УДК 657.221

Остапчук Т.П., к.е.н., доцент,
Мельник С.І., здобувач,
Житомирський державний технологічний університет

ЗЕМЕЛЬНА РЕНТА У ДИСЕРТАЦІЙНИХ ДОСЛІДЖЕННЯХ УКРАЇНСЬКИХ ТА РОСІЙСЬКИХ ВЧЕНИХ АБО ВІДСУТНІСТЬ НЕОБХІДНОГО

Проаналізовано здобутки вітчизняних та російських вчених у вирішенні проблем, що стосуються земельної ренти

В науці слава дістається тому, хто переконав світ,
а не тому, хто перший натрапив на ідею.
Френсіс Дарвін

Постановка проблеми. Найбільшим багатством нашого народу є земля. Чи є більш доступний вид доходу, ніж земельна рента? Дане питання є досить дискусійним, адже аграрні відносини в Україні на даний момент носять дуже складний і суперечливий характер. Тому воно повинне також знайти відображення у бухгалтерському обліку, що досі не здійснюється. Адже саме бухгалтерський облік є основою для створення достовірної інформації.

Проблеми, які притаманні аграрному сектору взагалі, спричиняють необхідність підняття питань, пов'язаних з земельними відносинами, а зокрема з земельною рентою. Як казав В.В. Ковальов: "Будувати з нуля нове важко – справа йтиме набагато легше, якщо скористатися напрацюваннями своїх попередників" [28], тому доцільним кроком є аналіз наявних досліджень, що пов'язані з земельною рентою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вчених, які досліджували проблеми земельних відносин та питання функціонування земельних рентних платежів можна виділити класиків економічної науки, серед яких В. Петті, Ф. Кене, А. Тюрго, А. Сміт, М. Суханов, Д. Рікардо, К. Родбертус, Д. Мілль, Г. Джордж, Ф. Нітті, К. Маркс, М. Тургенєв, В. Лебедєв, Л. Любімов, Ф. Горб-Ромашкевич, І. Озеров, І. Янжул, І. Кулішер, П. Гензель та інші. Серед праць сучасних вчених, що присвятили свої дослідження зазначеним питанням, особливо слід відмітити наукові доробки В. Андрущенка, І. Буздалова, І. Вискребенцева, П. Гайдуцького, М. Дем'яненка, Д. Деми, Д. Добряка, І. Загайтова, М. Зенєца, В. Заяца, С.Корюнова, Е.Крилатих, В.Мессель-Веселяка, В.Милосердова, К.Панкової, Б.Пасхавера, М.Ратгауза, А.Риманова, І. Розумного, Е. Сагайдака, А. Стельмащука, А. Третяка, Л. Тулуша, М. Федорова, В. Федосова, Р. Ярулліна та чи не на першому місці варто поставити прізвища С. Подолинського, В. Вернадського та, звичайно, М. Руденка. Не зважаючи на те, що серед науковців у сфері економічної теорії, які займаються даним питанням є досить багато, вчені-обліковці мало приділяють уваги категорії "земельна рента", зовсім не сприймаючи її об'єктом бухгалтерського обліку, що спричинене недооцінкою важливості даного питання

Метою даного дослідження є аналіз досліджень вітчизняних та російських вчених категорії "земельна рента".

Викладення основного матеріалу дослідження. Дисертація на здобуття наукового ступеня є кваліфікаційною науковою працею, виконаною особисто у вигляді спеціально підготовленого рукопису або опублікованої наукової монографії. Вона містить висунуті автором для прилюдного захисту науково обґрунтовані теоретичні або експериментальні результати, наукові положення, характерна єдністю змісту і свідчить про особистий внесок здобувача в науку [34].

Теми дисертацій, як правило, є свідченням актуальності певного питання, що досліджується в той чи інший період, а їх кількість – про ступінь вивчення даного питання. Категорія "земельна рента", в цьому випадку, є досить новим для української наукової думки, адже досі вона не розглядається як об'єкт бухгалтерського обліку. Вона не так давно привернула увагу українських вчених-обліковців і тому з моменту наголошення на необхідності її відображення в обліку проблеми визначення сутності, джерела виникнення, типів, форм та видів набувають особливого значення.

Провівши дослідження дисертацій українських вчених, в яких було розглянуто земельну ренту, або будь-яку з її форм, було виявлено, що за період з 1998 по 2008 рр. було захищено одинадцять дисертацій за різними науковими спеціальностями (див. табл. 1).

Таблиця 1. Тематика дисертацій українських вчених, систематизована за роком захисту

ПІБ, науковий ступінь, (спеціальність), рік захисту	*Тема*	*Предмет дослідження*	*Об'єкт дослідження*	*Отриманий результат, що стосується земельної ренти*
1	*2*	*3*	*4*	*5*
Федоров М.М., д.е.н., (08.07.02), 1998 [37]	Економічні проблеми земельних відносин у сільському господарстві (теорія, методологія, практика)	сукупність теоретичних, методологічних і практичних проблем земельних відносин у сільському господарстві в період переходу до ринку; організація і механізм здійснення земельної реформи; напрями удосконалення економічного і правового регулювання земельних відносин	земельні відносини у сільському господарстві на різних ступенях розвитку суспільства і різних рівнях управління виробництвом	розкрито сутність земельних відносин та їх зв'язок із земельною рентою
Лактіонова Г.П. к.е.н., (08.07.02), 2003 [21]	Ефективність використання землі в ринкових умовах господарювання	ефективність використання земельних ресурсів сільськогосподарськими підприємствами з урахуванням процесів відтворення родючості ґрунту та вимог ринку	теоретичні, методичні й організаційно-економічні аспекти ефективного використання земельних ресурсів у ринкових умовах господарювання	розглянуто питання стосовно взаємозв'язку орендної плати за землю та земельної ренти

