

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ОСАДЧА ТЕТЯНА СТАНІСЛАВІВНА

УДК 657.222: 330.15 (043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АНАЛІЗ РЕНТИ:
ТЕОРІЯ І МЕТОДОЛОГІЯ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та
аудит (за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Житомир – 2017

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор
Бардаш Сергій Володимирович,
Київський кооперативний інститут бізнесу і
права, завідувач кафедри фінансів,
банківської справи та страхування

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Дерій Василь Антонович,
Тернопільський національний
економічний університет, завідувач
кафедри аудиту, ревізії та аналізу

доктор економічних наук, професор
Жук Валерій Миколайович,
Національна академія аграрних наук
України, віце-президент

доктор економічних наук, професор
Савчук Василь Кирилович,
Національний університет біоресурсів і
природокористування України, завідувач
кафедри статистики та економічного аналізу

Захист відбудеться “30” травня 2017 р. об 11⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103.

Автореферат розісланий “28” квітня 2017 р.

Учений секретар спеціалізованої
вченої ради, д.е.н., проф.

О.А. Лаговська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. На фоні глобальної фінансової кризи в країнах світу зростають ризики настання системної економічної кризи через розбалансованість розвитку різних секторів економіки, зумовлену високим рівнем варіації показника їх прибутковості. Однією з основних причин цього є неправомірне ототожнення ренти та підприємницького доходу, що спричиняє необґрунтоване її присвоєння підприємцем і, як наслідок, неефективне вирішення проблеми розподілу.

Реальні ж джерела виникнення ренти залишаються невизначеними, що призводить до того, що система управління підприємством отримує викривлену інформацію про наявні фактори подальшого розвитку, наражаючи його в такий спосіб на ризик побудови неефективних стратегій, а також ставлячи під загрозу можливість реалізації положень концепції сталого розвитку.

Проведення ефективного розподілу та забезпечення можливості подальшого відтворення ресурсів відповідно до принципів концепції сталого розвитку є пріоритетним завданням як суб'єктів господарювання, так і держави. Однак цього не відбувається, зокрема, через брак інформації про формування ренти та рентоутворюючих факторів.

Зазначена стратегічна рентноорієнтованість характерна й для підприємств України. Відсутність повної та достовірної 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.

Відсутність повної та транспарентної інформації про джерела формування доходів, зокрема, одного з найважливіших їх видів – ренти, негативно впливає на вирішення ряду макроекономічних проблем, а саме, економічної нерівності. За оцінками експертів, які при розрахунках враховували тіньові доходи, різниця в доходах 10 % найбагатших і 10 % найбідніших в Україні сягає 40 разів¹. Кожний з 42,5 % населення України володіє активами на суму менше 1 тис. дол. США, 53,4 % – від 1 до 10 тис. дол. США, 4 % – 10-100 тис. дол. США і лише 0,1 % володіють активами на суму більше 100 тис. дол. США².

Ще більша нерівність проявляється в розподілі багатства у світі. За даними дослідження вчених Вищої технічної школи Цюріха, 147 транснаціональних корпорацій контролюють 40 % усього світового доходу³, що складає менше ніж 1 % від усієї кількості транснаціональних компаній у світі. З огляду на те, що їм належать різні частки в акціонерному капіталі інших найбільших в світі компаній реального сектора економіки, рівень контролю світового доходу сягає позначки 80 %. Це відбувається на фоні сучасних процесів глобалізації, посилення рівня конкуренції на світовому та внутрішньому ринках, а також трансформації відносин власності.

Зважаючи на вищевикладене, вирішення проблеми ефективного розподілу та відтворення є досить складним, що негативно впливає на розвиток економіки та

¹ Україна: час вибору. URL: http://www.razumkov.org.ua/upload/Brochure_EU-CU-7-2013.pdf

² Економічна нерівність в Україні. URL: <http://real-economy.com.ua/publication/22/9737.html>

³ Україна: час вибору. URL: http://www.razumkov.org.ua/upload/Brochure_EU-CU-7-2013.pdf

рівень конкурентоспроможності. За даними Всесвітнього економічного форуму, протягом 2010-2016 рр. Україна мала стабільно незначний рівень конкурентоспроможності, який відповідав середній позиції в переліку

досліджуваної сукупності країн⁴. Однією з причин такої позиції України в рейтингу є те, що в країні монополізовано 42 % ринків, ще 11 % припадає на природну монополію. Крім того за останні 10 років частка ринків, де товари реалізуються на конкурентних умовах, в Україні впала на 12 процентних пунктів⁵.

Складність і багатогранність проблеми управління формуванням, розподілом і використанням ренти за її видами й зумовлює необхідність проведення фундаментальних досліджень у цьому напрямі. Узагальнене трактування ренти та відсутність такої категорії в бухгалтерському обліку суттєво ускладнює процес ефективного управління нею, спрямованого на вирішення актуальних проблем соціального характеру, пов'язаних з ефективним розподілом ренти як на рівні суб'єкта господарювання, так і на рівні економічної системи загалом.

Дослідження природи ренти, її видів та властивостей здійснювалися на основі напрацювань Дж. Андерсона, М. Блауга, І.Г. Буша, Д.А. Ворчестера, Р. Кантильона, Дж.Б. Кларка, В. Лаунхарда, Т. Мальтуса, А. Маршалла, К. Маркса, Дж.С. Мілля, В. Петті, Д. Рікардо, А. Сміта, Г. Таллока, Я. Такати, Й.Г. фон Тюнена, Х.Д. Хендерсона, Й. Шумпетера та інших.

Розв'язанням проблем теорії та методології бухгалтерського обліку займалися такі вчені, як С.В. Бардаш, Д.О. Грицишен, Л.В. Гнилицька, В.А. Дерій, В.В. Євдокимов, В.М. Жук, І.В. Жиглей, Г.Г. Кірейцев, М.А. Кіпарісов, О.А. Лаговська, В.Г. Макаров, Т.С. Мітюшкін, П.П. Німчинов, В.Ф. Палій, О.М. Петрук, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкар, К.В. Романчук, С.В. Свірко, Я.В. Соколов, Л.В. Чижевська, В.А. Шпак та інші. Вирішенню проблем теорії та методології економічного аналізу присвячені наукові дослідження М.В. Дембінського, Л.Л. Єрмолевич, І.П. Житної, В.В. Ковальова, М.Я. Коробова, І.Д. Лазаришиної, Є.В. Мниха, Ю.Ю. Мороз, О.В. Олійник, П.Я. Поповича, Г.В. Савицької, В.К. Савчука, М.Г. Чумаченка та інших.

Протягом останніх років піднімалися питання бухгалтерського обліку певного виду ренти як інформаційного джерела для управління. Так, питання земельної ренти досліджували С.Г. Вегера, В.М. Жук, Т.П. Остапчук, Д.А. Панков та інші; інтелектуальної ренти в частині інтелектуального капіталу – М.О. Воронова, Т.В. Давидюк, О.П. Левченко, С.Ф. Легенчук, Н.М. Проскуріна, А.П. Іванова та інші; природної ренти – О.В. Вороновська, І.В. Замула та інші; фінансової ренти – Ю.П. Лукашин, В.І. Малигін, Є.М. Четиркін, А.Б. Фельдман, Р. Холт та інші.

Значні темпи процесів глобалізації та інституційних змін відносин власності обумовлюють необхідність визнання ренти об'єктом мікро- та макроекономічного рівнів управління, що потребує адекватного запиту користувачів інформаційного забезпечення зі сторони облікової системи на основі системного розвитку теоретико-методологічних та організаційно-практичних положень бухгалтерського обліку та

⁴ The World Economic Forum. URL: <https://www.weforum.org/>

⁵ The World Economic Forum. URL: <https://www.weforum.org/>

аналізу ренти. Наведені фактори та визначені напрямки наукового пошуку обумовили актуальність теми дослідження, постановку мети й завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темами: “Розробка організаційних засад та інформаційного забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання природних ресурсів” (номер державної реєстрації 0115U02546) – автором розроблено теоретичні та організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку природної ренти; “Методологія бухгалтерського обліку та аналізу рентних відносин в умовах трансформації інституту власності” (замовник ПрАТ “Чумак”, номер державної реєстрації 0114U005) – автором розроблено теоретичні, методологічні та практичні положення бухгалтерського обліку та аналізу ренти відповідно до вимог інформаційного забезпечення управління доходами на мікро- та макроекономічному рівнях з урахуванням положень концепції сталого розвитку.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розробка теоретичних, методологічних і практичних положень бухгалтерського обліку та аналізу ренти відповідно до вимог інформаційного забезпечення управління доходами суб'єктів господарювання та макроекономічного регулювання з урахуванням положень концепції сталого розвитку. Для досягнення мети в роботі поставлено такі завдання:

- визначити вплив трансформації відносин власності на теорію ренти для обґрунтування ідентифікації ренти як об'єкта бухгалтерського обліку;
- встановити особливості ренти як наддоходу підприємства, які зумовлюють розвиток теоретико-методологічних та організаційно-практичних положень бухгалтерського обліку ренти;
- ідентифікувати види ренти, які підлягають відображенню в бухгалтерському обліку;
- визначити вектори розвитку методології бухгалтерського обліку з метою відображення ренти як наддоходу підприємства;
- охарактеризувати особливості природної та економічної ренти як об'єктів бухгалтерського обліку;
- удосконалити організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку природної ренти;
- уточнити зміст та розвинути методичні положення бухгалтерського обліку фінансової ренти;
- розвинути праксеометодологію бухгалтерського обліку інтелектуальної ренти;
- розкрити підхід до побудови класифікації трансакційних витрат, пов'язаних з формуванням і розподілом ренти, для розвитку методології їх бухгалтерського обліку;
- проаналізувати теоретико-організаційні положення розподілу природної ренти щодо їх обґрунтованості відповідно до положень концепції сталого розвитку;
- оцінити існуючий стан і розвинути методологічні та організаційно-практичні положення економічного аналізу ренти;

- розвинути методичні положення аналізу рентабельності та ефективності ренти, сформованої на підприємстві;
- виявити фактори впливу на зміну ефективності ренти та синергетичний ефект від їх взаємодії;
- удосконалити порядок аналітичного прогнозування величини ренти.

Об'єктом дослідження є системи бухгалтерського обліку та аналізу ренти як інформаційна основа управління суб'єктом господарювання.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та організаційно-практичні положення бухгалтерського обліку та аналізу ренти.

Гіпотеза наукового дослідження ґрунтується на припущенні, що розвиток теоретико-методологічних та організаційно-практичних положень бухгалтерського обліку та аналізу ренти спрямований на створення обліково-інформаційного забезпечення управління нею, сприятиме вирішенню завдання розподілу ренти та процесу відтворення. Актуальність зазначеного розвитку зростає в умовах необхідності реалізації концепції сталого розвитку.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнофілософські та загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів у системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Використання історичного та логічного методів дозволило дослідити еволюцію ренти та підходів до її ідентифікації. Діалектичний метод застосовано для уточнення та поглиблення змісту понять і категорій у сфері бухгалтерського обліку та аналізу ренти.

Системний підхід став основою для віднесення ренти до складу об'єктів бухгалтерського обліку; системно-структурний метод дозволив побудувати її класифікацію. Аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація та узагальнення як загальнологічні методи наукового пізнання застосовано для розвитку положень теорії та методології бухгалтерському обліку та аналізу ренти. Бібліографічний і бібліометричний аналіз забезпечили виявлення тенденцій розвитку бухгалтерського обліку та аналізу як систем, що формують інформацію про результати діяльності суб'єктів господарювання. Метод порівняння використано для дослідження законодавства у сфері регулювання бухгалтерського обліку ренти. Математико-статистичні методи дозволили розвинути теоретико-методологічні та організаційно-практичні положення аналізу ренти.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, наукові статті, доповіді вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем розвитку бухгалтерського обліку та аналізу, економічної теорії, філософії; матеріали науково-практичних конференцій і семінарів); офіційні документи (нормативні документи України та країн світу з питань організації та ведення бухгалтерського обліку, офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади); статистичні джерела (звіти та офіційні дані органів державної, регіональної відомчої статистики, фінансова й статистична звітність суб'єктів господарювання України); довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробці теоретичних, методологічних і практичних положень бухгалтерського обліку та економічного

аналізу ренти відповідно до вимог інформаційного забезпечення управління доходами суб'єктів господарювання та макроекономічного регулювання з урахуванням положень концепції сталого розвитку.

