

## ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ РЕНТНОГО ДОХОДУ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

*Розкрито роль рентного доходу як чинника забезпечення достовірності бухгалтерського обліку, визначено основні проблеми обліку рентного доходу, окреслено можливі підходи для їх вирішення*

**Постановка проблеми.** Необхідність спеціального розгляду актуальних аспектів теорії земельної ренти саме з точки зору бухгалтерського обліку обумовлена декількома причинами: по-перше, існують положення, що пов'язані з теорією земельної ренти, які під кутом зору нових вимог бухгалтерського обліку вимагають суттєвих уточнень; по-друге, є необхідність позбутися від деяких тверджень і поглядів, оскільки це може вплинути на сучасний стан бухгалтерського обліку; по-третє, наявність великої кількості промислових підприємств з різними умовами їх функціонування надзвичайно загостила необхідність осмислення деяких аспектів рентних відносин, які впливають як на уявлення про ренту, так і на можливість відображення рентного доходу на рахунках бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Земельна рента в сільському господарстві досить звичне явище для економістів. Що ж до її наявності на землях несільськогосподарського призначення, зокрема в промисловості, то тут досить не значна частина вчених дозволяє собі говорити про її наявність. Дослідженням земельної ренти в сільському господарстві займаються В.М. Будзяк, О.С. Будзяк, Г.П. Лактіонова, М.М. Федоров, Б.Є. Кваснюк, останнього можна віднести і до числа тих небагатьох, хто вивчає земельну ренту поза сільським господарством. Якщо говорити про земельну ренту несільськогосподарських земель, то тут також слід згадати О.М. Слюсаренка, який обґрунтував еколого-економічні критерії оцінки сталого розвитку міських поселень через призму визначення міської земельної ренти, розробив пропозиції щодо удосконалення моделі управління міськими земельними ресурсами на засадах рентного підходу, удосконалив наукові підходи щодо формування та визначення міської земельної ренти приморських поселень, в основі якої лежать не лише постулати класичної рентної теорії, а й авторське бачення їх трансформації, а також довів, що концепція екологізації міського землекористування в ринкових умовах полягає в: розширенні об'єктів рентного оподаткування за рахунок впровадження міської земельної ренти приморських поселень [7]. Також слід відмітити Ю.П. Кулаковського, який вивчаючи управління земельними ресурсами на прикладі м. Києва, розширив, поглибив і конкретизував методологічні та методичні підходи до оцінки рентного характеру міського землекористування та особливостей його формування, а також стверджував, що цінність міських земель складається з показників диференціальної, абсолютної та монопольної ренти [4]. Наявність напрацювань в області дослідження земельної ренти іншими дисциплінами дає змогу вивчати її характер і в бухгалтерському обліку.

**Мета дослідження.** Метою дослідження є вивчення проблем обліку рентного доходу та виявлення можливих шляхів їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** Доходи будь-якого підприємства можна визначити як наслідок продуктивної операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Структура ж доходів змінюється залежно від джерела їх утворення. Досі в бухгалтерському обліку промислових підприємств не розглядалася рентна

природа доходів. Це досить складний аспект доходної частини підприємства і на даному етапі дуже складно визначити її розмір, і як наслідок відобразити в обліку.

Першою проблемою відображення рентного доходу в обліку виступає відсутність не тільки єдиного підходу до визначення рентного доходу, а і чіткого розуміння його наявності не лише на землях сільськогосподарського призначення. Так, О.М. Слюсаренко наголошує, що сільськогосподарське значення землі пов'язане з використанням її ділянок, що вирізняються родючістю та розташуванням і є вільно не відтворювальними факторами виробництва. Отже, ведення господарства на кращих і продуктивніших землях приносить додатковий диференційований дохід. Те саме відбувається у видобувній промисловості через різницю в якості мінеральної сировини [8, с. 10]. Цікавими є думки А.М. Третяка та В.М. Другака, які стверджують, що за умов як адміністративно-командної, так і ринкової системи господарювання, рентні платежі утворюються і вилучаються не тільки в сільському господарстві, а й в інших сферах проживання й праці людини, наприклад, у населених пунктах, промисловості і т.п. Закономірності утворення ренти тут такі ж, як і в сільському господарстві. Особливості пов'язані, в першу чергу, зі специфікою використання землі в несільськогосподарських галузях. Якщо у видобувній промисловості земля – резервуар споживчих вартостей, то в населених пунктах вона виступає як простір, де розміщуються житло, або як умова виробництва, де розміщуються заводи, фабрики і т.п. При цьому враховується рельєф землі, щільність, вологість і інші властивості як ґрунтів, так ґрунтоутворюючих порід, розташування об'єктів по відношенню до шляхів сполучення, комунікацій і інше [9, с. 118]. Вище зазначене дозволяє не сумніватися в існуванні земельної ренти, тобто рентного доходу не лише в сільському господарстві, а і в промисловості. Адже будь-яке підприємство може отримувати рентний дохід за наявності певних переваг в порівнянні з іншими підприємствами.