Продовження табл. 1

1	*2*	*3*	*4*	*5*
Тулуш Л.Д., к.е.н., (08.04.01), 2003 [35]	Земельне оподаткування у сільському господарстві	сукупність методологічних положень і методичних підходів до оподаткування землі у сільському господарстві	відносини сільськогосподарських товаровиробників з державою з приводу оподаткування їх доходів, отриманих від користування земель сільськогосподарського призначення	розглянуто особливості формування об'єкта земельного податку та принципи оподаткування окремих видів земельної ренти
Хромяк Т.В., к.е.н., (08.07.02), 2003 [39]	Удосконалення методики ринкової оцінки земель сільськогосподарського призначення в Україні	сукупність теоретичних, методологічних, методичних та практичних аспектів грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення	процес становлення грошової оцінки земель України в умовах здійснення ринкових трансформацій	здійснено розрахунки експертної оцінки земель сільськогосподарського призначення за декількома методиками, в результаті чого знайдено найбільш сприятливий за сучасних умов варіант визначення земельної ренти з розрахунком коригувальних коефіцієнтів (на показники якості ґрунтів, відстані до ринку збуту продукції, зміни банківського відсотку за рахунок державних дотацій, питомої ваги чорного пару в сівозміні, платоспроможності населення)
Шевченко М.В., к.е.н., (08.07.02), 2004 [40]	Підвищення економічної ефективності плодівництва Криму в умовах ринкових трансформацій	теоретичних, методичних і практичних питань, які впливають на економічну ефективність у період ринкових перетворень	розвиток і ефективність плодівництва в аграрних підприємствах Криму	висвітлено методику визначення раціональної структури плодівництва з урахуванням диференціальної ренти, отриманої від різних сортів і культур, з урахуванням їх тривалого зберігання в плодосховищах
Жиленко К.М., к.е.н., (08.07.02), 2005 [12]	Організація і ефективність використання землі в сільському господарстві регіону	організаційно-економічні засади активізації ефективного землекористування в аграрному секторі економіки	процеси становлення суб'єктів ринкового землеволодіння і землекористування на селі та земельних відносин між ними	досліджено аспект оренди та ренти землі
Кулаковський Ю.П., к.е.н., (08.08.01), 2006 [20]	Управління земельними ресурсами міста (на прикладі м. Києва)	теоретико-методологічні та прикладні еколого-економічні проблеми міського землекористування та їх регулювання шляхом удосконалення системи управління земельними ресурсами міста	міські землі з їх специфічними особливостями, як складова процесу природокористування	удосконалено теоретико-методологічні та методичні підходи щодо економічної оцінки міських земель, суть яких полягає у комплексному врахуванні усіх рентотвірних факторів на базі запропонованого системного аналізу, а також зонування території з урахуванням економічних, екологічних і соціальних чинників
Боровик П.М., к.е.н., (08.00.08), 2008 [3]	Формування системи обов'язкових платежів за землі сільськогосподарського призначення	сукупність теоретико-методологічних положень та методичних підходів щодо фінансового регулювання земельних відносин з метою забезпечення раціонального розподілу рентних доходів	фінансові відносини з приводу вилучення та розподілу рентних доходів, що виникають між власниками сільськогосподарських угідь, їх користувачами та державою	узагальнено природу земельної ренти в аграрній галузі, розкрито механізм її формування, розподілу та перерозподілу, уточнено методи і форми її вилучення
Будзяк В.М., д.е.н., (08.00.06), 2008 [5]	Економіко-екологічні основи ефективного сільськогосподарського землекористування: теорія, методологія, практика	теоретико-методологічні аспекти економічно та екологічно ефективного сільськогосподарського землекористування на сучасному етапі трансформації земельних та власнісних відносин	процес формування та реалізації ефективного сільськогосподарського землекористування в умовах трансформації земельних відносин	удосконалено методику розрахунку диференційного рентного доходу та земельної ренти
Завора Т.М., к.е.н., (08.00.05), 2008 [14]	Формування житлової політики регіону	теоретичні та методичні положення, принципи, способи і практичні засади формування житлової політики регіону	процес формування житлової політики	розроблено методичний підхід до оцінювання земельних ділянок під будівництво житла у населених пунктах з урахуванням рентної складової
Кадикова І.М., к.е.н., (08.00.01), 2008 [16]	Формування ринку землі в умовах ринкової трансформації	процес формування і функціонування первинного ринку землі у транзитивному суспільстві	об'єктивні закономірності формування ринку землі в умовах трансформаційної економіки	удосконалено класифікацію земельної ренти

