

Осадча Т.С.

ЗЕМЕЛЬНА РЕНТА ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Дослідження спрямоване на встановлення можливості віднесення земельної ренти до об'єктів бухгалтерського обліку. Метою статті є розробка організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку земельної ренти як додаткового доходу суб'єкта господарювання з метою формування необхідної інформації для управління доходами підприємства. Методологічною базою дослідження обрано системний підхід, аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, спостереження, групування та порівняння. Економічна теорія чітко визначає особливості рентних відносин на рівні держави, проте у бухгалтерському обліку немає будь-якої інформації, що стосується облікового відображення ренти. Недостатня увага ренти значно збільшує ризик оцінки фінансового стану підприємств та впливає на об'єктивність та ефективність прийняття управлінських рішень. Для вирішення вказаної проблеми з'ясовано, що рента є об'єктом бухгалтерського обліку, оскільки такий вид доходу не може залишитись без уваги облікової системи, та запропоновано методу бухгалтерського обліку земельної ренти. Це дасть змогу визначити рентний дохід та відобразити його в бухгалтерському обліку з метою управління доходами власників капіталу та з урахуванням необхідності управління антропогенним впливом на навколишнє природне середовище.

Ключові слова: рента, рентний дохід, бухгалтерський облік ренти, земельна рента, додатковий дохід від природних ресурсів.

Постановка проблеми. На сучасному етапі виробничими підприємствами майже не використовуються можливості договорів ренти для підвищення ефективності їх функціонування. Недослідженість цього питання, особливо в частині бухгалтерського обліку, підтверджує актуальність цієї тематики. У процесі господарської діяльності підприємств, що надають у користування обмежений ресурс, управлінський персонал зобов'язаний створити таку систему управління, яка б забезпечувала успішний розвиток суб'єкта господарювання на ринку. Відповідно система бухгалтерського обліку повинна формувати та надавати зацікавленим користувачам повну та достовірну інформацію з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Одним з найпоширеніших видів ренти в сучасних умовах господарювання є земельна рента. Це поняття притаманне сфері економічної теорії і лише останнім часом входить у систему бухгалтерського обліку. Актуальності питання бухгалтерського обліку земельної ренти набуває через те, що це дохід, а так як бухгалтерський облік повинен давати повну та достовірну інформацію про стан підприємства, а саме про його доходи та витрати, то це завдання не буде виконуватися доти, доки рентний дохід не буде визнано об'єктом бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання рентних відносин знайшли відображення в працях К. Маркса, А. Маршала, Д. Рікардо, А. Сміта, С.Фішера та інших. Серед російських та вітчизняних вчених питання ренти у своїх дослідженнях піднімали: Т.В. Огородникова, С.В. Сергеева,

Р.М. Нуреев, Т.М. Назаричева, І.Ф. Комарницький, Ю.В. Яковець [7], О.Г. Петров, В.М. Кислий, Г.М. Шевченко, С.Г. Вегера [1] та інші.

Дослідженню питання облікового відображення земельної ренти присвячували увагу такі вчені: О. Башинський, С.Г. Вегера, В.М. Жук, Г.Г.Кірейцев, А. Мартин, С.І. Мельник, Т.П. Остапчук та інші. Але низка питань організації та методики бухгалтерського обліку земельної ренти залишилася невирішеною.

Методологія дослідження. Методологічною базою дослідження обрано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: системний підхід, аналіз, синтез, індукція, дедукція, спостереження, групування та порівняння, що дозволило ідентифікувати земельну ренту як об'єкт бухгалтерського обліку та запропонувати основні організаційно-методичні положення її бухгалтерського обліку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розробка організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку земельної ренти як додаткового доходу суб'єкта господарювання з метою формування необхідної інформації для управління доходами підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Рента є економічною формою реалізації власності, тому із зміною відносин власності з'являються нові форми ренти. Сучасна економічна теорія твердить, що рента – це дохід від фактора, пропозиція якого нееластична. Це означає, що рента можлива лише при фіксованій кількості певного ресурсу. Вона створюється завдяки тому, що альтернативна вартість капіталовкладень в інші галузі буде нижчою. Рентні відносини можуть виникати у різних галузях, де ресурси дуже обмежені. Тому виникають різні види ренти.