Досить проблемним є стан інформативності про рентні доходи. Це призводить до цілеспрямованого зменшення доступності інформації про доходи, що їх приносить природно-ресурсний капітал країни – жодна форма звітності ні бухгалтерська, ні статистична, тим паче податкова не надасть жодної інформації про земельну ренту (рентний дохід), яка отримується під час експлуатації земель промислового призначення, та й сільськогосподарського також.

Відсутність достовірної інформації про даний вид доходу не дозволяє прослідкувати його рух. Можна довго говорити про наявність земельної ренти, досить високої за умов функціонування підприємств на багатих українських землях, та її відсутність на паперах не дасть зрозуміти звідки вона приходить та куди потрапляє в підсумку. Слід також зауважити про дискусійність того питання, куди повинен бути направлений рентний дохід отриманий підприємством. Слюсаренко О.М. на цей рахунок зазначає, що вилучена земельна рента населених пунктів, перш за все як плата за цінність землі, повинна надходити місцевій владі на поліпшення екологічного стану та забезпечення еколого-збалансованого розвитку територій населених пунктів [7]. Ярмоленко В.П. з цього приводу каже, що необхідно прийняти Закон про земельну ренту, у відповідності з яким рента як надлишковий дохід, викликаний природними властивостями землі і розвитком місцевої інфраструктури, є надбанням народу і джерелом фінансування соціально-економічних програм місцевих громад з відрахуванням частини диференційованого доходу від ренти до державного бюджету [11]. При поглибленні земельної реформи важливо врахувати, що при цьому

відбувається зміна суб'єкта привласнення земельної ренти, що створюється у сільському господарстві. Якщо раніше (за умов виключно державної власності на землю) суб'єктом привласнення земельної ренти була держава, яка вилучала її через ціновий механізм та оподаткування товаровиробників, то в нових умовах господарювання на селі земельна рента (за винятком незначної її частини у вигляді земельного податку згідно із Законом України "Про плату за землю") належатиме власнику землі, тобто громадянину, який отримав чи придбав її у власність відповідно до Закону, незалежно від того, чи він сам її обробляє, чи передає її в оренду [10]. Вилучення й розподіл ренти має важливе економічне, соціальне, а часто й політичне значення. Вирішивши проблему утворення та подальшого розподілу рентного доходу, стане можливим відображення його в обліку, завдяки чому даний етап економічних процесів стане прозорим.

Основні проблеми, які заважають вилученню рентного доходу на користь власника земельної ділянки – це відсутність інформації або заниження початкових цін об'єкта оподаткування шляхом подання недостовірних даних про наявну величину земельної ренти. Тому необхідно врегулювати проблему оцінки землі промислових підприємств, яка стане основою відображення рентного доходу в обліку. На даний момент механізм оцінки земельних ділянок є не достовірним та, більш того, викривленим. Адже вартість землі, яка коштує мільйони, суттєво занижується.

Для того щоб обліковувати рентний дохід необхідно усунути багато перешкод. Якщо говорити про недосконалість земельного законодавства, що потребує реформування для потреб обліку рентного доходу, не можливо не сказати про проблеми обліку прибутку, які спричинені тим же недосконалим законодавством. Наприклад, досить важливим є той факт, що на сьогоднішній день на превеликий жаль, існує законодавче розмежування понять чистого прибутку та прибутку до оподаткування, що обумовлено різними законодавчими підходами до визначення доходів, витрат, а разом з тим, і формування фінансового результату діяльності підприємства [5, с. 124]. Тому необхідно гармонізувати між собою дані розбіжності і прийти до єдиного трактування понять, щоб поява нового виду доходу не спричинила додаткових проблем.

В законодавстві присутнє визначення, відповідно з яким рентний дохід (земельна рента) – це дохід, що може бути отриманий із землі як засобу виробництва залежно від якості та місця розташування земельної ділянки. Рентний дохід розраховується як різниця між очікуваним валовим доходом від реалізації продукції, отримуваної на земельній ділянці, та виробничими витратами і прибутком виробника [6]. Дане визначення містить цілком зрозумілі нам поняття, та, навіть подано схему розрахунку показника. Але на практиці дані про рентний дохід знайти дуже важко і стає не зрозуміло, де взагалі міститься ця інформація. Дану проблему зможе виправити характеристика чіткого руху рентного доходу у всіх суб'єктів його утворення та розподілу.