Відповідно протягом одинадцяти років було захищено одинадцять дисертаційних робіт, які тим чи іншим чином зачіпали питання земельної ренти: П.М. Боровик "Формування системи обов'язкових платежів за землі сільськогосподарського призначення", 2008 р., В.М. Будзяк "Економіко-екологічні основи ефективного сільськогосподарського землекористування: теорія, методологія, практика", 2008 р., К.М. Жиленко "Організація і ефективність використання землі в сільському господарстві регіону", 2005 р., Т.М. Завора "Формування житлової політики регіону", 2008 р., І.М. Кадикова "Формування ринку землі в умовах ринкової трансформації", 2008 р., Ю.П. Кулаковський "Управління земельними ресурсами міста (на прикладі м. Києва)", 2006 р., Г.П. Лактіонова "Ефективність використання землі в ринкових умовах господарювання", 2003 р., Л.Д. Тулуш "Земельне оподаткування у сільському господарстві", 2003 р., М.М. Федоров "Економічні проблеми земельних відносин у сільському господарстві (теорія, методологія, практика)", 1998 р., Т.В. Хромяк "Удосконалення методики ринкової оцінки земель сільськогосподарського призначення в Україні", 2003 р., М.В. Шевченко "Підвищення економічної ефективності плодівництва Криму в умовах ринкових трансформацій", 2004 р. Як бачимо одна з перелічених робіт захищена у 1998 році, три у 2003 році, по одній у 2004, 2005 та 2006 роках та три у 2008 році. Дві з них на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук (робота М.М. Федорова "Економічні проблеми земельних відносин у сільському господарстві (теорія, методологія, практика)", 1998 р. та В.М. Будзяка "Економіко-екологічні основи ефективного сільськогосподарського землекористування: теорія, методологія, практика", 2008 р.).

Необхідно відмітити, що п'ять з названих дисертацій захищено за спеціальністю "Економіка сільського господарства" (К.М. Жиленко, Г.П. Лактіонова, М.М. Федоров, Т.В. Хромяк та М.В. Шевченко), одна – "Економічна теорія та історія економічної думки" (І.М. Кадикова), дві – "Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища" (В.М. Будзяк та Ю.П. Кулаковський), одна – "Розвиток продуктивних сил і регіональна економіка" (Т.М. Завора) та дві "Гроші, фінанси та кредит (Фінанси, грошовий обіг та кредит)" (П.М. Боровик та Л.Д. Тулуш). Цікаво те, що на даний момент немає жодної дисертації, захищеної за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит".

Перша робота захищена у 1998 році М.М. Федоровим [37] була пов'язана з входженням економіки України в ринкові відносини, що зумовило необхідність аграрних перетворень на селі. Планово-розподільча система, яка була панівною в економіці країни впродовж тривалого періоду, а також виключно державна власність на землю виявились неспроможними забезпечити нормальне функціонування сільськогосподарських підприємств в умовах переходу до ринку. Головним гальмом на шляху перебудови сільськогосподарських формувань стала недосконалість земельних відносин. В усіх, без винятку, сільськогосподарських підприємствах земля перебувала не у власності, а в спільному користуванні. Усуспільнені були й інші засоби виробництва через запровадження так званої колгоспно-кооперативної власності. Все це, кінець кінцем, призвело до відчуження селянина від землі, що, в свою чергу, зумовило зниження мотивації праці, її продуктивності, а в підсумку - спад виробництва. Адже відомо, що продуктом праці може володіти і розпоряджатися лише той, кому належать засоби виробництва. Оскільки земля, як головний засіб виробництва, перебувала у виключній державній власності, то й результатами праці сільськогосподарського товаровиробника розпоряджалася держава, а не товаровиробник. Такі обставини, на думку науковця, викликали необхідність проведення земельної реформи, яка є складовою частиною економічної реформи і зачіпає глибинні процеси виробництва, взаємодії природи і людини, задоволення її життєвих потреб.

Що ж до його здобутків у розвитку досліджень безпосередньо категорії земельної ренти, земельна рента, на думку М.М. Федорова, виступає регулюючим фактором у земельних відносинах. Вона є економічною формою реалізації права власності на землю через орендні відносини, відіграє важливу роль при ціноутворенні, нарешті - формує ціну землі, що є надзвичайно важливим чинником на сучасному етапі розвитку сільського господарства - етапі входження в ринок. Земельні відносини у сільському господарстві значною мірою є рентними відносинами. Тому при їх удосконаленні необхідно враховувати дію об'єктивного закону земельної ренти, відкритого основоположниками класичної політичної економії. В умовах перехідної економіки, коли земельні відносини трансформуються у ринкове середовище, першочерговим є правильний перерозподіл диференціальної ренти, що утворюється на кращих і середніх землях, через запровадження земельного податку і орендної плати за землю залежно від грошової оцінки земель, яка обчислена на основі рентного доходу. Перерозподіл земельної ренти має бути на користь сільського господарства. Зараз же, коли порушується закон цін виробництва, продовжується перекачування додаткової вартості, у тому числі і ренти, з сільського господарства до інших галузей народного господарства.

Також вчений наголошує, що серед вчених-економістів ведуться тривалі дискусії з приводу рентних відносин. З'ясовується головне питання - вплив ренти на ціну сільськогосподарського продукту: рента формує ціну виробленого продукту, чи сама ціна виступає рентоутворюючим фактором. Від А. Сміта до Д. Рікардо чіткої відповіді не знаходимо. Тільки у Д. Рікардо є однозначним висновок про те, що не тому хліб дорогий, що виплачується рента, а рента виплачується тому, що хліб дорогий. Звідси цілком зрозуміло, що рента залежить від ціни, а не навпаки. Цей висновок дуже важливий для розвитку економіки на сучасному етапі, коли відбувається перехід до приватної власності на землю і починають розвиватись орендні земельні відносини. Спростовується аргумент проти приватної власності, який полягає у твердженні, що визнання ренти, а значить і запровадження орендної плати, може призвести до різкого підвищення цін на сільськогосподарську продукцію. Щоправда, виходячи з теорії абсолютної ренти, розробленої К.Марксом, слід зазначити, що абсолютна рента здорожчує сільськогосподарський продукт.