Найбільш вагомими результатами, які характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, є:

вперше одержано:

- визнання ренти як інтегрованого об'єкта бухгалтерського обліку та економічного аналізу через структурування її в складі доходів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, що дозволило генерувати інформацію для потреб управління процесами розподілу ресурсів як складової сталого розвитку;

- методологію бухгалтерського обліку ренти в частині розвитку застосування елементів його методу (документування – здійснено реквізитне розширення форм первинних і зведених бухгалтерських документів з урахуванням особливостей ренти за її видами; оцінка – адаптовано сучасні підходи до оцінки ренти за її видами до вимог системи бухгалтерського обліку; рахунків і подвійного запису – розвинуто механізм використання з урахуванням властивостей ренти; звітності – запропоновано структуру та змістовне наповнення управлінської звітності щодо ренти) відносно запропонованих видів природної (земельна, гірнична, водна та лісова) та економічної (фінансова та інтелектуальна) ренти, що на відміну від існуючих положень сприяє розширенню інформаційних можливостей бухгалтерського обліку;

- механізм трансформації методології економічного аналізу в контексті формування інформаційно-аналітичного супроводу управління рентними відносинами внаслідок чого розширено спектр аналітичних показників в частині рентабельності й ефективності ренти, визначення синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на них, що покладено в основу розробки методик аналізу ренти, які дозволяють характеризувати абсолютну ефективність господарювання підприємства й стають найважливішими для оцінки його операційної та фінансової діяльності;

удосконалено :

- праксеометодологію бухгалтерського обліку інтелектуальної ренти (наддохід від інноваційної діяльності) у частині визначення її величини за видами (рента від продажу інноваційних продуктів та від продажу ліцензій на використання об'єктів інтелектуальної власності – визначається як різниця між чистою виручкою від реалізації інноваційного продукту / ліцензій, нормальними витратами на його виробництво / отримання й нормальним прибутком підприємства, одержуваним від реалізації типового, відносно широковживаного продукту даного виду; рента, що базується на гудвілі – визначається як різниця між ринковою ціною підприємства й ціною заміщення її реальних активів), визначення рахунків для бухгалтерського відображення (793.1211 “Рента від продажу інноваційних продуктів”, 793.1212 “Рента від продажу ліцензій на використання об'єктів інтелектуальної власності”), порядку визначення суми інтелектуальної ренти за даними бухгалтерського обліку з використанням запропонованих документів (Розрахунок інтелектуальної ренти від продажу інноваційних

продуктів, Розрахунок інтелектуальної ренти від продажу ліцензії на використання об'єктів інтелектуальної власності, Звіт про формування інтелектуальної ренти), що сприяє формуванню інформації про ефективність діяльності інноваційно активного підприємства;

- організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку природної ренти (наддохід, отриманий від використання природних ресурсів) з урахуванням її особливостей шляхом розробки порядку визначення її суми (добуток частки від ділення витрат, понесених на забезпечення можливості використання природних ресурсів за їх призначенням, на витрати, понесені для отримання доходу від використання певного природного ресурсу, та доходу від використання певного природного ресурсу), рахунків бухгалтерського обліку (791.11 “Природна рента” з аналітичними рахунками відповідно до видів природної ренти) та бухгалтерських документів (Розрахунок природної ренти, Звіт про формування природної ренти), що спрямовано на забезпечення управління доходами власників капіталу та з урахуванням необхідності зменшення антропогенного впливу на навколишнє природне середовище, що забезпечить покращення інформованості управлінців 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 в майбутньому ренти від такого виду ресурсів;

- методичні положення бухгалтерського обліку фінансової ренти (наддохід від використання фінансових інструментів) шляхом розробки первинних документів для її облікового відображення (розрахунок фінансової ренти за її видами), що обумовлено економічною сутністю фінансової ренти, та через розробку інформаційного наповнення розрахунку суми такої ренти з використанням запропонованих форм бухгалтерських документів та форм управлінської звітності, а також моделювання облікового відображення фінансової ренти на бухгалтерських рахунках (792.1211 “Рента у вигляді доходу від перепродажу облігацій за ціною, що перевищує вартість їх придбання”, 792.1212 “Рента від перепродажу акцій за ціною, що перевищує вартість їх придбання”, 421.11 “Рента від різниці курсової вартості при продажі (емісії) акцій”), що дозволяє підвищити інформативність системи бухгалтерського обліку для управлінського персоналу з метою управління ефективністю діяльності підприємства;

- нормативно-методичне забезпечення розподілу природної ренти відповідно до положень концепції сталого розвитку на основі удосконаленого облікового відображення рентних відносин у частині запропонованої методики визначення суми природної ренти, одержаної підприємством за умови активного ринку на природні ресурси (як різниця між чистою виручкою від реалізації продукції, отриманої з використанням природних ресурсів, нормальними витратами підприємства при використанні природних ресурсів і нормальним прибутком підприємства від використання природних ресурсів), шляхом розвитку їх регламентації через розробку проекту Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку ренти;

- аналітичне забезпечення оцінки ефективності отриманих доходів через

запропонований коефіцієнт ефективності ренти та індекси залежності коефіцієнта ефективності ренти від факторних показників. Застосування прийому розширення факторних систем до коефіцієнта ефективності ренти дозволило розрахувати вплив на нього коефіцієнта окупності витрат, ресурсомісткості чистого доходу та рентовіддачі активів, від яких він прямо залежить. Застосування розробленої послідовності розрахунків дозволяє управляти ефективністю ренти в поточній діяльності підприємства та при плануванні його стратегічного розвитку;

– методичні положення аналізу впливу факторів на рентабельність ренти підприємства (рентабельність ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів – земельних, водних, лісових ресурсів, надр і територій видобування корисних копалин, інновацій та цінних паперів), факторами впливу на який є чистий прибуток, нормальні витрати, чистий дохід, нормальний прибуток за видами рентоутворюючих ресурсів. Застосувавши прийом розширення факторних систем до показника рентабельності ренти, встановлено перелік факторів впливу на нього та черговість їх зміни у факторній моделі: 1) рентабельність продажів; 2) ресурсомісткість ренти; 3) ефективність використання активів. Застосування запропонованих показників і методик визначення впливу факторів на рентабельність ренти дозволить впливати на розмір і структуру ренти при її формуванні;

дістало подальший розвиток:

– теоретичні положення бухгалтерського обліку шляхом формування класифікації ренти як об'єкта бухгалтерського обліку: виділено природну (земельну, гірничу, водну та лісову ренту, які поділяються на різновиди) та економічну (фінансову та інтелектуальну з відповідними різновидами) види ренти), що покладено в основу розвитку методологічних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу, як складових системи управління суб'єкта господарювання відповідно до положень концепції сталого розвитку;

– визнання природної ренти як наддоходу від природних ресурсів (земельні, водні, лісові, надра і території видобування корисних копалин) у бухгалтерському обліку та економічному аналізі відповідно до запитів управлінського персоналу, що сприяло розробці організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та аналізу природної ренти з метою формування вичерпної та достовірної інформації для управління підприємством;

– теоретичні та організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку трансакційних витрат у частині їх ідентифікації в структурі витрат на основі розробленого підходу до побудови класифікації таких витрат (участині встановлення відповідності видів трансакційних витрат запропонованим видам ренти, які обумовлюють економічну доцільність їх здійснення), що покладено в основу побудови робочого плану рахунків підприємства з урахуванням рентних відносин, пов'язаних із відносинами власності, їх встановленням, забезпеченням і реалізацією, а також із ринковою взаємодією, асиметрією інформації, ризиками таневизначеністю;

– визнання економічної ренти як наддоходу, отриманого без матеріальних і трудових затрат і без експлуатації природних ресурсів, об'єктом бухгалтерського обліку та економічного аналізу з відповідними її видами – фінансова та

інтелектуальна, – що зумовлено ускладненням економічних відносин на макро- та мікрорівнях економіки та вимагає теоретичного дослідження та практичних рекомендацій щодо управління таким видом ренти;

– організація економічного аналізу в частині операцій з рентою (розвинуто положення щодо суб'єктів, мети, об'єктів, завдань, етапів (1. Аналіз наявності, структури та зміни ренти у часі. 2. Факторний аналіз рентабельності та ефективності ренти. 3. Прогнозування рентабельності та ефективності ренти) та інформаційного забезпечення аналізу), що покладено в основу побудови методики економічного аналізу ренти. Застосування запропонованих положень організації аналізу дозволяє отримувати необхідну для управління формуванням, розподілом і використанням ренти інформацію з метою досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства;

– оцінка ступеня впливу синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на рентабельність ренти (за рахунок взаємодії таких факторів: рентабельність продажів; ресурсомісткість ренти; ефективність використання активів) та коефіцієнт ефективності ренти (факторами впливу є коефіцієнт окупності витрат, ресурсомісткість чистого доходу та рентовіддача активів). Пропозиції спрямовані на формування можливості управляти синергетичним ефектом від взаємодії факторів з метою отримання бажаного рівня ренти при оперативному та стратегічному управлінні підприємством.

Практичне значення одержаних результатів. Отримані в дисертації висновки та рекомендації можуть використовуватися для подальшого розвитку теоретичних й емпіричних досліджень у сфері бухгалтерського обліку. Теоретико-методологічні та організаційно-практичні положення дисертації реалізовані в конкретних розробках, придатних до використання суб'єктами господарювання, у роботі державних органів влади та у вищих навчальних закладах, а саме:

1. На загальнодержавному рівні: наукові розробки щодо теоретико-методологічних та організаційних положень бухгалтерського обліку ренти прийняті до розгляду для використання Департаментом податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України (довідка № 11400-10/1233 від 09.03.2017 р.);

2. На рівні суб'єктів господарювання: рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку ренти та методик відображення в бухгалтерському обліку природної та економічної ренти впроваджені ПрАТ “Чумак” (довідка № 123 від 24.10.2016 р.) та ТОВ “Тройка” (довідка № 38 від 18.11.2016 р.); методичні рекомендації щодо аналізу ренти в частині визначення рентабельності ренти, її ефективності, синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на результативний показник та послідовності кореляційно-регресійного аналізу рентабельності та ефективності ренти впроваджені ПрАТ “Чумак” (довідка № 123 від 24.10.2016 р.);

3. На рівні вищих навчальних закладів: базові елементи концепції бухгалтерського обліку ренти як наддоходу підприємства та методологічні підходи до економічного аналізу ренти в частині формування методичних положень аналізу ренти

використано в науково-дослідній діяльності Інституту обліку і фінансів НААН України (довідка б/н від 21.11.2016 р.); пропозиції щодо удосконалення навчально-методичного забезпечення дисциплін “Фінансовий облік II”, “Бухгалтерський облік в галузях економічної діяльності”, “Бухгалтерський облік в управлінні підприємством”, “Аналіз господарської діяльності”, “Методологія наукових досліджень в обліку, аналізі і аудиті” впроваджені у навчальний процес Житомирського державного технологічного університету (довідка № 44-45/1787 від 11.11.2016р.).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, що містяться в дисертації, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у роботі використані ідеї та пропозиції, що є результатом індивідуальної праці здобувача. Внесок автора в праці, опубліковані в співавторстві, наведено в переліку основних публікацій за темою дисертації і полягає у розробці теоретико-методологічних та організаційно-практичних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу ренти.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та одержали позитивну оцінку на 17 міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [27-43].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 44 наукові праці загальним обсягом 80,67 друк. арк. (особисто автора – 41,48 друк. арк.), з яких: 3 монографії (одна – одноосібна та дві – колективні), загальним обсягом 63,68 друк. арк. (особисто автора – 25,75 друк. арк.); 23 статті у наукових фахових виданнях (з них – 2 у наукових періодичних виданнях інших держав, 14 у виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз, 7 у наукових фахових виданнях України) загальним обсягом 11,81 друк. арк. (особисто автора – 10,55 друк. арк.); 17 тез доповідей і матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій загальним обсягом 3,86 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст викладено на 368 сторінках друкованого тексту. Дисертація містить 72 таблиці та 19 рисунків (з яких 2 таблиці (на 5 сторінках) і 3 рисунки розміщені на окремих сторінках), 2 додатки, розміщені на 30 сторінках. Список використаних джерел нараховує 351 найменування й розміщений на 37 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, відображено зв'язок роботи з науковими темами та планами, наведено мету, завдання, об'єкт, предмет, гіпотезу, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення одержаних результатів, охарактеризовано особистий внесок, ступінь апробації та висвітлення в публікаціях основних підсумків роботи, наведено інформацію про структуру дисертації.

У першому розділі “**Теоретико-методологічні основи бухгалтерського обліку та аналізу ренти**” досліджено вплив глобалізації та інституційних змін відносин власності на розвиток методології бухгалтерського обліку та

економічного аналізу ренти, теорію ренти як основу реалізації положень концепції сталого розвитку, сутність і види ренти як об'єкта бухгалтерського обліку.

