., 2000. – 304 с.
2. Коваль Я. В. Комплексна економічна оцінка лісових ресурсів: критерії, механізми формування і використання / Я. В. Коваль // Лісове господарство. – 2016. – № 1.
3. Крупка М. І. Основи економічної теорії : [підруч.] / М. І. Крупка, П. І. Островерх, С. К. Реверчук. – Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. – Київ : Атіка, 2001. – 344 с.
4. Макконнелл К. Р. Аналітична економія: принципи, проблеми і політика. Частина 2. Мікроекономіка / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – Львів : Просвіта, 1999. – С. 157–223.
5. Мандзик В. М. Особливості вилучення рентної складової у доходах економічних агентів [Електронний ресурс] / В. М. Мандзик // Ефективна економіка. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=26> (дата звернення 26.09.2015 р.).
6. Олійник Я. Б. Економіко-географічний аналіз принципів надкористування в Україні [Електронний ресурс] / Я. Б. Олійник. – Режим доступу : <http://3A%2F%2Ffirbis-nbu.gov.ua/> (дата звернення 05.03.2016 р.).
7. Тропко Л. А. Экономический механизм государственного регулирования отраслей нефтегазового комплекса : автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук: 08.00.05 / Л. А. Тропко. – Моск. гос. геологоразвед. ун-т им. С. Орджоникидзе. – Москва, 2002. – 43 с.
8. Deacon Robert T. Forestland Public and Private / Robert T. Deacon, Johnson M. Bruce. – Cambridge, Massachusetts : Ballinger Publishing for the Pacific Institute for Public Policy Research, 1985.