Отже, одним з важливих завдань, на його думку, є удосконалення рентних відносин шляхом перерозподілу диференціальної ренти, що утворюється на кращих і середніх землях, через запровадження земельного податку і орендної плати за землю залежно від грошової оцінки земель, яка обчислена на основі рентного доходу, визначення норми прибутку на авансований у сільське господарство капітал, включаючи вартість (ціну) землі.

Будзяк В.М. [5] важливим питанням вважає питання рентної політики в галузі сільськогосподарського землекористування та урівноваження економічних інтересів між усіма суб'єктами господарювання в сільському господарстві України. Економічна оцінка земель сільськогосподарського призначення в ринкових умовах не може базуватися лише на нормативній ціні земель. Відповідно екологічна оцінка цих земель має враховувати як якісний стан земель, так і рівень інтенсивності сільськогосподарського землекористування. Величина орендної плати за землю має базуватись на величині земельної ренти. Ним також було розроблено науково-практичні підходи щодо удосконалення рентних відносин в аграрній сфері.

Одним із найефективніших елементів регулювання земельних відносин в аграрній сфері він називає саме земельну ренту. При визначенні її величини необхідно враховувати основні рентоутворювальні фактори. За критерій оцінки цих факторів пропонується взяти дохідність та продуктивність земель сільськогосподарського призначення. Відсутність чіткого механізму визначення величини земельної ренти, з одного боку, та недосконалість податкового механізму в аграрній сфері – з іншого, призводить до нераціонального перерозподілу рентних доходів між землекористувачами, землевласниками, посередниками та продавцями кінцевої сільськогосподарської продукції. Наведені в дисертаційній роботі розрахунки свідчать, що в системі

“землекористувач-посередник” нині на посередника припадає в середньому від 70 до 77 % вилучених рентних доходів. Доведено, що покращити ситуацію зможе об’єктивне визначення диференційованого рентного доходу, величину якого необхідно розраховувати, враховуючи показники, які кількісно і якісно оцінюють землі сільськогосподарського призначення, тобто визначати слід абсолютний і відносний рентний дохід за кількісними і якісними показниками.

Лактіонова Г.П. [21] своєю дисертаційною роботою вирішує завдання вивчення взаємозв’язку орендної плати за землю із земельною рентою та обґрунтування пропозицій подальшого розвитку і удосконалення орендних відносин, а саме аналізуючи різні методичні підходи до визначення ціни землі, автором встановлено існування певних відхилень у запропонованих методиках від теорії рентного доходу. Сума рентного доходу землевласника є орендною платою, яку сплачує йому землекористувач, а в усіх відомих нам методиках розрахунку ринкової ціни орендна плата не збігається із сумою земельної ренти. Також нею робиться наголос на тому, що в умовах реформи недостатньою мірою враховується рентоутворюючі фактори землі, які опосередковано впливають на економічну ефективність використання землі.

Тулуш Л.Д. [35] уточнив особливості формування окремих видів земельної ренти в сучасних умовах та принципи їх оподаткування. Земельний податок, він вважає, в частині оподаткування рентних доходів є класичним податком, адже відповідає практично всім характерним ознакам податку. Єдине, що пом’якшує його податкову природу – це специфічний об’єкт оподаткування (земельна рента), власність на частину якої належить всьому суспільству. В залежності від побудови механізму податку та вибору бази оподаткування земельний податок може мати ознаки як податків на майно, так і податків на доходи. У разі оподаткування на основі цінності землі (наприклад, якщо в основі оцінки землі в цілях оподаткування лежить її ринкова вартість), цей вид має ознаки майнового оподаткування, у разі оподаткування на основі визначення дійсного (нормативного) рентного доходу від землі – прибуткового оподаткування. В результаті дослідження науковець встановив, що об’єктом земельного податку повинна виступати диференціальна рента. Податкова природа земельного податку дещо пом’якшується специфікою об’єкта оподаткування – земельної ренти.

Розкрити природу земельної ренти, рентних відносин та орендної плати за землю в сільському господарстві вдалося К.М. Жиленко [12], в роботі якого набули подальшого розвитку положення щодо існування абсолютної ренти через встановлення відставання органічної будови капіталу сільського господарства від промислового, низький рівень капіталізації земельних ресурсів, трудомісткість виробництва, стан економіки, коли відтворювальні процеси не сприяють поєднанню в одній особі землевласника і землекористувача. Організація і функціонування ринку землі повинні бути зорієнтовані на вирішення завдань: 1) забезпечення ефективного використання земельного фонду через оцінку не тільки зібраного урожаю, але і його збуту, обліку грошей на інший товар, необхідний для відтворювального розвитку ринку; 2) формування раціонального землекористування, коли у власника чи колективу знаходиться більше землі, чим вони в змозі обробити, оскільки саме тут може бути спекуляція, утворення ренти, прихована суборенда, доходи від якої привласнюються не власником і не колективом, а керівником – менеджером. Земельна рента за умов розвитку ринкової економіки виступає у формі орендної плати землевласнику за тимчасове використання земельною ділянкою. Але земельну ренту не потрібно ототожнювати з орендою. Остання включає платежі не лише за користування ділянкою, а і за споруди, що розміщені на ній, включаючи зрошення. Існування абсолютної ренти в аграрній економіці зумовлено відставанням органічної будови капіталу сільського господарства від промислового, низьким рівнем капіталізації земельних ресурсів, трудомісткістю виробництва, станом, коли відтворювальні процеси не сприяють поєднанню в одній особі землевласника і землекористувача.