Розвиток процесів глобалізації постійно супроводжувався трансформаціями відносин власності. Поряд з позитивними результатами цих процесів, які пов'язані з розвитком технологій, підвищенням рівня конкуренції, спеціалізацією та міжнародним поділом праці, економічним зростанням, наявні й негативні наслідки. Насамперед, це неефективність у вирішенні проблем розподілу ренти та відтворення рентоутворюючих факторів з огляду потреб майбутніх поколінь, подолання негативних екологічних наслідків і вирішення соціальних конфліктів, спричинених економічною нерівністю. Вона пов'язана з необґрунтованим, а тому й неправомірним привласненням наддоходів, які виникають у підприємств, що володіють рентоутворюючими факторами, інформація про які або відсутня, або свідомо приховується такими підприємствами.

На сьогодні в бухгалтерському обліку рента окремим об'єктом не виділяється з огляду на складність її ідентифікації та визначення величини. Це суттєвий недолік, адже відсутність інформації щодо ренти, зокрема за її видами, ускладнює управління доходами підприємства, його ресурсами, збільшує ризики неточної оцінки внутрішніх можливостей, зокрема, щодо факторів формування вартості підприємства, які вкрай актуальні в умовах ринкової економіки.

На рівні економічної системи загалом це призводить до надмірної монополізації ринків, недобросовісної конкуренції на відносно конкурентних ринках, що несе серйозну загрозу становленню та розвитку інституту власності в Україні, а також можливості реалізації принципів концепції сталого розвитку. В питаннях захисту прав власності Україна належить до категорії країн, що мають наднизькі показники захищеності будь-якої власності (20 % країн світу, переважно найбідніших). І, насамперед, речових прав громадян, потенційних інвесторів, резидентів і нерезидентів у країні. Тобто за жодних оцінок стан захисту прав власності в країні не наблизився навіть до середньосвітових значень. Зокрема, Індекс захисту прав власності в Індексі економічної свободи⁶ протягом практично усього періоду незалежності України має значення, що ледь не у два рази нижчі від середніх значень серед 183 країн світу. Однією з причин такої ситуації, яка впливає на ефективність господарювання, є відсутність напрацювань в частині обліково-аналітичної характеристики рентних відносин, а саме етапів створення та присвоєння ренти на рівні суб'єктів господарювання.

Встановлено, що процес ідентифікації ренти відбувається під впливом значної кількості ендегенних та екзогенних факторів, які визначають поведінку учасників рентних відносин, впливають на процес створення і порядок розподілу доходів від використання ресурсів. При цьому вирішальний вплив мають саме такі екзогенні фактори, як законодавча й регуляторна діяльність держави, результатом якої є ринкова інфраструктура, що створює систему накопичення та привласнення ренти, виокремлення та вилучення наддоходів.

⁶ Index of Economic Freedom. Promoting Economic Opportunity & Prosperity / The Heritage Foundation & The Wall Street Journal, 2014. URL: <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-region-country-year>

Для вирішення цієї проблеми в практиці господарювання на рівні методології бухгалтерського обліку, слід спиратися на напрацювання фундаторів теорії ренти, агентської теорії та теорії інституціоналізму.

Сьогодні теорія ренти є основою різних учень про власність на землю, на природні та інші ресурси, про соціальний устрій суспільства, вона постійно розвивається та наповнюється новим змістом. Здебільшого теорію ренти можна визнати сформованою, хоча вона продовжує розвиватися відповідно до розвитку продуктивних сил та соціально-економічних відносин.

Напрацювання, які існують у рамках теорії ренти, здатні допомогти вирішувати актуальні проблеми, зокрема, соціального характеру. Одним з проблемних питань справедливого розподілу ресурсів Землі між існуючим і майбутнім поколіннями, що задекларовано концепцією сталого розвитку, є питання формування, розподілу та аналізу використання ренти.

Звужене трактування ренти та відсутність такого поняття в бухгалтерському обліку є фактором уповільнення реалізації положень концепції сталого розвитку. Ренту слід розглядати як універсальну категорію, яка здатна виразити особливості та специфіку використання різних факторів виробництва, зокрема, пов'язані із умовами їх залучення при здійсненні діяльності в умовах недосконалої конкуренції. З огляду на вищевикладене, дослідження спрямовано на розробку теоретичних, методологічних і практичних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу ренти відповідно до вимог інформаційного забезпечення управління доходами суб'єктів господарювання та макроекономічного регулювання з урахуванням положень концепції сталого розвитку (див. рис. 1).

Відображення ренти в бухгалтерському обліку є досить вагомим аспектом у реформуванні економічних відносин. Тому окреслено основні положення щодо необхідності відображення доходу у вигляді ренти на мікро- (оцінка та облік природних ресурсів; відображення в обліку отриманих доходів за їх видами; інформаційне забезпечення підприємств для управління ресурсами та фінансовими результатами; управління інвестиційною привабливістю на основі ефективного використання рентоутворюючих факторів; оцінка вартості підприємства; оцінка внутрішніх можливостей підприємства та зовнішніх загроз для нього) та макrorівні (охорона навколишнього природного середовища; охорона природних ресурсів; інформаційне забезпечення органів місцевого самоврядування та держави щодо якості та кількості природних систем; управління національним багатством) економіки. Отже, визначення місця ренти в системі бухгалтерського обліку є одним із актуальних питань для вчених-обліковців, які досліджують рентні відносини в Україні.

Обґрунтовано, що економічна природа наддоходу різна залежно від рентних факторів. Будь-яка рента є формою реалізації права власності на відповідний ресурс. Всі види ренти є наддоходами, які отримують економічні агенти шляхом включення монопольного або виключного права на використання певного обмеженого ресурсу й водночас обмеження доступу до нього інших агентів, що обумовлено особливостями виникнення, залучення та використання самого ресурсу. Одним із варіантів вирішення даної проблеми є імплементація принципу превалювання

сутності над формою в методології бухгалтерського обліку, зокрема, в частині ознаки контролю при визнанні активів. Як наслідок, відбудеться певна зміна господарського статусу підприємства, що робить його власником чи користувачем ресурсів через наявність певних елементів прав власності. Ряд же господарських операцій, пов'язаних із залученням і використанням рентоутворюючих ресурсів, слід розглядати як рентні відносини, а визнання наддоходів від них – як визначення ренти.

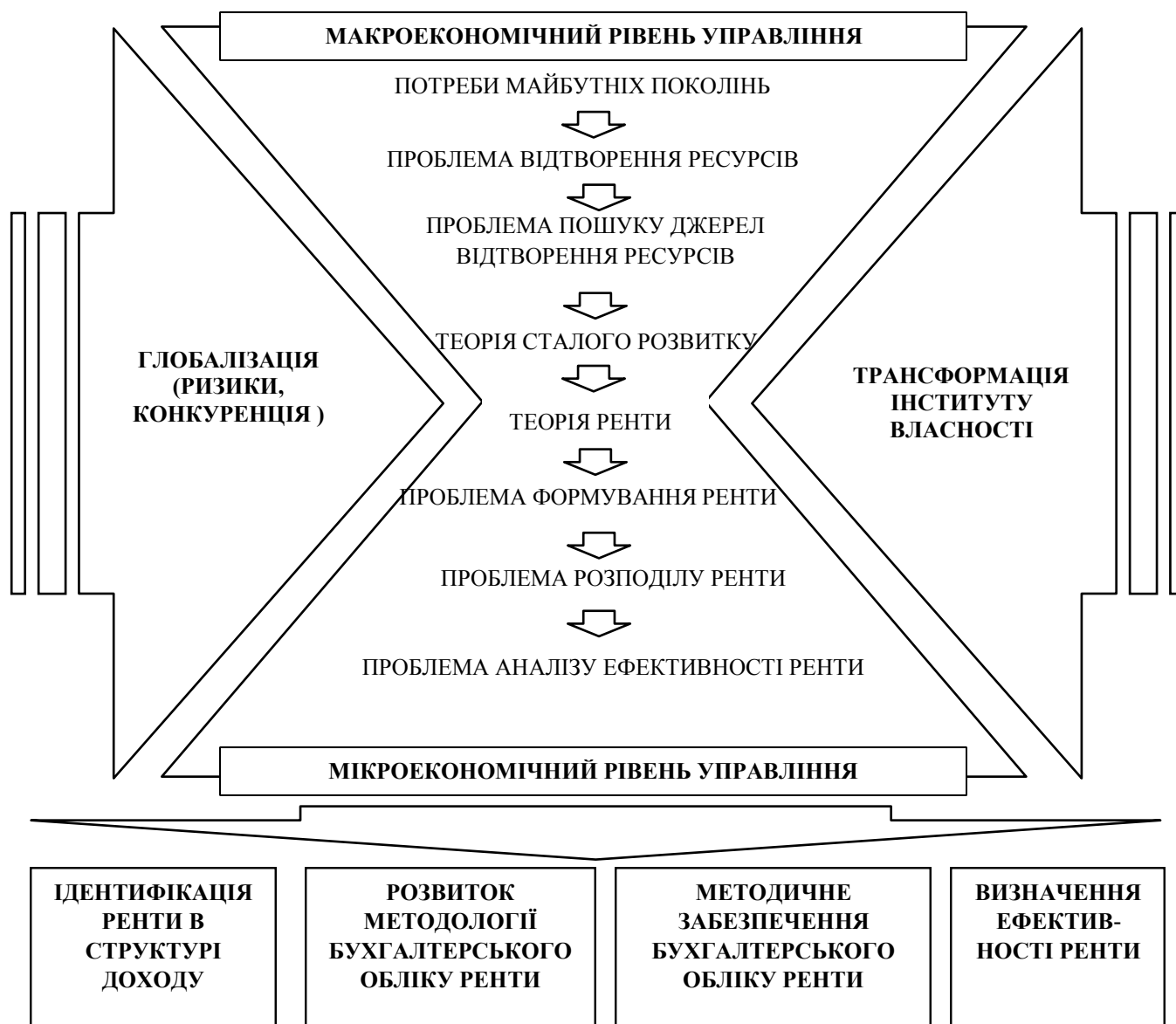


Рис. 1. Напрями розвитку бухгалтерського обліку та аналізу ренти під впливом факторів глобалізації та трансформації інституту власності

Ситуація, що склалася, стала поштовхом для розробки облікового відображення ренти та її аналізу на основі розробленої класифікації з метою забезпечення достовірності інформації про доходи підприємства (див. табл. 1).

Пропозиції сприяють ідентифікації ренти та відображенню її в бухгалтерському обліку як одного з джерел інформації для аналізу. Класифікаційна ознака “за способом отримання” покладена в основу розробки аналітичних рахунків з обліку ренти; ознака “за умовами отримання” впливає на визнання ренти певного виду.

Таблиця 1

Класифікація ренти для її відображення в бухгалтерському обліку

<i>Тип</i>	<i>Вид</i>	<i>Підвид</i>	<i>Різновид</i>
Природна (наддохід від використання природних ресурсів)	Земельна (наддохід від використання земельних ресурсів)	За способом отримання	Від використання у виробництві
			Від передачі в оренду
		За галуззю утворення	В сільському господарстві
			В промисловості
			При рекреації
		За умовами отримання	Абсолютна рента
			Диференційна рента I
			Диференційна рента II
			Монопольна рента
	Гірнична (наддохід від видобування корисних копалин)	За способом отримання	Від використання у виробництві
			Від передачі в оренду
		За умовами отримання	Абсолютна рента
			Диференційна рента I
	Водна (наддохід від використання водних ресурсів)	За способом отримання	Від використання у виробництві
			Від передачі в оренду
		За галуззю утворення	В сільському господарстві
			В промисловості
			У водному транспорті
			При рекреації
		За умовами отримання	Абсолютна рента
			Диференційна рента I
	Лісова (наддохід від використання лісових ресурсів)	За способом отримання	Від використання у виробництві
			Від передачі в оренду
		За умовами отримання	Абсолютна рента
			Диференційна рента I
Економічна (наддохід отриманий без матеріальних і трудових затрат і без експлуатації природних ресурсів)	Фінансова (наддохід від використання фінансових інструментів)	За способом отримання	Від продажу (емісії) акцій
			Від продажу облігацій
	Інтелектуальна (наддохід від інноваційної діяльності)	За способом отримання	Від продажу інноваційних продуктів
			Від продажу ліцензій на використання об'єктів інтелектуальної власності
			Що базується на гудвілі
		За умовами отримання	Абсолютна
			Диференційна рента I
			Диференційна рента II
			Монопольна

Узагальнена класифікація дозволяє врахувати основні положення концепції сталого розвитку та покладена в основу удосконалення теорії та методології, а також розробки організації та методики бухгалтерського обліку та аналізу ренти за її видами. Вищевикладене характеризує ренту як складний об'єкт управління, особливості якого мають бути враховані при формуванні обліково-аналітичного забезпечення.