Дохід, який отримують землевласники, реалізуючи власність на землю, називається земельною рентою. Основною причиною виникнення її є

© Осадча Тетяна Станіславівна, к.е.н., доц., докторант, Житомирський державний технологічний університет, e-mail: tetianastadosadcha@gmail.com

існування монополії на землю як об'єкта господарювання. Існують такі форми земельної ренти:

– абсолютна рента – рента, яка утримується власником землі з орендарів незалежно від місцезнаходження ґрунтів та їх родючості;

– диференційна I-го роду – виділення земель за їх якістю (ділиться на ренту за родючістю, яку отримують з більш родючих земель, і ренту за місцем розташування земельної ділянки, що отримують із земель, стратегічно вигідно розміщених стосовно матеріалів, праці та споживачів);

– диференційна рента II-го роду – виникає внаслідок послідовних вкладень капіталу та праці в одну і ту саму ділянку землі, вона утворюється за рахунок дії суб'єктивних чинників (передбачає інтенсивний метод землеробства, додаткове вкладення капіталу: підвищення родючості ґрунту, застосування прогресивних біотехнологій, використання сортів рослин з підвищеним потенціалом продуктивності тощо [4]). Існують думки про відсутність диференційної ренти в умовах розвитку економіки, як наслідок – це безперспективність будь-яких встановлень цін на природні ресурси. Цю точку зору вважаємо помилковою, оскільки однакова за кількістю та якістю праця, вкладена, наприклад, у різні за якістю земельні ділянки, дає різні економічні результати);

– монопольна рента – виступає як додатковий дохід, який утворюється внаслідок перевищення ціни товару над його вартістю, коли даний товар вироблений за сприятливих умов, це у свою чергу дасть можливість виробляти рідкісні види продукції та за рахунок цього встановлювати на них монопольно високі ціни (монопольна рента утворюється в особливих кліматичних умовах, або ж на землях особливої якості. Саме на них можливе обмежене виробництво сільськогосподарських продуктів з особливими, унікальними якісними характеристиками. Джерело монопольної ренти є результатом додаткових вкладень праці і капіталу в землю. Це, як правило, частина прибутку, створена в інших галузях виробництва, яку отримує землевласник через монопольні ціни, тобто через пе-

рерозподіл. Тому монопольну ренту можна вважати незаробленим доходом або "квазирентою").

До цього часу в бухгалтерському обліку підприємств не розглядалася рентна природа доходів.

Це досить складний аспект доходів підприємства, дуже складно визначити її розмір і, як наслідок, відобразити в бухгалтерському обліку.

Для побудови методики бухгалтерського обліку земельної ренти важливим є механізм її формування. Рента знаходиться у складі надприбутку підприємства за умови його звичайної діяльності. Цей факт пояснюється тим, що рента являє собою не просто дохід, який отримує власник обмеженого ресурсу, рента – це додатковий дохід від ресурсу з унікальними властивостями.

Рентний дохід може бути визначений завдяки різниці валового доходу підприємства, що працює в кращих умовах, та іншого, а це можна здійснити з налагодженим бухгалтерським обліком. Бухгалтерський облік рентного доходу повинен надавати своєчасну та достовірну інформацію про цей показник для забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства, забезпечити надходження додаткових платежів до держави у вигляді податку на цей вид доходу, забезпечити всеохоплюючий контроль за рентним доходом підприємства та надавати показники для його аналізу.

Отже, об'єктом бухгалтерського обліку операцій із земельною рентою є додатковий дохід, який отримує власник земельної ділянки кращої якості у результаті її використання за прямим призначенням або за надання її у користування. Таким чином, земельний рентний дохід може формуватися у землевласника у результаті таких подій:

- 1) використання земельної ділянки у виробничій сільськогосподарській діяльності;
- 2) надання земельної ділянки в оренду.

Для відображення в бухгалтерському обліку земельний рентний дохід необхідно оцінити. Існують різні підходи до визначення вартості земельної ренти, сформованої у результаті сільськогосподарської діяльності, з економічної точки зору (табл. 1).

Таблиця 1

Методи обчислення рентного доходу*

№ з/п	Науковці, що започаткували	Порядок розрахунку	Умовні позначення
1	Західні економісти (Гэффни, 2000; Deacon, Johnson, 1985)	$R = G - C - K(i + d)$	R – рента; G – валова продукція; C – поточні витрати; K – капітал; i – банківський відсоток; d – норма амортизації
2	Л.А. Тропко [6]	$P = B - HЗ - НП$	B – виручка від реалізації; HЗ – нормальні витрати з урахування найбільш ефективних технологій; НП – нормальний прибуток, який залишається на підприємстві після виплати податків та погашення відсотків за кредит
3	Центральний економічно-математичний інститут РАН	$R = \max a_j q_j (Z_j - S_j)$	R – природна рента; Z_j – сукупні витрати на добування j-го природного ресурсу в замкнутих умовах; S_j – сукупні витрати на добування природного ресурсу в оціночних умовах, q_j – об'єм добування; a_j – коефіцієнт, який відображає динаміку використаних в розрахунках показників (Z_j, S_j, q_j).