Хромяк Т.В. [39] здійснив дослідження, яке дозволило доповнити вже існуючі положення: набула подальшого розвитку методика ринкової грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, з урахуванням коефіцієнтів коригування земельної ренти в залежності від відстані до ринку збуту продукції, на відсоток чорного пару і проміжних посівів, що дозволяє урахувати при формуванні ціни на землю можливі прибутки та збитки при веденні сільськогосподарської діяльності надалі. Також ним було удосконалено підхід розрахунку земельної ренти не за зерновими культурами, а за сукупними культурами, які вирощуються у Луганській області, що надасть змоги об’єктивніше здійснювати розрахунки, враховуючи не тільки високорентабельні культури та спосіб прогнозування ринкової ціни на землі сільськогосподарського призначення з урахуванням циклічності урожаю, що надає змогу отримання більш точних прогнозних результатів визначення ренти. Даною роботою обґрунтовано неможливість визначення ціни земель сільськогосподарського призначення без урахування деяких підходів та принципів політичної економії та дослідження ринку. Це, насамперед, визначення земельної ренти, яка є економічною формою реалізації земельної власності та вплив попиту та пропозиції. Але поряд з тим ним було рекомендовано удосконалити методику визначення земельної ренти за формулою Лаунхардта з коригуючими коефіцієнтами на якісні показники родючості ґрунтів, відстань до ринку збуту сільськогосподарської продукції, питому вагу пару та проміжних посівів, зміну банківського відсотку за рахунок пільгової державної ставки для сільськогосподарських товаровиробників та платоспроможності населення.

Боровик П.М. [3] узагальнив природу земельної ренти в аграрній галузі, розкриття механізму її формування, розподілу та перерозподілу, уточнення методів і форм її вилучення, вперше встановив, що земельним рентним платежам притамані окремі риси непрямого (акцизного) оподаткування, оскільки необхідність забезпечення джерела їх сплати зумовлює формування рентної цінової надбавки, а землекористувач виступає фінансовим агентом, який утримує зазначену надбавку із споживачів сільськогосподарської продукції та вносить її до бюджету або передає землевласнику. Також ним було *удосконалено* класифікацію видів земельної ренти як бази нарахування обов’язкових земельних платежів та уточнено підходи до їх вилучення, зокрема визначено: – платність землекористування зумовлює існування абсолютної ренти, яка повинна повністю вилучатись у формі ресурсної складової платежів за користування угіддями; – природа ренти як різниці у доходах зумовлює існування диференціального її виду (I та II форми), першу з них слід вилучати через систему земельних платежів у землекористувачів переважною мірою, а другу доцільно вилучати частково через прибуткове оподаткування; - обмеженість окремих категорій земель визначає існування монопольної та соціальної рент, частина яких також повинна вилучатись на фінансування суспільних потреб через систему обов’язкових земельних платежів. За результатами ним було узагальнено економічну природу земельних платежів визначено, що вони являють собою обов’язкові виплати за володіння, користування і розпорядження земельними ділянками та є формою перерозподілу особливого виду доходу від володіння землею – земельної ренти. Суб’єктами такого перерозподілу виступають землевласники (власники ренти), землекористувачі (агенти, що забезпечують формування рентних доходів), споживачі сільськогосподарської продукції (носії ренти, за рахунок яких формуються рентні доходи) та держава (керуюча структура, що від імені народу здійснює право власності на землю, внаслідок чого централізує частину рентних доходів з метою забезпечення охорони земель). Власність на землю визначає право на земельну ренту, інструментом вилучення та перерозподілу якої виступають обов’язкові земельні платежі, що є формою компенсації вартості володіння, користування та розпорядження ділянками. Їм притаманні окремі риси непрямого оподаткування, адже необхідність забезпечення

джерела їх сплати зумовлює формування рентної цінової надбавки, притаманної механізму справляння акцизів. При цьому землекористувач виконує роль фінансового агента (як і в механізмі справляння акцизів), який утримує її у споживача та перераховує до бюджету або землевласнику. Природа ренти, як плати за використання землі, зумовлює виокремлення такого її виду, як абсолютна рента, що повністю повинна вилучатись у формі земельних платежів. Природа ренти, як різниці у доходах, зумовлює існування диференціального її виду (I та II форми). Якщо перша форма даного виду ренти повинна вилучатись через земельні платежі в землекористувача практично повністю, то другу доцільно вилучати у формі податку на прибуток, оскільки вона є результатом господарювання. Обмеженість окремих категорій земель визначає існування схожих за своєю природою видів ренти – монопольної та соціальної, суттєва частина яких повинна вилучатись через особливі земельні платежі. Не всі види ренти нині враховуються в ході нормативної оцінки угідь як бази справляння земельних платежів. Частково враховуються абсолютна та диференціальна рента I виду, в той час як інші види ренти через земельні платежі не вилучаються.

Заворою Т.М. [14] було удосконалено методичний підхід оцінки земельних ділянок під будівництво житла в населених пунктах з урахуванням рентної складової, який на відміну від існуючих методик грошових оцінок включає два етапи та визначається двома рівнями земельного ринку – первинним та вторинним. Використання такого підходу дозволить визначити ціну земельної ділянки при передачі її під будівництво доступного та соціального житла і стартову ціну на аукціоні. А також запропоновано оподаткування земельних ресурсів здійснювати за ринковими даними з урахуванням нормативної та рентної складових при формуванні розміру орендної плати.