У другому розділі **“Проблеми та перспективи розвитку методології бухгалтерського обліку природної ренти”** визначено сутність природної ренти як об’єкта бухгалтерського обліку, розвинуто теоретико-методологічні та розроблено організаційно-практичні положення бухгалтерського обліку природної ренти за її видами.

У сучасних умовах розвитку економіки країни назріла необхідність переходу на більш високий рівень економічних відносин у системі природокористування. Економічна теорія чітко визначає особливості рентних відносин на рівні держави, проте в бухгалтерському обліку відсутня інформація щодо ренти. Недостатня увага ренті значно збільшує ризик недостовірної оцінки фінансового стану підприємств і впливає на об’єктивність та ефективність прийняття управлінських рішень. Для вирішення зазначеної проблеми необхідним є розвиток теоретико-методологічних і розробка організаційно-практичних положень бухгалтерського обліку природної ренти, що дозволить сформувати вичерпну та достовірну інформацію для управління підприємством.

У частині природної ренти відповідно до її видів, виділених у розробленій класифікації, запропоновано шляхи розвитку застосування елементів методу бухгалтерського обліку: оцінки, рахунків, подвійного запису, документування, звітності.

Важливою умовою забезпечення достовірності визначення величини ренти є наявність надійної інформаційної бази, яка залежить від розвитку (активності) ринку природних ресурсів. У випадку наявності розвинутого ринку рентоутворюючого ресурсу для визначення величини природної ренти слід застосовувати порівняльний і дохідний підходи, які передбачають врахування фактору технологій, умов конкуренції та специфіки пропозиції його на ринку. При відсутності активного ринку – використовувати витратний підхід, спираючись на об’єктивні дані бухгалтерського обліку. Базуючись на витратному підході, що зумовлено нерозвинутістю ринку природних ресурсів в Україні, величину природної ренти для відображення її в бухгалтерському обліку запропоновано визначати за формулою:

$$P = V_{\text{пр}} / V_{\text{в}} \times D_{\text{в}} \quad (1)$$

де P – природна рента, грн.; $V_{\text{пр}}$ – витрати, понесені на забезпечення можливості використання природних ресурсів за їх призначенням, грн.; $V_{\text{в}}$ – витрати, понесені для отримання доходу від використання певного природного ресурсу, грн.; $D_{\text{в}}$ – дохід від використання певного природного ресурсу, грн.

До витрат, понесених на забезпечення можливості використання природних ресурсів за їх призначенням, запропоновано відносити такі статті: орендна плата за природні ресурси, витрати на поліпшення природних ресурсів, трансакційні витрати, пов’язані з природними ресурсами, інші витрати.

До витрат, понесених для отримання доходу від використання певного природного ресурсу, запропоновано відносити витрати, сформовані в процесі виробництва із залученням природних ресурсів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці та соціальні заходи, амортизація, інші витрати.

Дохід від використання певного природного ресурсу формується від реалізації готової продукції (послуг), отриманої з використанням такого природного ресурсу.

Запропоновано ряд аналітичних рахунків для побудови робочого плану рахунків підприємств, які мають рентоутворюючі фактори (табл. 2).

Таблиця 2

Запропоновані аналітичні рахунки для бухгалтерського обліку природної ренти

Рахунок	Субрахунок	Аналітичні рахунки			
		першого порядку	другого порядку	третього порядку	четвертого порядку
79 “Фінансові результати”	791 “Результат операційної діяльності”	791.1 “Рента”	791.11 “Природна рента”	791.111 “Земельна рента”	791.1111 “Рента від використання земельних ресурсів у виробничому процесі” 791.1112 “Рента від передачі земельних ресурсів в оренду”
				791.112 “Водна рента”	791.1121 “Рента від використання водних ресурсів у виробничому процесі” 791.1122 “Рента від передачі водних ресурсів в оренду”
				791.113 “Гірнична рента”	791.1131 “Рента від видобування корисних копалин” 791.1132 “Рента від передачі надр і територій видобування корисних копалин в оренду”
				791.114 “Лісова рента”	791.1141 “Рента від використання лісових ресурсів у виробничому процесі” 791.1142 “Рента від передачі лісових ресурсів в оренду”

Природна рента може формуватися у підприємстві у 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”);

2) надання природних ресурсів в оренду (запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку: за дебетом рахунку 713 “Дохід від операційної оренди активів” та кредитом рахунку 791.11 “Природна рента”).

Для визначення суми природної ренти та відображення її в бухгалтерському обліку запропоновано форми Розрахунку природної ренти. Для задоволення запитів управлінського персоналу розроблено Звіти про формування певного виду природної ренти, у яких детально розкривається інформація щодо доходів від використання / передачі в оренду певного виду природних ресурсів, витрат на підтримання та поліпшення стану природних ресурсів, валовий прибуток від їх використання та суми природної ренти. Розроблені звіти дозволяють формувати інформацію щодо джерел окупності витрат, понесених на утримання 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 в природні ресурси.

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 відновлення природних ресурсів, що є потенційним джерелом для отримання ренти від них.

У третьому розділі “**Стан і напрями розвитку методології бухгалтерського обліку економічної ренти**” досліджено сутність економічної ренти як об’єкта бухгалтерського обліку, розвинуто методологію бухгалтерського обліку фінансової ренти та праксеометодологію бухгалтерського обліку інтелектуальної ренти.

З ускладненням економічних відносин на макро- та мікрорівнях економіки виникають нові види ренти, що вимагає їх теоретичного дослідження та практичних рекомендацій щодо управління ними. Одним з таких видів є економічна рента. Сума економічної ренти може досягати значних розмірів, особливо для інноваційно активних підприємств, що вимагає від управлінців посиленої уваги до її формування та розподілу. У процесі дослідження встановлено, що економічна рента – це наддохід, отриманий без матеріальних і трудових затрат та без експлуатації природних ресурсів.

Для формування інформаційного забезпечення управління складовими економічної ренти її запропоновано поділяти на фінансову та інтелектуальну. Перераховані види ренти є розрізами аналітичних рахунків до рахунку 79 “Фінансові результати” та 42 “Додатковий капітал” при побудові робочого плану рахунків бухгалтерського обліку (табл. 3).

Таблиця 3

Аналітичні рахунки для бухгалтерського обліку економічної ренти

Рахунок	Субрахунок	Аналітичні рахунки			
		першого порядку	другого порядку	третього порядку	четвертого порядку
79 “Фінансові результати”	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	793.1 “Рента”	793.12 “Економічна рента”	793.121 “Інтелектуальна рента”	793.1211 “Рента від продажу інноваційних продуктів”
					793.1212 “Рента від продажу ліцензій на використання об’єктів інтелектуальної власності”
	792 “Результат фінансових операцій”	792.1 “Рента”	792.12 “Економічна рента”	792.121 “Фінансова рента”	792.1211 “Рента від перепродажу облігацій за ціною, що перевищує вартість їх придбання”
					792.1212 “Рента від перепродажу акцій за ціною, що перевищує вартість їх придбання”
42 “Додатковий капітал”	421 “Емісійний дохід”	421.1 “Фінансова рента”	421.11 “Рента від різниці курсової вартості при продажі (емісії) акцій”		

Ефективність управлінських рішень у сучасних умовах істотно залежить від об’єктивності, своєчасності та всебічності аналізу існуючих і очікуваних фінансових результатів і фінансового стану підприємства. Однак у процесі аналізу часто виникає ситуація, коли необхідно оцінити розподіл платежів у часі. Зазначені операції формують грошові потоки від фінансової діяльності, тому виникає

необхідність у визнанні та обліковому відображенні фінансової ренти як наддоходу від фінансових активів.

У дисертації обґрунтовано, що природа цінних паперів, яка впливає зі змісту опосередкованих ними економічних відносин, не передбачає отримання спекулятивного доходу від різних видів їх курсової вартості або, як його прийнято називати в термінології бухгалтерського обліку – емісійним доходом підприємства. Щоправда, останній є невід’ємним атрибутом і результатом функціонування сучасного ринку цінних паперів.

Тобто, те, що не визначено як основна мета існування цінних паперів, буде похідною функцією, а отриманий дохід, відповідно, – наддоходом, який є позитивною різницею курсової вартості цінних паперів, що і є фінансовою рентою. Такий висновок дозволив сформулювати власний методологічний підхід і надати практичні рекомендації з відображення фінансової ренти в бухгалтерському обліку.

Різниця курсової вартості переважно може виникати за акціями та облігаціями, рідше за дисконтними цінними паперами – векселями, банківськими сертифікатами. Тобто саме за базовими цінними паперами, а не контрактами, які мають на меті мінімізацію ризиків. Це вимагає розгляду двох можливих ситуацій в діяльності суб’єкта господарювання, які відображаються в бухгалтерському обліку: 1) емісія цінних паперів, які реалізовані з емісійним доходом (різницею курсової вартості); 2) перепродаж цінних паперів фінансовими посередниками на вторинному ринку з виникненням емісійного доходу (різницею курсової вартості). Якщо підприємство-емітент здійснює операції з акціями, то в першому випадку в бухгалтерському обліку фінансова рента буде відображена у вигляді емісійного доходу, у другому – внутрішнього гудвілу підприємства. Сума фінансової ренти від акцій визначається як різниця між вартістю реалізації акцій та їх номінальною вартістю. Кореспонденції рахунків для бухгалтерського обліку фінансової ренти, що виникає при первинній емісії акцій залишається типовою, однак передбачає використання рахунку 421.11 “Рента від різниці курсової вартості при продажі (емісії) акцій” (табл. 4).

Таблиця 4

Кореспонденції рахунків для відображення формування фінансової ренти, що виникає при продажі (емісії) акцій, реалізованих з різницею курсової вартості

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, тис. грн.*	Кореспондуючі рахунки	
			Д	К
1	Оголошено вартість акцій підприємства	100	46	40
2	Отримано внески акціонерів	110	31	46
3	Відображено суму фінансової ренти від перевищення викупної вартості акцій над їх номінальною вартістю	10	46	421.11 “Рента від різниці курсової вартості при продажі (емісії) акцій”

*умовний приклад

При перепродажі акцій фінансовими посередниками на вторинному ринку також можлива ситуація, коли акції підприємства будуть мати викупну вартість вищу за номінальну. В такому випадку у підприємства-емітента акцій є підстава

для визнання зростання своєї ринкової вартості у порівнянні з балансовою. Тобто постає завдання визнання / формування зростання внутрішнього гудвілу підприємства, для відображення якого є доцільним відкриття субрахунку до позабалансового рахунку 04 “Непередбачені активи та зобов’язання” – 0411 “Внутрішній гудвіл”, за дебетом якого відображаються операції з формування внутрішнього гудвілу, а за кредитом – із його списання. В подальшому отримані дані розкриваються у Примітках до річної фінансової звітності.

З позиції фінансового посередника ця ж операція відображається на балансовому рахунку 792.1212 “Рента від перепродажу акцій за ціною, що перевищує вартість їх придбання”.

Щодо облігацій – як ще одного з основних видів цінних паперів, то фінансова рента може бути сформована як дохід від перепродажу облігацій за ціною, що перевищує вартість їх придбання. Суму вказаної фінансової ренти запропоновано визначати як різницю між доходом від реалізації облігацій та їх вартістю придбання. Запропоновано формування вказаного виду фінансової ренти у підприємства, яке придбає дисконтні або процентні облігації з метою їх перепродажу, відображати за дебетом рахунку 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій” та кредитом рахунку 792.1211 “Рента від перепродажу облігацій за ціною, що перевищує вартість їх придбання”.

Для управління фінансовою рентою за джерелами її формування запропоновано форму управлінської звітності – Звіт про формування фінансової ренти, підставою для заповнення якого є розроблені форми первинних бухгалтерських документів з обліку фінансової ренти. Розроблений Звіт про формування фінансової ренти дозволяє оцінити джерела формування фінансової ренти з метою управління ними.

Інтелектуальна рента як наддохід виникає внаслідок використання об’єктів інтелектуальної власності. В інноваційній економіці велике значення має використання в господарській діяльності підприємства об’єктів інтелектуальної власності, ефективне використання яких надає ексклюзивні переваги й лідерство.