Як вважають спеціалісти, сутність запровадження збалансованих рентних відносин у містах полягає у формуванні справедливого ціноутворення на землі населених пунктів у такій послідовності: цінність>рента>вартість>ціна. Причому земельна рента населених пунктів, як плата за цінність землі, повинна надходити муніципальній владі на облаштування і розвиток території міста [8]. Таким чином, необхідно вчинити і з землями промислового призначення, але владі повинна надходити лише та частка, яка буде вилучатися як податок на даний вид доходу.

Безпосередньо земельна рента проявляється у кінцевій ціні готової сільськогосподарської продукції. Наприклад, надприбуток (рента) з'являється за рахунок завищеної ціни на екологічно чисту сільськогосподарську продукцію, вирощену на землях кращої якості, та альтернативних (біологічних, органічних тощо) видів землеробства порівняно з ціною продукції, вирощеної на гірших землях за допомогою традиційних видів землеробства. На землях однакової (найвищої) якості, за умови рівності інших факторів, прибуток буде однаковим і відповідно не буде підстав для появи надприбутку.

Для порівняння, на землях промисловості диференціальна рента І взагалі не закладається в ціну промислової продукції, оскільки вважається рівною нулю. До того ж, сукупний рентний дохід (рента), що утворюється на землях промислового призначення, є на кілька порядків більшим від величини ренти, утвореної на землях сільськогосподарського призначення.

Так, на землях промислового призначення цей дохід зумовлено, насамперед, різним впливом зовнішніх мало контрольованих або зовсім неконтрольованих чинників. Відповідно на землях сільськогосподарського призначення одним із основних таких чинників виступає клімат. Визначити дані чинники на землях промислового призначення складніше, так як постає завдання не лише виокремити переваги промислових підприємств, а й віднайти спосіб їх відобразити в обліку.

Максимальну частину земельної ренти на землях сільськогосподарського призначення присвоюють господарські суб'єкти, які мають найвищі фінансові можливості та найбільші площі якісних земель. До того ж такі суб'єкти через різні фінансові механізми перерозподіляють на свою користь значну, а в деяких випадках – більшу частину земельної ренти, яку мали б одержати інші суб'єкти – землевласники та суб'єкти господарювання в аграрній сфері [2, с. 15]. Тому потрібно розробити методичку обліку рентного доходу на усіх етапах її руху, а також у всіх суб'єктів, які отримують певну частку даного доходу.

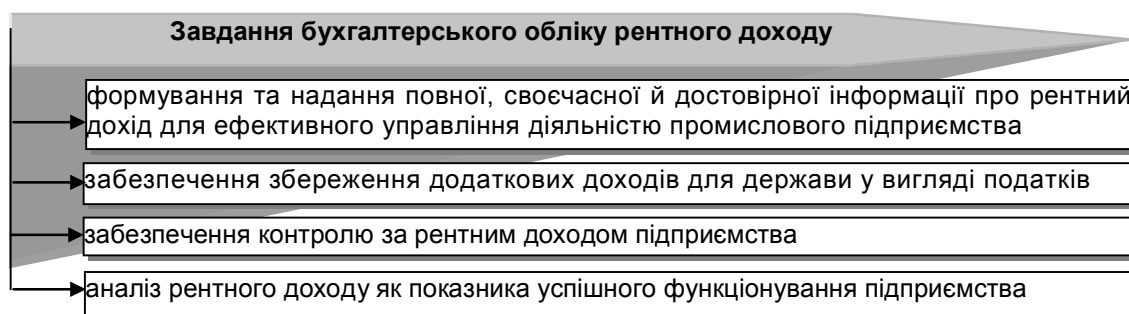
При поглибленні земельної реформи важливо врахувати, що при цьому відбувається зміна суб'єкта привласнення земельної ренти, що створюється у сільському господарстві. Якщо раніше (за умов виключно державної власності на землю) суб'єктом привласнення земельної ренти була держава, яка вилучала її через ціновий механізм та оподаткування товаровиробників, то в нових умовах господарювання на селі земельна рента (за винятком незначної її частини у вигляді земельного податку згідно із Законом України "Про плату за землю") належатиме власнику землі, тобто громадянину, який отримав чи придбав її у власність відповідно до Закону, незалежно від того, чи він сам її обробляє, чи передає її в оренду [10].