Кулаковський Ю.П. [20] загалом стверджував, що цінність міських земель складається з показників диференціальної, абсолютної та монопольної ренти, наголошуючи на тому, що диференціальна рента відображає конкретну цінність земельної ділянки і поділяється на: ренту за рахунок доступності ділянок, ренту за рахунок освоєності території; ренту за рахунок ефективності додаткових капіталовкладень в облаштування території. Абсолютна рента характеризує ефективність цільового використання земельної ділянки. На відміну від диференціальної ренти вона не залежить від конкретних властивостей ділянки. Її показники відносяться в цілому до галузі чи виду діяльності і визначаються притаманною їй органічною будовою капіталу. Її можна назвати рентою переваги цілі використання. Монопольна рента в місті утворюється на всіх ділянках незалежно від їх властивостей, оскільки для розміщення будівництва потрібні ділянки в певних місцях на певних територіях, а пропозиції вільних ділянок внаслідок обмеженості території міста в цілому не відповідають попиту на них. Особливо це стосується районів, що мають якості, які практично неможливо відтворити: ядро центру, що історично склалось, заповідні території, території з оздоровчими призначеннями тощо.

Шевченко М.В. [40] зазначає, що під впливом сорту, як додаткових вкладень капіталу в землю, створюється особлива диференціальна рента другого роду. Її специфіка полягає в тому, що додаткова продукція створюється не внаслідок підвищеної родючості землі за рахунок внесення добрив і зрошення, а за рахунок сорту. У сільському господарстві головним засобом виробництва є земля, що не амортизується і, отже, не бере участі у формуванні собівартості продукції. Водночас різний рівень природної родючості землі та місця її розташування сприяють утворенню у товаровиробників диференціального доходу (ренти).

І нарешті, Кадикова І.М. [16] розвинула класифікацію різновидів земельної ренти шляхом виділення екологічної (плата власникові землі за право користування кращими екологічними умовами) та регіональної (реалізація природно-географічних і соціально-економічних переваг певного регіону) рент. ЇЇ дослідження земельної ренти та рентоутворюючих факторів дозволило виявити декілька нових елементів. Зокрема, фактори, що впливають на ренту міських земель можна розділити на природні й витратні – створені людською працею, виділяючи у такий спосіб диференціальну ренту першого й другого видів. До першої групи відносять інженерно-геологічні (уклон поверхні, несуча здатність ґрунту, глибина залягання ґрунтових вод, сейсмічність та ін.), природно-кліматичні (розташування над рівнем моря, кількість сприятливих днів у році, характер озеленення територій, водозабезпеченість, ландшафтні рельєфи та ін.), екологічні (стан атмосфери, водного басейну, ґрунту та ін.) умови. До витратних факторів вона відносила умови проживання й господарювання, які створюються та змінюються людиною, серед них ступінь забудови земельної ділянки й архітектурно-історична обстановка; наявність інженерних мереж (електро-, газо-, водо-, теплопостачання, телефонізація); наявність під'їзних шляхів (із твердим покриттям, залізничні колії, водні та ін.). Основною властивістю землі вона називала її рентоутворюючу спроможність. Вивчення різних підходів до теорії земельної ренти дозволяє виявити типи та різновиди ренти, що мають неоднакове значення в різноманітних земельних відносинах. Це зумовлено різницею у наборі рентоутворюючих факторів.

Вище викладене свідчить про те, що українськими вченими мало уваги приділяється категорії “земельна рента”, не піднімаючи це питання у працях бухгалтерської сфери. Більше того, серед двадцяти дисертацій, захищених в період з 1997 по 2009 рр. за спеціальністю “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”, в яких розглядалися питання обліку, контролю та аналізу основних засобів (А.А. Бєлоусов, 2003 [1]; М.І. Бондар, 2001 [2]; О.О. Грошанська, 1999 [7]; Л.В. Гуцаленко, 1997 [8]; О.М. Десятнюк, 1999 [9]; В.М. Диба, 2002 [10]; С.М. Євтушенко, 2004 [11]; В.В. Жук, 2006 [13]; М.М. Зюкова, 2004 [15]; В.П. Карєв, 2006 [17]; В.В. Кириченко, 2004 [18]; В.Ю. Ларіков, 2007 [22]; Л.О. Леонова, 2004 [23]; В.І. Леонтьєва, 2008 [24]; Л.Д. Лисова, 1998 [25]; О.А. Наумчук, 2005 [29]; О.Ю. Омельченко, 2006 [31]; М.В. Півторак, 2006 [32]; С.В. Хома, 2008 [38]; А.В. Янчев, 2004 [42]) та двох дисертаційних робіт, присвячених проблемам обліку та контролю необоротних активів (О.П. Гаценко, 2000 [6] та С.О. Шевченко, 2009 [41]) не має жодної, в якій була б хоч згадка про земельну ренту.

Поряд з тим серед російських вчених вдалося знайти сім дисертаційних робіт, які містять ґрунтовні здобутки щодо земельної ренти безпосередньо, хоча близькими сусідами, які переймаються проблемами бухгалтерського обліку, дане питання також не досліджується (див. табл. 2).