Інтелектуальна рента формується як наддохід від продажу інноваційних продуктів та ліцензій на використання об’єктів інтелектуальної власності. Також інтелектуальною рентою є рента, що базується на гудвілі. Питання про бухгалтерське відображення операцій, які формують інтелектуальну ренту, залишається не до кінця розкритим і вимагає подальшого дослідження для підвищення продуктивності інноваційних підприємств, а також для підвищення інформативності системи бухгалтерського обліку.

У зв’язку з вищевикладеним, визначено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку операцій з інтелектуальною рентою в частині визначення суми ренти за її видами (визначається різницею між чистою виручкою від реалізації інноваційного продукту (ліцензії), нормальними витратами на його отримання і нормальним прибутком підприємства, одержуваним від реалізації типового, відносно широковживаного продукту даного виду), визначення рахунків для бухгалтерського відображення (табл. 3), порядку відображення на рахунках

бухгалтерського обліку суми інтелектуальної ренти (за дебетом рахунку 701 “Доходи від реалізації готової продукції” та кредитом рахунку 793.1211 “Рента від продажу інноваційних продуктів” – у випадку реалізації інноваційних продуктів; за дебетом рахунку 703 “Доходи від реалізації послуг” та кредитом рахунку 793.1211 “Рента від продажу інноваційних продуктів” – у випадку реалізації ліцензій на використання об’єктів інтелектуальної власності). Запропоновано первинний бухгалтерський документ, – Розрахунок суми інтелектуальної ренти, – який буде сприяти визначенню суми інтелектуальної ренти та надавати інформацію про її види та розмір.

Наведені пропозиції спрямовано на задоволення інформаційних запитів управлінського персоналу щодо джерел формування та суми економічної ренти, а також витрат на її отримання з метою визначення ефективності здійснених операцій та ефективності діяльності підприємства загалом.

У четвертому розділі **“Обліково-інформаційне забезпечення удосконалення рентних відносин”** досліджено виникнення трансакційних витрат під впливом рентних відносин, управлінський аспект відображення ренти в контексті трансакційних витрат, а також передумови розподілу природної ренти відповідно до положень сталого розвитку.

В Україні та світі спостерігається процес збільшення частки трансакційних витрат у загальній структурі витрат підприємства. Значна їх частина пов’язана із відносинами власності, їх встановленням, забезпеченням і реалізацією, а також із ринковою взаємодією, асиметрією інформації, ризиками та невизначеністю. Це відносини пов’язані із залученням рентоутворюючих ресурсів у діяльність суб’єкта господарювання, а також активними його діями з ринкового позиціонування, отримання конкурентних переваг, уникнення різних ризиків та невизначеності, які разом забезпечували б можливість формування ренти.

Виокремлення суми трансакційних витрат є важливим етапом реалізації як витратного підходу, так і порівняльного, запропонованих для визначення ренти в різних умовах розвитку ринку використання рентоутворюючого ресурсу.

Для побудови класифікації трансакційних витрат пропонуємо визначати чітку відповідність видів трансакційних витрат запропонованим видам ренти, які обумовлюють економічну доцільність їх понесення. Встановлення такої чіткої цільової спрямованості на етапі визнання дозволить відокремити трансакційні витрати від витрат, а також дотриматися принципу нарахування доходів і витрат.

З цією метою виділено такі трансакційні витрати:

- витрати, пов’язані з отриманням привілеїв, ліцензій, дозволів, сертифікатів та інших конкурентних переваг;
- витрати, пов’язані з реалізацією прав власності;
- витрати, пов’язані з асиметричністю інформації, ризиками та невизначеністю;
- витрати, пов’язані з ринковим позиціонуванням.

Їх відображення вважаємо за необхідне здійснювати шляхом виділення додаткових аналітичних розрізів до адміністративних витрат, витрат на збут та

інших операційних витрат. Наявність такого розрізу інформації про трансакційні витрати дозволить забезпечити точність розрахунку частки витрат забезпечення рентоутворюючих ресурсів у структурі загальної суми витрат, а також правильність визначення розміру нормальних витрат при використанні природних ресурсів, необхідних для реалізації витратного та порівняльного підходів до визначення ренти.

Як перспективу дослідження слід розглядати удосконалення існуючої концепції визнання доходів та визначення прибутку, а також безпосередньо пов'язаною з ними класифікацію видів діяльності. Зокрема, слід визнати, що прибуток є економічною категорією, яка може розглядатися лише на методологічному рівні. На методичному він виконує лише функціональне призначення – грошову оцінку рівня невизначеності, за якого приймалось певне управлінське рішення або ж грошову оцінку взаємодії підприємства з іншими суб'єктами економічної системи та інституційним середовищем. Отже, прибуток – це різниця між тими підставами, на які спираються особи, які приймають рішення, вибираючи між альтернативними варіантами для прийняття договірних зобов'язань і фактично отриманими результатами. Якщо особи, які приймають рішення, надмірно оптимістичні, то їх доходи виявляються меншими, а доходи, що виплачуються за більшими договірними зобов'язаннями, ніж вони були б, якби ця особа володіла більш повною інформацією. Якщо приймають рішення надто оптимістичні, але не настільки, щоб знизився загальний рівень економічної діяльності, то відбудеться зворотне. Отже, прибуток – це складова, що міститься у виплатах власникам будь-яких факторів виробництва. Тобто прибуток не повинен розглядатися як окремий елемент у розподілі, що можливо, якщо він визначається з урахуванням суми трансакційних витрат.

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, передбачених законодавством України. Окреслено особливості сплати рентних платежів для ряду природних ресурсів. Пропозиції спрямовано на досягнення справедливого розподілу природних багатств між існуючим і майбутніми поколіннями на основі удосконаленого облікового відображення рентних відносин у частині запропонованої методики визначення суми природної ренти, сформованої на підприємстві за умови активного ринку на природні ресурси (формула 2).

$$R_{\text{пр}} = ЧВ_{\text{пр}} - НВ_{\text{пр}} - НП_{\text{пр}}, \quad (2)$$

де $R_{\text{пр}}$ – сума природної ренти, грн.; $ЧВ_{\text{пр}}$ – чиста виручка від реалізації продукції, отриманої від певного виду природних ресурсів, грн.; $НВ_{\text{пр}}$ – нормальні витрати підприємства при використанні певного виду природних ресурсів, грн.; $НП_{\text{пр}}$ – нормальний прибуток підприємства від використання певного виду природних ресурсів, грн.

Нормальні витрати підприємства та його нормальний прибуток встановлюються управлінським персоналом при прогнозуванні діяльності

підприємства до початку звітного періоду з урахуванням найбільш ефективних технологій господарювання та умов конкуренції. Їх визначення відбувається за принципом підходу до визначення найвигіднішого та найкращого використання нефінансових активів, передбаченого МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”.

У зв’язку з наростанням заінтересованості власників капіталу в зростанні віддачі від нього, використовуючи при цьому різні види ресурсів, зокрема природні та фінансові ресурси, актуальності набуває пошук шляхів удосконалення інформаційного забезпечення процесу управління рентою. Запропоновано удосконалити облікове відображення рентних відносин шляхом розвитку їх регламентації. З цією метою розроблено проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку ренти, який має таку структуру: 1. Загальні положення; 2. Визнання та класифікація ренти; 3. Документальне оформлення операцій з рентою; 4. Бухгалтерський облік ренти; 5. Визначення ренти. Вказані Методичні рекомендації рекомендовані до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності (окрім банків і бюджетних установ). Окремі положення розроблених Методичних рекомендацій впроваджені як внутрішній регламент у досліджуваних підприємствах: ПрАТ “Чумак”, ТОВ “Тройка”.

У п’ятому розділі **“Методологічні основи організації та здійснення аналізу ренти в межах управління доходами підприємства”** досліджено теоретико-методологічні та організаційні положення аналізу ренти, процедурні аспекти аналізу ренти в забезпеченні управління доходами підприємства, а також визначено методику прогнозування рентабельності та ефективності ренти.

В умовах інформаційного суспільства особливої актуальності набувають такі вимоги до економічного аналізу як комплексність й оперативність, що сповна стосується і аналізу всіх видів ренти, які отримує підприємство. Для задоволення вказаної вимоги запропоновано положення організації економічного аналізу ренти із зазначенням суб’єктів, мети, об’єктів, завдань, інформаційного забезпечення, етапів, аналізу, що покладено в основу побудови методики економічного аналізу ренти.

Основними етапами аналізу ренти виділено: 1. Аналіз наявності, структури та зміни ренти в часі; 2. Факторний аналіз рентабельності та ефективності ренти; 3. Прогнозування рентабельності та ефективності ренти. Застосування запропонованих положень організації аналізу дозволяє отримувати необхідну для управління формуванням, розподілом і використанням ренти інформацію з метою досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства.

Питання методики аналізу ренти до сьогодні не досліджувалися. Це пов’язано з відсутністю інформаційних джерел для аналізу, адже рента не виділялася як окремий об’єкт управління та бухгалтерського обліку.

У результаті дослідження отримано методики аналізу впливу факторів на рентабельність ренти підприємства ($P_{РД}$) (формула 3).

$$P_{РД} = \frac{ЧП}{РД}, \quad (3)$$

де ЧП – чистий прибуток, грн.; РД – рента, грн.

Коефіцієнт рентабельності ренти побудовано за схемою доходних показників рентабельності. Він визначатиме на скільки зміниться чистий прибуток підприємства при зміні його ренти на одиницю. Застосування зазначеного показника при внутрішньому аналізі дозволить управлінському персоналу володіти інформацією щодо впливу ренти (загальної по підприємству або за кожним з рентоутворюючих факторів при застосуванні факторного аналізу) на чистий прибуток підприємства з метою управління результативністю його діяльності.

Рента від певного ресурсу або групи ресурсів за результатами управлінського аналізу може виявитися фактором, який формує найбільшу частку чистого прибутку підприємства, що спричинить необхідність у детальному дослідженні розмірів, структури ренти та джерел її формування для окреслення шляхів оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства.

Із застосуванням прийому розширення факторних систем до показника рентабельності ренти встановлено перелік факторів впливу на нього та черговість

їх зміни у факторній моделі: 1. Рентабельність продажів ($\frac{ЧП}{ЧД}$); 2. Ресурсомісткість ренти ($\frac{А}{РД}$); 3. Ефективність використання активів ($\frac{ЧД}{А}$) (формула 4).

$$P_{РД} = \frac{ЧП}{ЧД} \times \frac{А}{РД} \times \frac{ЧД}{А}, \quad (4)$$

де ЧД – чистий дохід; А – вартість майна підприємства.

Застосування запропонованих показників і методик визначення впливу факторів на рентабельність ренти дозволяє впливати на розмір і структуру ренти при її формуванні.

Для оцінки ефективності отриманих доходів запропоновано розраховувати коефіцієнт ефективності ренти ($Ке_{РД}$) (формула 5).

$$Ке_{РД} = \frac{РД}{В}, \quad (5)$$

де В – витрати, необхідні для отримання ренти, грн.

Запропонований показник характеризує ефективність (віддачу) витрат, здійснених для отримання ренти; або те, яка сума ренти припадає на одну гривню витрат, необхідних для отримання ренти. Застосування зазначеного показника у внутрішньому аналізі дозволяє оцінити доцільність залучення в діяльність підприємства певних рентоутворюючих ресурсів з огляду на окупність понесених при цьому витрат.

Застосування прийому розширення факторних систем до коефіцієнта ефективності ренти дозволило розрахувати вплив на нього коефіцієнта окупності витрат ($\frac{ЧД}{В}$), ресурсомісткості чистого доходу ($\frac{А}{ЧД}$) та рентовіддачі активів ($\frac{РД}{А}$), від яких він прямо залежить (формула 6).

$$Ke_{PD} = \frac{ЧД}{B} \times \frac{A}{ЧД} \times \frac{РД}{A}, \quad (6)$$

Розроблена послідовність розрахунків надає можливість управляти ефективністю ренти в поточній діяльності підприємства та при плануванні його стратегічного розвитку. Апробація запропонованих показників на прикладі діяльності ТОВ “Агрофірма “Аршиця””, як одного з найбільших орендарів земельних ресурсів в Україні, наведена в табл. 5.

Таблиця 5

Розрахунок рентабельності та ефективності ренти з урахуванням виділених факторів впливу на них у ТОВ “Агрофірма “Аршиця”” за 2012-2015 рр.