Стратегічним завданням подальшого розвитку земельних відносин є законодавче врегулювання рентних відносин, за яких суттєва частина створюваної у сільському господарстві земельної ренти має використовуватися на розширене відтворення цієї галузі. Створення таких умов забезпечуватиметься за допомогою цінового і податкового механізмів, побудованих на врахуванні грошової оцінки земель, обчисленої на основі земельної ренти [10].

Бондар В. влучно зазначає, що нині в Україні земельний податок практично не диференційований, явно низький, зате земельна рента таємно привласнюється латифундистами, їхніми холюями і покровителями. Звідси й низькі ціни на землю.

Так, один гектар українського чорнозему оцінено нині у 10 тис. гривень, і буде ця оцінка триматися доти, доки вся земля не розійдеться за потрібними адресами. Потім ціна різко, кількаразово, злетить угору [1]. Приклади є, візьміть ту саму ціну землі навколо Києва.

На рівні держави рентний дохід може бути визначений завдяки різниці валового доходу промислового підприємства, що працює в кращих умовах, та іншого, а це можна здійснити з налагодженим бухгалтерським обліком, який повинен виконувати наступні завдання (див. рис. 1).



**Рис. 1.** Завдання бухгалтерського обліку рентного доходу

Тобто бухгалтерський облік рентного доходу повинен надавати своєчасну та достовірну інформацію про даний показник для забезпечення ефективного управління діяльністю промислового підприємства, забезпечити надходження додаткових платежів до держави у вигляді податку на даний вид доходу, забезпечити всеохоплюючий контроль за рентним доходом підприємства та надавати показники для його аналізу.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Отже, на даний момент, проблем обліку рентного доходу досить велика кількість. Але вже великим кроком можна вважати їх постановку. Облік рентного доходу вимагає зміни процесу відображення усіх доходів промислового підприємства, реформування як бухгалтерського, так і земельного законодавства взагалі. Рентний дохід повинен стати обов'язковим для оприлюднення показником, для чого необхідно розробити статистичну та фінансову звітність, яка б змогла виконати ці завдання. Необхідно також чітко розмежувати суб'єктів, для чого повинен стати явним весь рух рентного доходу як на мікро-, так і на макрорівні. Показник рентного доходу повинен стати показником, який реально відображатиме стан справ промислових підприємств. Він повинен йти не згори вниз, а навпаки – з рівня його формування (підприємства), до державних структур. Це можливо лише з внесенням змін до існуючої системи бухгалтерського обліку та внесенням рентного доходу до складу об'єктів бухгалтерського обліку.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Бондар В.* Земельна реформа... за законами Хаммурапі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dt.ua/2000/2080/59683/>
2. *Будзяк В.М., Будзяк О.С.* Пріоритети розвитку рентної політики в сільському господарстві // В.М. Будзяк, О.С. Будзяк / Економіка АПК 2009, №4. – С. 12-16.
3. *Кваснюк Б.Є.* Рента і рентні відносини в Україні / Б.Є. Кваснюк // – 2004. – № 3. – С. 9-13.

4. Кулаковський Ю.П. Управління земельними ресурсами міста (на прикладі м. Києва): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.08.01 [Електронний ресурс] / Ю.П. Кулаковський; НАН України. Рада по вивч. продукт. сил України. – К., 2006. – 22 с.

5. Параскевич Л.В. Проблеми обліку фінансового результату промислового підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/sre/2010\\_1/123.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2010_1/123.pdf)

6. Постанова КМУ Про затвердження Національного стандарту N 2 "Оцінка нерухомого майна" (Національний стандарт N 2, п. 2) від 28 жовтня 2004 р. N 1442 м. Київ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kapitalizator.com/rentnyu-dohid-zemelna-renta>

7. Слюсаренко О.М. Економіко-організаційні засади екологізації міського землекористування: автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.06 [Електронний ресурс] / О.М. Слюсаренко; НАН України; Ін-т проблем ринку та економіко-екологічних дослід. НАН України. – О., 2009. – 19 с.

8. Слюсаренко О.М. Сталий розвиток міських територій як парадигма екологізації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://librar.org.ua/sections\\_load.php?s=business\\_economic\\_science&id=6231&start=3](http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=6231&start=3)

9. Третяк А.М. Наукові основи економіки землекористування та землевпорядкування / А.М. Третяк, В.М. Другак. – К.: ЦЗРУ, 2003. – 337 с.

10. Федоров М.М. Трансформація земельних відносин до ринкових умов (доповідь) / М.М. Федоров // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 4-18.

11. Ярмоленко В.П. Земля як власність без ілюзій і догм / В.П. Ярмоленко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 3 (6). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 408 с.