Таблиця 2. Тематика дисертацій російських вчених, систематизована за роком захисту

(дані таблиці наведені мовою оригіналу)

№ з/п	*Автор*	*Тема дисертації*	*Спеціальність*	*Місто та рік захисту*
1	*2*	*3*	*4*	*5*
1.	Мещеров В.А. [27]	Земельная рента на строительные участки в городской местности	економічна теорія	Самара 2001
2.	Николайчук О.А. [30]	Современные аграрные отношения и проблема земельной ренты	економічна теорія, економіка та управління народним господарством (за галузями та сферами дії)	Санкт-Петербург 2003

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5
3.	Будагов И.В. [4]	Земельная рента: механизм образования, распределения и изъятия (На примере агропромышленного комплекса г. Краснодара)	економіка та управління народним господарством (за галузями та сферами дії)	Краснодар 2004
4.	Малышева Н.В. [26]	Земельная рента как основа налога на землю сельскохозяйственного назначения	економіка та управління народним господарством (за галузями та сферами дії), економічна теорія	Москва 2005
5.	Кочергина Н.В. [19]	Математические методы измерения земельной ренты в сельском хозяйстве	математичні та інструментальні методи економіки	Москва 2006
6.	Пузиков Д.В. [32]	Земельная рента в условиях современного сельского хозяйства	економічна теорія	Самара 2006
7.	Тумаланов Н.В. [36]	Экономическая природа земельной ренты	економічна теорія	Чебоксары 2006

Будаговим І.В. [4] в своїй роботі було обґрунтовано концепцію організаційно-економічного механізму з приводу створення та розподілу земельної ренти, на основі факторного аналізу, також він виявив ключові моменти, що впливають на розподіл земельної ренти, побудував їх класифікацію за структурно-функціональною ознакою та на основі аналізу різноманітних методів уточнив теоретико-методичні особливості факторів, що впливають на земельну ренту (плодючість ґрунтів, місцерозташування, технологічні особливості).

Малишева Н.В. [26], досліджуючи економічні відносини з приводу формування, вилучення та розподілу земельної ренти в умовах ринкової економіки, уточнила зміст категорії "земельна рента" на основі двофакторної теорії вартості благ і земельної ренти, обґрунтувала необхідність диференційного підходу до перерозподілу і використанню різних видів земельної ренти у відповідності з їх функціонально-економічного значенням та запропонувала уточнену формулу визначення диференційної ренти та дала оцінку методам вилучення земельної ренти.

Наукова новизна дисертаційної роботи В.А. Мещерова [27] полягає у розкритті необхідності і можливості повного обліку дій економічного закону, місця будівельної земельної ренти в господарському механізмі, і перш за все при формуванні цін на землі будівельного призначення, розрахунку земельного податку як податку на земельну будівельну ренту.

Ніколайчук О.О. [30] досягла суттєвого результату, теоретично обґрунтувавши та розробивши закономірності земельної ренти в загальній системі аграрних відносин, які досліджуються з точки зору джерела і способів вилучення диференційної земельної ренти в дохід держави.

Дослідження факторів умови утворення земельної ренти в сільському господарстві її реалізації в сучасному ринковому ціноутворенні займався Д.В. Пузіков [33].

І нарешті, М.В. Тумаланов [36] здійснив глобальне дослідження економічної природи земельної ренти, під об'єктом маючи на увазі землю як виробничий ресурс і земельну ренту як дохід особливого роду, що створюються завдяки відтворюючим властивостям землі. Як підсумок, автором було розроблено та сформульовано концепцію земельної ренти, в основу якої покладена її роль в суспільному виробництві.

Також, необхідно відмітити той факт, що на даний момент науковці звертають увагу лише на земельну ренту, а саме на такі її форми як диференціальна, абсолютна та монопольна (П.М. Боровик, К.М. Жиленко, Ю.П. Кулаковський та інші). В деяких роботах зустрічаються згадки про інші її види. Так, П.М. Боровик пише про соціальну земельну ренту, І.М. Кадикова наголошує на існуванні екологічної та регіональної, а В.А Мещеров звертає увагу на будівельну земельну ренту.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Як бачимо з вищевикладеного, певні напрацювання ми маємо, але майже всі дослідження велися у галузі сільського господарства. Невже у промисловості немає земельної ренти, звичайно є, і не можливо цей факт ігнорувати. Поряд з тим, не слід випускати таке поняття як вигідна земельна рента, тут мова піде не лише про земельну ренту як дохід від плодючості землі, а й як запорука успіху в сфері роздрібної торгівлі. Адже важко знайти іншу сферу діяльності, яка б більше залежала від вигідного місцерозташування торгівельної точки у місті. Потрібно відмітити ще й те, що на даний момент піднімаються проблеми, що стосуються лише одного з видів природної ренти, а саме земельної, хоча поруч з нею також існують і гірна, лісова, водна, транспортна та туристична, не говорячи про існування й інших видів ренти, таких як екологічна, антирента та квазірента. Дані аспекти вимагають теоретико-методологічних і науково-методичних розробок щодо категорії "рента", а саме її відображення в бухгалтерському обліку зумовлює необхідність подальших досліджень та розробок в даному напрямі.