№ з/п	Показники	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
1	Рентабельність ренти	59,71	-28,56	-28,25	-28,44
1.1	Рентабельність продажів	0,18	-0,26	-0,30	-0,26
1.2	Ресурсомісткість ренти	530,81	205,68	205,42	229,67
1.3	Ефективність використання активів	0,61	0,53	0,46	0,47
2	Коефіцієнт ефективності ренти	0,00	0,01	0,01	0,01
2.1	Коефіцієнт окупності витрат	1,13	0,87	0,80	0,82
2.2	Ресурсомісткість чистого доходу	1,63	1,88	2,18	2,14
2.3	Рентовіддача активів	0,00	0,01	0,01	0,01

Отже, рентабельність і ефективність ренти у ТОВ “Агрофірма “Аршиця”” за 2013-2015 рр. були відносно стабільними. Так, рентабельність ренти складала в середньому -28,42, що означає, що на 1 грн. ренти підприємства припадало 28,42 грн. чистого збитку; коефіцієнт ефективності ренти – 0,01, тобто на 1 грн. витрат, необхідних для отримання ренти, припадало 0,01 грн. ренти. У 2012 р. рентабельність ренти складала 59,71, що характеризувало ситуацію, коли на 1 грн. ренти підприємства припадало 59,71 грн. чистого прибутку; тобто при зростанні суми ренти підприємства на 1 грн. його чистий фінансовий результат має потенційно зрости на 59,71 грн. Отже, рентабельність ренти значною мірою залежить від сформованого чистого фінансового результату діяльності підприємства. За аналізований період у підприємства спостерігалась незначна ефективність ренти, що характеризується низькою окупністю витрат, понесених на експлуатацію рентоутворюючих факторів. Таким чином, ТОВ “Агрофірма “Аршиця”” має переглянути склад витрат, що здійснюються на експлуатацію рентоутворюючих факторів, або відмовитися від використання таких факторів з огляду на їх низьку ефективність.

Щодо ПрАТ “Чумак” та ТОВ “Тройка”, то внаслідок застосування запропонованої методики встановлено, що основним фактором впливу на зміну показників рентабельності та ефективності ренти вказаних підприємств є показник ресурсомісткості. Отже, покращення ефективності використання ресурсів підприємств дозволить підвищити їх доходність та ефективність.

Управляти рентою, її рентабельністю та ефективністю найкраще через управління факторами, що на них впливають. При цьому важливо оцінити ступінь впливу синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на результативний

показник. Встановлено, що синергетичний ефект при розрахунку рентабельності ренти формується за рахунок взаємодії таких факторів: рентабельність продажів; ресурсомісткість ренти; ефективність використання активів. Щодо коефіцієнта ефективності ренти, то такими факторами є коефіцієнт окупності витрат, ресурсомісткість чистого доходу та рентовіддача активів.

Для оцінки синергетичного ефекту від взаємодії перерахованих факторів використано метод виявлення ізольованого впливу факторів на результативний показник. Розроблені пропозиції спрямовані на формування можливості управляти синергетичним ефектом від взаємодії факторів з метою отримання бажаного рівня ренти підприємства загалом або в розрізі рентоутворюючих факторів.

Прогнозування та формування бажаного рівня рентабельності та ефективності ренти можливе з використанням кореляційно-регресійного аналізу. Запропоновано послідовність кореляційно-регресійного аналізу рентабельності та ефективності ренти, яка надає можливість виміряти щільність зв'язку між рентабельністю та ефективністю ренти та показниками, що на них впливають, оцінити вплив зовнішніх факторів на рентабельність та ефективність ренти, виявити та оцінити величину резервів зростання аналізованих показників.

Застосування кореляційно-регресійного аналізу при прогнозуванні рентабельності та ефективності ренти є дієвим способом управління зазначеними показниками у зв'язку з тим, що за допомогою нього можна виявити резерви оптимізації значень факторних показників, а також спрогнозувати значення рентабельності та ефективності ренти із заданою вірогідністю.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано розв'язання науково-практичної проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління рентою на мікроекономічному рівні та її макроекономічного регулювання з урахуванням положень концепції сталого розвитку на основі нових та удосконалених теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку та аналізу ренти, головними з яких є такі:

1. Розвиток процесів глобалізації супроводжувався суттєвими трансформаціями відносин власності, які обумовили зміни у підходах до діяльності у сфері господарювання, зокрема щодо використання ресурсів, розподілу та перерозподілу доходів. Одним із варіантів вирішення проблеми справедливого розподілу та перерозподілу ренти, як одного з видів наддоходу, є більш глибока імплементація принципу превалювання сутності над формою в методології бухгалтерського обліку в частині визнання активів і доходів підприємства. Зазначена процедура обумовить певну зміну господарської компетентності суб'єкта господарювання, роблячи його набувачем права власності або набувачем прав господарського відання чи оперативного використання ресурсів. Окреслена зміна майнових прав обумовила доцільність ідентифікації окремих господарських процесів, пов'язаних із залученням і використанням ресурсів, складовою рентних відносин, а визнання доходів від них – визначенням ренти.

Для подолання перешкод при застосуванні принципу превалювання сутності над формою в практиці господарювання на рівні методології бухгалтерського обліку, слід враховувати напрацювання фундаторів теорії ренти, агентської теорії та теорії інституціоналізму. Узагальнене трактування ренти та її відсутність у складі джерел доходів, що відображаються у бухгалтерському обліку, є суттєвим фактором уповільнення реалізації положень концепції сталого розвитку. Доведено, що ренту слід розглядати як універсальну категорію, сутність якої сприяє усвідомленню особливостей та специфіки різних факторів виробництва, в тому числі, виокремленню частини доходу, виникнення якого пов'язане з монопольним або виключним правом на використання певного обмеженого ресурсу і разом з тим обмеження доступу до нього інших агентів, що обумовлено особливостями виникнення, залучення та використання самого ресурсу. Уточнена економічна сутність ренти покладена в основу вирішення проблеми ефективного розподілу ресурсів як на рівні суб'єкта господарювання, так і на рівні економічної системи загалом.

2. На сьогодні в системі бухгалтерського обліку не генерується інформація щодо ренти. Враховуючи те, що рента є наддоходом власника, інформація щодо неї має бути відображена в бухгалтерському обліку і надалі представлена управлінському персоналу суб'єкта господарювання. Неврахування під час прийняття управлінських рішень інформації про ренту збільшує ризик недостовірної оцінки фінансового стану суб'єкта господарювання та негативно впливає на їх об'єктивність і ефективність. Для вирішення зазначеної проблеми обґрунтована нагальна необхідність включення ренти до складу об'єктів бухгалтерського обліку, ідентифіковані її атрибути як об'єкту обліку та побудована її класифікація. Доведено необхідність подальшого розвитку методологічних положень бухгалтерського обліку та аналізу ренти як складових системи управління суб'єкта господарювання, що дозволить сформулювати вичерпну та достовірну інформацію для управління підприємством.

3. Природна рента як один із найбільш розповсюджених видів ренти суб'єкта господарювання поглиблено досліджується як одне з базових понять економічної теорії, проте не знаходить належного відображення в бухгалтерському обліку. Це виключає можливість визначення її ефективності з метою управління її розміром при формуванні та розподілі. Вирішення зазначеної науково-прикладної проблеми здійснено на основі розвитку методології бухгалтерського обліку в частині визначення процедурних особливостей елементів методу бухгалтерського обліку: документування, оцінки, рахунків, подвійного запису, звітності. Пропозиції спрямовані на формування необхідних та достатніх умов для визначення розміру природної ренти як додаткового доходу від використання природних ресурсів та відображення її в бухгалтерському обліку з метою управління доходами власників ресурсів та з урахуванням необхідності управління антропогенним впливом на навколишнє природне середовище. Відображення природної ренти в бухгалтерському обліку забезпечить покращення інформованості, насамперед, управлінців підприємства про реально отримані доходи, їх структуру та якість фінансових потоків, а також сприятиме обґрунтуванню збільшення витрат на

покращення природних ресурсів, що є потенційним джерелом для отримання ренти від них.

4. З ускладненням економічних відносин на макро- та мікрорівнях економіки виникають нові види ренти, що вимагає їх теоретичного дослідження та практичних рекомендацій щодо управління ними. Одним з таких видів є економічна рента. Сума економічної ренти може досягати значних розмірів, що вимагає від управлінців посиленої уваги до її формування та розподілу. За результатами дослідження встановлено, що економічну ренту слід розглядати як наддохід, отриманий без матеріальних і трудових затрат та без експлуатації природних ресурсів. Економічну ренту запропоновано поділяти на фінансову та інтелектуальну з відповідними різновидами. Пропозиції спрямовано на задоволення інформаційних запитів управлінського персоналу щодо джерел формування та суми економічної ренти, а також витрат на її отримання з метою визначення ефективності здійснених операцій.

5. Недостатня увага, що приділяється питанням фінансової ренти, значно збільшує ризик недостовірної оцінки фінансового стану суб'єктів господарювання та негативно впливає на обґрунтованість й ефективність прийняття управлінських рішень. Усунення зазначених недоліків можливе завдяки розвитку методології бухгалтерського обліку фінансової ренти та розробці його організаційно-методичних положень. Доведено, що об'єктом бухгалтерського обліку є наддохід від використання фінансових інструментів. Для процедурної реалізації даного твердження запропоновано інформаційне наповнення розрахунку сум фінансової ренти, первинні бухгалтерські документи для зазначеного розрахунку, аналітичні рахунки та їх кореспонденції, а також Звіт про формування фінансової ренти, який слід розглядати як важливу складову управлінської звітності. Зазначені пропозиції сприятимуть підвищенню інформативності системи бухгалтерського обліку та позитивно впливатимуть на рівень ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

6. Питання бухгалтерського відображення операцій, які формують інтелектуальну ренту як наддохід, що виникає внаслідок використання об'єктів інтелектуальної власності, залишається не до кінця розкритим, тому вимагає подальшого дослідження для підвищення продуктивності інноваційних підприємств завдяки розширенню інформативності бухгалтерського обліку. У зв'язку з вищевикладеним, визначено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку операцій з інтелектуальною рентою в частині визначення величини ренти за її видами, визначення рахунків для бухгалтерського відображення, порядку визначення суми інтелектуальної ренти. Запропоновано документальну основу розрахунку суми інтелектуальної ренти, а також складової управлінської звітності, – Звіту про інтелектуальну ренту. Застосування розроблених пропозицій дозволить надавати необхідну управлінському персоналу інноваційно-активного суб'єкта господарювання інформацію для управління рентою, тому що вона є одним з видів його доходу.

7. В Україні та світі спостерігається наростання актуальності управління трансакційними витратами в загальному складі витрат підприємства. Відповідно до

встановленої тенденції удосконалено підхід до побудови класифікації трансакційних витрат для розробки робочого плану рахунків, визначено організаційні та методичні етапи для забезпечення відповідності видів трансакційних витрат запропонованим видам ренти, які обумовлюють економічну доцільність їх здійснення. Здійснення контролю складу та структури трансакційних витрат на основі застосування розроблених пропозицій сприятиме покращенню показників діяльності суб'єктів господарювання.

Питання управління трансакційними витратами є досить складним і неоднозначним. Це зумовлено тим, що існує ряд проблем, пов'язаних з ідентифікацією, визначенням величини, обліком й аналізом цих витрат. Для вирішення зазначеної проблеми розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку трансакційних витрат в частині їх ідентифікації в структурі витрат (побудови аналітичних розрізів) суб'єкта господарювання з урахуванням рентних відносин, пов'язаних із відносинами власності, їх встановленням, забезпеченням і реалізацією, а також із ринковою взаємодією. Доведено, що управління трансакційними витратами, інформаційним джерелом якого є бухгалтерський облік, є складним динамічним процесом, спрямованим на досягнення високих економічних результатів діяльності підприємства.

8. За результатами проведеного дослідження доведено, що 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, передбачених законодавством України, окреслено особливості справляння рентних платежів для ряду природних ресурсів. Пропозиції спрямовано на досягнення справедливого розподілу природних багатств між існуючим і майбутніми поколіннями на основі удосконаленого облікового відображення рентних відносин у частині запропонованої методики визначення суми природної ренти, сформованої на підприємстві за умови активного ринку на природні ресурси (чиста виручка від реалізації продукції, отриманої від природних ресурсів, за мінусом нормальних витрат підприємства при використанні природних ресурсів і нормального прибутку підприємства від використання природних ресурсів).

9. У зв'язку з наростанням заінтересованості власників капіталу в зростанні його віддачі, використовуючи водночас різні види ресурсів, зокрема природні та фінансові, актуальності набуває пошук шляхів удосконалення інформаційного забезпечення процесу управління рентою. Задля розв'язання зазначеної науково-прикладної проблеми запропоновано удосконалити облікове відображення рентних відносин шляхом розвитку їх регламентації. З цією метою розроблено проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку ренти, який має таку структуру: 1. Загальні положення; 2. Визнання та класифікація ренти; 3. Документальне оформлення операцій з рентою; 4. Бухгалтерський облік ренти; 5. Визначення ренти. Зазначені Методичні рекомендації призначені до

застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності (окрім банків і бюджетних установ).