*Систематизовано на основі [5]

Кожен з перерахованих способів оцінки земельної ренти має свої переваги та недоліки. Для відображення в бухгалтерському обліку найбільш оптимальним вважаємо спосіб, запропонований Л.А. Тропком [6], з огляду на можливість на практиці отримати вихідні дані для проведення розрахунку суми рентного доходу.

Для відображення в бухгалтерському обліку земельної ренти, яка використовується як основний засіб виробництва, пропонуємо використовувати субрахунок 706.1 “Земельна рента”, за кредитом якого має відобразитися нарахована сума додаткового доходу, який отримано від природних властей земельної ділянки.

Щодо оцінки земельної ренти, отриманої від земельної ділянки, що передана в оренду, то її сума

може бути визначена шляхом порівняння суми орендної плати за землі гіршої якості, які передані в оренду в аналогічних умовах господарювання. Таку земельну ренту пропонуємо обліковувати на рахунку 713 “Дохід від операційної оренди активів” з аналітикою 713.1 “Нормальний дохід від оренди земельної ділянки” (у сумі доходу, отриманого власниками землі гіршої якості), 713.2 “Додатковий (рентний) дохід від оренди земельної ділянки” (у сумі доходу, що перевищує дохід, отриманий власниками землі гіршої якості).

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку земельної ренти, отриманої в результаті передачі в оренду земельної ділянки, наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Кореспонденції рахунків для обліку земельної ренти, отриманої в результаті передачі в оренду земельної ділянки*

№ з/п	Первинний документ	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Акт приймання-передачі	Надано у користування земельну ділянку	10.2	10.1
2	Розрахунок бухгалтерії	Нараховано орендну плату:		
		– у сумі нормального доходу від оренди земельної ділянки;	377	713.1
		– у сумі додаткового доходу від оренди земельної ділянки	377	713.2
3	Податкова накладна	Відображено суму ПДВ	713.1 713.2	641

*Власна розробка автора.

Відображення рентного доходу як надлишкового доходу землевласника в бухгалтерському обліку забезпечить поліпшення інформованості насамперед власників про реально отримані доходи, їх структуру та якість фінансових потоків, а також сприятиме збільшенню витрат на поліпшення земельних ресурсів, що є потенційним джерелом для отримання додаткового (рентного) доходу від такого виду природних ресурсів.

Висновки і перспективи подальших досліджень.

Отже, впровадження в систему бухгалтерського обліку категорії «рента» має стати одним із актуальних питань серед вчених-обліковців, які досліджують рентні відносини в Україні. Існують різні форми та види ренти, тому впровадження їх в облік є одним із пріоритетних напрямів розвитку бухгалтерського обліку.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вегера С.Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты / С.Г. Вегера. – Новополюк: ПГУ, 2011. – 464 с.
2. Жук В.М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В.М. Жук // Агроінком. – 2011. – № 7-9. – С.116–121.
3. Остапчук Т.П. Земельна рента в системі бухгалтерського обліку / Т.П. Остапчук – Вісник ДонНУЕТ. – 2012. – № 3 (55). – 376-381.
4. Пасемко Г.П. Теоретико-методологічна проблема розподілу земельної ренти в умовах глобалізації [Електронний ресурс] / Г.П. Пасемко, Г.М. Пасемко. – Режим доступу: http://www.znau.edu.ua/visnik/2013_12_2/67.pdf
5. Титова Г. Биоэкономические проблемы рыболовства в зонах национальной юрисдикции / Г. Титова. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nrsacific.ru/np/library/katalog.htm>
6. Тропко Л. А. Экономический механизм государственного регулирования отраслей нефтегазового комплекса: автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук: 08.00.05 / Л.А. Тропко; [Моск. гос. геологоразвед. ун-т им. С. Орджоникидзе]. – Москва, 2002. – 43 с.
7. Яковец Ю.В. Рента, антирента, квазирента в глобально цивилизованном измерении / Ю.В. Яковец. – М.: ИКЦ “Академкнига”, 2003. – 240 с.