10. Особливої актуальності набувають такі вимоги до економічного аналізу, як комплексність і оперативність, що сповна стосується й аналізу всіх видів ренти, які отримує підприємство. Задля дотримання зазначених вимог запропоновано основні положення організації економічного аналізу ренти та визначені суб'єкти, мета, об'єкти, завдання, етапи, інформаційне забезпечення аналізу, що покладено в основу побудови методики економічного аналізу ренти. Застосування запропонованих положень організації аналізу дозволить отримувати інформацію, необхідну для управління формуванням, розподілом і використанням ренти, з метою досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства.

11. Методика аналізу ренти суб'єкта господарювання на сьогодні була відсутня, адже не було інформаційних джерел для його проведення. Це обумовлено тим, що рента не виділялася як окремий об'єкт бухгалтерського обліку. Унаслідок проведеного дослідження розроблені методики аналізу впливу факторів на рентабельність ренти суб'єкта господарювання, зокрема побудовано індекси залежності рентабельності ренти від факторних показників; встановлено перелік факторів впливу на рентабельність ренти та черговість їх зміни у факторній моделі. Застосування запропонованих показників і методик визначення впливу факторів на рентабельність ренти дозволить впливати на розмір і структуру ренти при її формуванні.

12. Для оцінки ефективності отриманих доходів запропоновано розраховувати коефіцієнт ефективності ренти. З урахуванням вищевикладеного, побудовано індекси залежності коефіцієнта ефективності ренти від факторних показників. Застосування прийому розширення факторних систем до коефіцієнта ефективності ренти дозволило розрахувати вплив на нього коефіцієнта окупності витрат, ресурсомісткості чистого доходу та рентовіддачі активів, від яких він прямо залежить. Визначена послідовність запропонованих розрахунків є підставою для управління ефективністю ренти у поточній діяльності суб'єкта господарювання, а також при плануванні стратегічного його розвитку.

13. Встановлено, що управління рентою, її рентабельністю та ефективністю можливе шляхом управління факторами, що на них впливають. Водночас важливо оцінити ступінь впливу синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на результативний показник. Виявлено фактори впливу на рентабельність ренти та коефіцієнт ефективності ренти, що формують синергетичний ефект, управління якими дозволить отримати бажаний рівень результативного показника. Пропозиції спрямовані на формування можливості управляти синергетичним ефектом від взаємодії факторів з метою отримання бажаного рівня ренти при оперативному та стратегічному управлінні суб'єктом господарювання.

14. Аналітичне прогнозування та формування бажаного рівня рентабельності та ефективності ренти можливе із використанням кореляційно-регресійного аналізу. Запропоновано послідовність кореляційно-регресійного аналізу рентабельності та ефективності ренти, яка надає можливість виміряти щільність

зв'язку між цими показниками та показниками, що на них впливають, оцінити вплив зовнішніх факторів на рентабельність та ефективність ренти, виявити та оцінити величину резервів зростання аналізованих показників. Застосування кореляційно-регресійного аналізу при прогнозуванні рентабельності та ефективності ренти є дієвим способом управління зазначеними показниками у зв'язку з тим, що за допомогою нього можна виявити резерви оптимізації значень факторних показників, а також спрогнозувати значення рентабельності та ефективності ренти із заданою вірогідністю.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії:

1. Осадча Т.С. Методологія бухгалтерського обліку та аналізу ренти: монографія / Т.С. Осадча. – Житомир: ПП “Рута”, 2016. 292 с. (загальний обсяг 16,25 друк. арк.).
2. Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта господарювання: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Замули І.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. 388 с. (загальний обсяг 23,02 друк. арк., особисто автору належить 1,5 друк. арк.: розділ “Методологія аналізу ренти”).
3. Соціально-економічні процеси та суспільні трансформації в Україні: чинники, тенденції, концептуальне обґрунтування прогресивних змін: колект. монографія / за заг. ред. д.е.н. Мельничука Д.П. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. 420 с. (загальний обсяг 24,41 друк. арк., особисто автору належить 0,8 друк. арк.: розділ “Методологія бухгалтерського обліку фінансової та інтелектуальної ренти”).

Статті у наукових періодичних виданнях інших держав:

4. Осадча Т.С. Бухгалтерский учет финансовой ренты: проблемы и пути их решения // Вестник Брестского государственного технического университета. – Брест, 2015. № 3. С. 34-36. (0,35 друк. арк.).
5. Осадча Т.С. Поняття фінансової ренти в прикладних економічних науках / Осадча Т.С., Петрук О.М., Новак О.С. // Współpraca europejska. 2016. № 8 (15). s. 217-229. (загальний обсяг 0,86 друк. арк., особисто автору належить 0,3 друк. арк.: розроблено класифікацію фінансової ренти як об'єкта бухгалтерського обліку, а також наведено порядок її розрахунку) (включено до Index Copernicus, Google Scholar, ERIH (European Reference index of the Humanities), Ulrichsweb Global Serials Directory, Research Papers in Economics, Directory of Open Access Journals, EBSCOhost, GetInfo, Research Bible).

Статті у виданнях України, які включенні до міжнародних наукометричних баз:

6. Осадча Т.С. Управління рентою на підприємствах в умовах стійкого розвитку: передумови та організаційні основи // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. 2014. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5124> (0,46 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), SIS, Google Scholar).
7. Осадча Т.С. Бухгалтерський облік економічної ренти: методологія та організація // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. 2014.

№ 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5125> (0,64 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), SIS, Google Scholar).

8. Осадча Т.С. Факторний аналіз рентабельності рентного доходу // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. 2015. Том 22. № 2. С. 108-115. (0,52 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), WorldCat, Google Scholar, Windows Live Academic, ResearchBible, Open Academic Journals Index, CiteFactor).

9. Осадча Т.С. Теоретичні передумови реалізації принципу превалювання сутності над формою // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. 2015. № 2 (72). С. 81-85 (0,5 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), DOAJ, Ulrich's Periodicals Directory; WorldCat; BASE; eLibrary.ru, Google Scholar, ResearchBib).

10. Осадча Т.С. Учетное обеспечение управления интеллектуальной рентой предприятия // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. 2015. № 4 (74). С. 43-49 (0,55 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), DOAJ, Ulrich's Periodicals Directory; WorldCat; BASE; eLibrary.ru, Google Scholar, ResearchBib).

11. Осадча Т.С. Оцінка синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на ефективність ренти // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2015. Випуск 3 (33). С. 225-232. (0,42 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), WorldCat; BASE; Google Scholar; Ulrich's Periodicals Directory).

12. Осадча Т.С. Еволюція підходів до трактування поняття ренти // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. 2015. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5126> (0,56 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), SIS, Google Scholar).

13. Осадча Т.С. Організаційні положення аналізу формування, розподілу та використання ренти // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. 2015. Вип. 2 (32). С. 263-270 (0,45 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), WorldCat; BASE; Google Scholar; Ulrich's Periodicals Directory).

14. Осадча Т.С. Водна рента: сутність, джерела формування та облікове відображення // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. 2016. № 2 (76). С. 33-38 (0,6 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), DOAJ, Ulrich's Periodicals Directory; WorldCat; BASE; eLibrary.ru, Google Scholar, ResearchBib).

15. Осадча Т.С. Гірнична рента: особливості формування та прояв в бухгалтерському обліку // Сталий розвиток економіки: міжнар. науково-виробн. журнал. 2016. № 2 (31). С. 198-204. (0,61 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща)).

16. Осадча Т.С. Методологічні обмеження класифікації трансакційних витрат в бухгалтерському обліку / Осадча Т.С., Бардаш С.В. // Облік і фінанси АПК. 2016. № 1 (71). С. 8-14. (загальний обсяг 0,56 друк. арк., особисто автору належить 0,4

друк. арк.: визначено основні проблеми відображення трансакційних витрат в бухгалтерському обліку через його методологічні обмеження, пов'язані з концепцією доходу. Окреслено теоретичне підґрунтя для подолання зазначених методологічних обмежень, а також надано пропозиції щодо відображення трансакційних витрат в системі бухгалтерського обліку) (включено до EBSCOhost, Index Copernicus (Польща), RePEc (Research Papers in Economics), Російський індекс наукового цитування (РІНЦ), Ulrich's Periodicals Directory, ProQuest, Socolar, Research Bible, Google Академія).

17. Осадча Т.С. Пошук теоретичних засад розширення функціональних можливостей бухгалтерського обліку / Осадча Т.С., Травін В.В. // Економіка. Управління. Інновації: електронне наукове фахове видання / Серія : Економічні науки. 2016. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_2_22 (загальний обсяг 0,43 друк. арк., особисто автору належить 0,23 друк.арк.: встановлено залежність завдань бухгалтерського обліку від детермінант ціннісної орієнтації, що дало можливість визначити напрям теоретичних досліджень, який дозволив би пояснити причину зміни інтересів користувачів бухгалтерської інформації та їх запитів) (включено до Index Copernicus (Польща), Google Scholar).

18. Осадча Т.С. Моделювання бухгалтерського обліку лісової ренти // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. – Житомир : ЖДТУ, 2016. Вип. 2-3 (35). С. 281-294 (0,6 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), WorldCat; BASE; Google Scholar; Ulrich's Periodicals Directory).

19. Осадча Т.С. Сутність природної ренти як об'єкта бухгалтерського обліку // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. 2016. № 4 (78). С. 85-92 (0,72 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), DOAJ , Ulrich's Periodicals Directory; WorldCat; BASE; eLibrary.ru, Google Scholar, ResearchBib).

Статті у наукових фахових виданнях України:

20. Осадча Т.С. Історична універсальність ренти // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. 2014. № 4 (70). 316 с. С. 277-281 (0,51 друк. арк.) (включено до DOAJ, Ulrich's Periodicals Directory; WorldCat; BASE; eLibrary.ru, Google Scholar, ResearchBib).

21. Осадча Т.С. Рента як дохід підприємства: обліковий вимір в межах концепції стійкого розвитку / Осадча Т.С., Шаповал Т.М. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. – Житомир : ЖДТУ, 2014. Вип. 3 (30). 526 с., С. 258-276 (загальний обсяг 0,74 друк. арк., особисто автору належить 0,4 друк.арк.: розроблено класифікацію видів ренти як об'єкта бухгалтерському обліку; визначено основні положення щодо важливості та необхідності відображення доходу у вигляді ренти на мікро- та макрорівні економіки) (включено до WorldCat; BASE ; Google Scholar; Ulrich's Periodicals Directory).

22. Осадча Т.С. Земельна рента як об'єкт бухгалтерського обліку // Науковий вісник Ужгородського університету / Серія “Економіка”. 2015. Випуск 1 (45). Т. 2.

С. 103-106. (0,4 друк. арк.).

23. Осадча Т.С. Рентабельність рентного доходу: виявлення впливу факторів // Проблеми і перспективи економіки та управління : науковий журнал / Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2015. № 4 (4). С. 315-322 (0,45 друк. арк.).

24. Осадча Т.С. Факторний аналіз коефіцієнта ефективності рентного доходу // Таврійський науковий вісник: науковий журнал. 2015. Вип. 94. С. 50-59. (0,4 друк. арк.).

25. Осадча Т.С. Глобалізація та розвиток бухгалтерського обліку // Економічні науки: збірник наукових праць / Серія “Облік і фінанси”. 2016. Випуск 13 (49). Ч. 1. С. 145-151. (0,48 друк. арк.).

26. Осадча Т.С. Класифікація ренти в бухгалтерському обліку // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове фахове видання. 2016. № 12. URL: <http://global-national.in.ua/issue-12-2016> (0,68 друк. арк.).

Матеріали конференцій:

27. Осадчая Т.С. Стратегические аспекты управленческого учета транзакционных издержек // Маводи конфронси љумњуриявии илмї – амалї дар мавзўи «Муаммоҳои кокардабарои ва амалисозии стандартҳои миллї мутобикї Стандартҳои байналмилалїи њисоботи молиявї» (Душанбе, 19-20-уми декабри соли 2014) (Проблемы разработки и внедрения национальных стандартов в соответствии Международных стандартов финансовой отчетности : материалы республиканской научно-практической конференции (Душанбе, 19-20-го декабря 2014 года). – Душанбе, 2014. 313 с. С. 18-21. (0,26 друк. арк.).

28. Осадча Т.С. Історичні передумови варіативності ренти // Розвиток національної економіки: теорія і практика: матеріали Міжнародній науково-практичній конференції (м. Івано-Франківськ, 03-04 квітня 2015 р.) – Івано-Франківськ: ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника, 2015. Частина 3. С. 301-302. (0,26 друк. арк.).

29. Осадча Т.С. Земельна рента в бухгалтерському обліку // Accounting control and analysis in conditions of institutional changer and sustainable ecocnomic development: materials of Intern. scient. – pract. Internet-confer. (LNTU, Lutsk, March, 27 2015). – Ternopil: Krok, 2015. 233 p. С. 31-34. (0,2 друк. арк.).

30. Осадчая Т.С. Учет транзакционных издержек: управленческий срез // Економіка і менеджмент – 2015: перспективи інтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 23-24 квітня 2015 р.). – Дніпропетровськ, 2015. Том 8. С. 43-46 (0,15 друк. арк.).

31. Осадчая Т.С. Финансовая рента как объект бухгалтерского учета // Соціально-економічний розвиток країни: зарубіжний та вітчизняний досвід»: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (м. Вінниця, 29 травня 2015 року). – Вінниця: ЦДЕУП, 2015. 120 с. С. 109-111 (0,11 друк. арк.).

32. Осадчая Т.С. Интеллектуальная рента: сущность, виды, бухгалтерское отображение // Стратегия и тактика развития производственно-хозяйственных

систем : материалы IX Международной научно-практической конференции, посвящ. 120-летию со дня рожд. П. О. Сухого (г. Гомель, 26-27 нояб. 2015 г.). – Гомель : ГГТУ им. П. О. Сухого, 2015. 321 с. С. 69-71. (0,2 друк. арк.).

33. Осадча Т.С. Вектори теоретичних пошуків для вирішення проблеми реалізації принципу превалювання сутності над формою // Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ-му столітті : тези виступів Міжнародної науково-практичної конференції (м. Житомир, 6-7 листопада 2015 р.). – Житомир : ЖДТУ, 2015. 316 с. С. 67-69. (0,18 друк. арк.).

34. Осадчая Т.С. Интеллектуальная рента как объект бухгалтерского учета // *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii* (Перспективы и инновации в экономических знаниях): conferință științifică internațională (Chișinău, 25-26 sept., 2015). – Chișinău: ASEM, 2015. Vol. 3. 2015. 304 p. P. 189-193. (0,4 друк. арк.).

35. Осадча Т.С. Інформаційне забезпечення управління рентою // Сучасні агротехнології: тенденції та інновації: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Вінниця, 17-18 листопада 2015 р.). – Вінниця: РВВ ВНАУ, 2015. Т.2. 295 с. С. 191-192. (0,12 друк. арк.).

36. Осадчая Т.С. Рента в условиях устойчивого развития экономики // Интеграция Республики Крым в систему экономических связей Российской Федерации: теория и практика управления: материалы XI Международной научно-практической конференции, (г. Симферополь, 27 ноября 2015 г.). – Симферополь : ДИАЙПИ, 2016. 200 с. С. 174-176. (0,15 друк. арк.).

37. Осадча Т.С. Оцінка впливу факторів на рентабельність рентного доходу // Перспективні напрями світової науки: збірник статей учасників 36-ї Всеукраїнської науково-практичної конференції “Інноваційний потенціал світової науки – ХХІ сторіччя”. Т. 1. Науки гуманітарного циклу; соціально-економічні науки (м. Запоріжжя, 29.12.2015-05.01.2016 р.). – Запоріжжя, 2016. 60 с. С. 55-56. (0,14 друк. арк.).

38. Осадчая Т.С. Рентабельность ренты: определение факторов влияния // *Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale* (Парадигма бухгалтерского учета и аудита: национальные реалии, региональные и международные тенденции): conferință științifică internațională (Chișinău, 01 квітня 2016 р.). – Chișinău : S. n., 2016 (Tipogr. “Arva Color”). 376 p. P. 350-355. (0,35 друк. арк.).

39. Осадча Т.С. Факторний аналіз коефіцієнта ефективності ренти // Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки (м. Житомир, 13 травня 2016 р.). – Житомир, ЖДТУ, 2016. С. 43-44 (0,16 друк. арк.).

40. Осадча Т.С. Водна рента як об'єкт бухгалтерського обліку // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 25-26 травня 2016 р.). – Херсон: Гринь Д.С., 2016. 452 с. С. 187-190. (0,22 друк. арк.).

41. Осадчая Т.С. Реализация положений концепции устойчивого развития при организации рентных отношений // Методология устойчивого экономического

развития в условиях новой индустриализации: сборник трудов Международной научной конференции (г. Симферополь, 6-7 октября 2016 г.). – Симферополь : ООО “Антиква”, 2016. 608 с. 418-423. (0,36 друк. арк.).

42. Осадчая Т.С. Управленческий анализ формирования, распределения и использования ренты: организационные положения // Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування: тези виступів Міжнародної науково-практичної конференції. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. 284 с. С. 163-165. (0,4 друк. арк.).

43. Осадча Т.С. Гірнична рента як об'єкт бухгалтерського обліку // Сталий розвиток країни в рамках Європейської інтеграції: тези Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Житомир, 27 жовтня 2016 р.). – Житомир: ЖДТУ, 2016. 167 с. С. 125-126 (0,2 друк. арк.).

Інші публікації:

44. Осадча Т.С. Реалізація принципу превалювання сутності над формою при відображенні земельної ренти // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. 2014. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5123> (0,64 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), SIS , Google Scholar).

АНОТАЦІЯ

Осадча Т.С. Бухгалтерський облік та аналіз ренти: теорія і методологія. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2017.

Дисертаційна робота спрямована на вирішення проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління рентою на мікроекономічному рівні та її макроекономічного регулювання з урахуванням положень концепції сталого розвитку.

У дисертації розвинуто теоретико-методологічні та організаційно-практичні положення бухгалтерського обліку та аналізу ренти як наддоходу підприємства, виникнення якого обумовлено впливом процесів глобалізації, інституційних змін відносин власності. Дослідження базуються на доведені визнання ренти об'єктом мікроекономічного управління та макроекономічного регулювання, що потребує адекватного запитам користувачів інформаційного забезпечення зі сторони обліково-аналітичної системи.

Розроблено методологічні підходи до аналізу ренти шляхом формування методичних положень аналізу ренти з урахуванням її особливостей як одного з видів доходів підприємства в частині рентабельності ренти, її ефективності, синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на результативний показник, що покладено в основу розробки методик аналізу ренти, які дозволяють характеризувати абсолютну ефективність господарювання підприємства.

Ключові слова: бухгалтерський облік ренти, аналіз ренти, сталий розвиток, природна рента, економічна рента, аналіз доходів, синергетичний ефект.

АННОТАЦИЯ

Осадчая Т.С. Бухгалтерский учет и анализ ренты: теория и методология. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологичный университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2017.

Диссертационная работа направлена на комплексное решение проблемы учетно-аналитического обеспечения управления рентой на микроэкономическом уровне и ее макроэкономического регулирования на основе положений концепции устойчивого развития.

Предложены пути развития теоретико-методологических и организационно-практических положений бухгалтерского учета и анализа ренты как сверхдохода предприятия, возникновение которого обусловлено влиянием процессов глобализации, институциональных изменений отношений собственности и основанный на доказательстве признания ренты объектом микроэкономического управления и макроэкономического регулирования, что требует адекватного запросам пользователей информационного обеспечения со стороны учетно-аналитической системы.

Сформирована классификация ренты как объекта бухгалтерского учета в соответствии с положениями концепции устойчивого развития (выделено природную (земельную, горную, водную и лесную ренту, которые делятся на разновидности) и экономическую (финансовую и интеллектуальную с разновидностями) виды ренты), что положено в основу развития методологических положений бухгалтерского учета и анализа.

Усовершенствованы методологические положения бухгалтерского учета в части развития применения элементов его метода (документирование – разработаны формы первичных и сводных бухгалтерских документов с учетом особенностей ренты по ее видам; оценки – предложены методики определения суммы ренты по ее видам для отражения в бухгалтерском учете; счетов – очерчен ряд субсчетов и аналитических счетов для отражения ренты по ее видам; двойной записи – определены корреспонденции с использованием предложенных счетов; отчетности – разработаны формы управленческой отчетности по видам природной и экономической ренты), что в отличие от существующих положений способствует расширению информационных возможностей бухгалтерского учета как составляющей системы управления предприятием.

Развит подход к построению классификации транзакционных расходов для формирования рабочего плана счетов, а также организационные и методические этапы, в части обеспечения соответствия видов транзакционных расходов предложенным видам ренты, обуславливающих экономическую целесообразность их возникновения.

Разработаны положения относительно распределения природной ренты в соответствии с положениями концепции устойчивого развития, что позволило

усовершенствовать учетное отражение рентных отношений путем развития их регламентации через разработку проекта Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету ренты.

Предложены методологические подходы к анализу ренты путем формирования методических положений анализа ренты с учетом ее особенностей как одного из видов доходов предприятия в части рентабельности ренты, ее эффективности, синергетического эффекта от взаимодействия факторов влияния на результативный показатель и последовательности корреляционно-регрессионного анализа рентабельности и эффективности ренты, что положено в основу разработки методик анализа ренты, которые позволяют характеризовать абсолютную эффективность хозяйствования предприятия и становятся важными для оценки его производственной и финансовой деятельности.

Получила дальнейшее развитие организация экономического анализа в части операций с рентой (уточнены субъекты, цели, объекты, задачи, этапы, информационное обеспечение анализа), которая положена в основу построения методики экономического анализа ренты. Применение предложенных положений организации анализа позволяет получать необходимую для управления формированием, распределением и использованием ренты информацию с целью достижения тактических и стратегических целей предприятия.

Усовершенствованы методические подходы к определению эффективности полученных доходов с использованием предложенного коэффициента эффективности ренты и индексы зависимости его от факторных показателей. Применение приема расширения факторных систем позволило рассчитать влияние на него коэффициента окупаемости затрат, ресурсоемкости чистого дохода и рентоотдачи активов, от которых он прямо зависит. Разработанная последовательность расчетов позволяет управлять эффективностью ренты в текущей деятельности предприятия и при планировании его стратегического развития.

Развиты методические положения анализа влияния факторов на рентабельность ренты предприятия. С применением приема расширения факторных систем к показателю рентабельность ренты установлен перечень факторов влияния на него и очередность их изменения в факторной модели: 1) рентабельность продаж; 2) ресурсоемкость ренты; 3) эффективность использования активов. Применение предложенных показателей и методик определения влияния факторов на рентабельность ренты позволяет влиять на размер и структуру ренты при ее формировании.

Проведена оценка степени влияния синергетического эффекта от взаимодействия факторов влияния на рентабельность и эффективность ренты. Предложения направлены на формирование возможности управлять синергетическим эффектом от взаимодействия факторов с целью получения желаемого уровня ренты при оперативном и стратегическом управлении предприятием.

Ключевые слова: бухгалтерский учет ренты, анализ ренты, устойчивое развитие, природная рента, экономическая рента, анализ доходов, синергетический эффект.

ABSTRACT

Osadcha T.S. Accounting and analysis of rent: theory and methodology. – Manuscript.

The thesis for obtaining the scientific degree of Doctor of Economics by specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2017.

The thesis aims at solving the problem of accounting and analytical implementation of the rent management on microeconomic level and its macroeconomic control considering principles of concept of sustainable development.

In the thesis is developed theoretical, methodological, organizational and practical principles of accounting and analysis of rent as an additional profit of the enterprise, the occurrence of which is conditioned by the influence of the processes of globalization, institutional changes of property relations. Researches are based on proof of recognition of rent by the object of microeconomic management and macroeconomic control, which requires adequate user requests of information provision by the accounting and analytical system.

It is developed methodological approaches to the analysis of rent by forming of methodical principles of analysis of rent considering its features as one of the types of profit of the enterprise in the part of profitability of rent, its efficiency, the synergistic effect from the interaction of impact factors on the effective rate, which is the development foundation of methods of analysis of rent, which allow to characterize the absolute efficiency of managing the enterprise.

Key words: accounting of rent, analysis of rent, sustainable development, natural rent, economic rent, analysis of profits, synergistic effect.

Підписано до друку 27.04.2017 р.

Формат 60х90 1/16. Папір друкарський. Друк офсетний.

Гарнітура Times New Roman. Ум. друк. арк. 0,9. Наклад 100. Замовлення № 3083

Віддруковано в ПП “Рута”

10014, Україна, м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а

Свідоцтво про внесення в Державний реєстр

серія ДК № 3671 від 14.01.2010