Список використаної літератури:

1. *Бєлоусов А.А.* Облік і внутрішній аудит основних засобів в портах морського транспорту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" /А.А. Бєлоусов. – Київ, 2003. – 23 с. 2. *Бондар М.І.* Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / М.І. Бондар. – Київ, 2001. – 18 с. 3. *Боровик П.М.* Формування системи обов'язкових платежів за землі сільськогосподарського призначення: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 "Гроші, фінанси і кредит" / П.М. Боровик. – Київ, 2008. – 21 с. 4. *Будагов И.В.* Земельная рента: механизм образования, распределения и изъятия (На примере агропромышленного комплекса г. Краснодара): дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.05 / И.В. Будагов. – Краснодар, 2004. – 198 с. 5. *Будзяк В.М.* Економіко-екологічні основи ефективного сільськогосподарського землекористування: теорія, методологія, практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.06 "Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища" / В.М. Будзяк. – Київ, 2008. – 41 с. 6. *Гаценко О.П.* Облік необоротних активів в умовах формування ринкових відносин: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / О.П. Гаценко. Київ, 2000. – 19 с. 7.*Горошанська О.О.* Облік і аналіз відтворення основних засобів підприємств харчування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / О.О. Грошанська. – Харків, 1999. – 18 с. 8. *Гуцаленко Л.В.* Облік основних засобів в умовах ринку (на матеріалах колективних сільськогосподарських підприємств Вінницької області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / Л.В. Гуцаленко. – Київ, 1997. – 17 с. 9. *Десятнюк О.М.* Облік і внутрішній аудит основних засобів: організація та методика (на прикладі підприємств електротехнічної промисловості західного регіону України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / О.М. Десятнюк. – Тернопіль, 1999. – 20 с. 10. *Диба В.М.* Облік і контроль наявності та руху основних засобів (на матеріалах машинобудівних підприємств України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / В.М. Диба. – Київ, 2002. – 19 с. 11. *Євтушенко С.М.* Амортизація основних

засобів у системі бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / С.М. Євтушенко. – Київ, 2004. – 22 с. 12. *Жиленко К.М.* Організація і ефективність використання землі в сільському господарстві регіону: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.07.02 “Економіка сільського господарства і АПК” / К.М. Жиленко. – Дніпропетровськ, 2005. – 22 с. 13. *Жук В.В.* Облік і контроль основних засобів (на прикладі державних підприємств в галузі культури України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / В.В. Жук. – Київ, 2006. – 20 с. 14. *Завора Т.М.* Формування житлової політики регіону: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.05 “Розвиток продуктивних сил і регіональна економіка” / Т.М. Завора. – Полтава, 2008. – 24 с. 15. *Зюкова М.М.* Удосконалення обліку та аналізу основних засобів (на матеріалах хлібопекарських підприємств Полтавської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / М.М. Зюкова. – Харків, 2004. – 17 с. 16. *Кадикова І.М.* Формування ринку землі в умовах ринкової трансформації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.01 “Економічна теорія та історія економічної думки” / І.М. Кадикова. – Харків, 2008. – 20 с. 17. *Карєв В.П.* Облік, контроль і аналіз основних засобів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / В.П. Карєв. – Київ, 2006. – 16 с. 18. *Кириченко В.В.* Методика обліку і контролю витрат на ремонт основних засобів (на прикладі промислових підприємств Вінницької області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / В.В. Кириченко. – Київ, 2004. – 21 с. 19. *Кочергина Н.В.* Математические методы измерения земельной ренты в сельском хозяйстве: дис. канд. экон. наук: 08.00.13 / Н.В. Кочергина. – Москва, 2006 – 185 с. 20. *Кулаковський Ю.П.* Управління земельними ресурсами міста (на прикладі м. Києва): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.08.01 “Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища” / Ю.П. Кулаковський. – Київ, 2006. – 22 с. 21. *Лактіонова Г.П.* Ефективність використання землі в ринкових умовах господарювання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.07.02 “Економіка сільського господарства і АПК” / Г.П. Лактіонова. – Харків, 2003. – 22 с. 22. *Ларіков В.Ю*. Облік та контроль витрат на ремонт основних засобів виробничого призначення: методика та організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / В.Ю. Ларіков. — Київ, 2007. – 20 с. 23. *Леонова Л.О.* Бухгалтерський облік основних засобів та їх відтворення (на матеріалах вугільних шахт Донбасу): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит”/ Л.О. Леонова. – Харків, 2004. – 20 с. 24. *Леонтьєва В.І.* Облік і контроль витрат з ремонту основних засобів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / В.І. Леонтьєва. – Київ, 2008. – 20 с. 25. *Лисова Л.Д.* Облікова політика основних засобів і аналіз ефективності їх використання на підприємствах харчування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Л.Д. Лисова. – Харків, 1998. – 16 с. 26. *Малышева Н.В.* Земельная рента как основа налога на землю сельскохозяйственного назначения: дис. канд. экон. наук: 08.00.05, 08.00.01 / Н.В. Малышева. – Москва, 2005. – 160 с. 27. *Мещеров В.А.* Земельная рента на строительные участки в городской местности : дис. канд. экон. наук: 08.00.01 / В.А. Мещеров. – Самара, 2001 – 125 с. 28. Мысли и фразы. Высказывания великих людей. [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://fraza.net.ua/ – Заголовок з екрана. 29. *Наумчук О.А.* Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / О.А. Наумчук. – Львів, 2005. – 20 с. 30. *Николайчук О.А.* Современные аграрные отношения и проблема земельной ренты: дис. д-ра экон. наук: 08.00.01, 08.00.05 / О.А. Николайчук. – Санкт-Петербург, 2003. – 300 с. 31. *Омельченко О.Ю*. Облік основних засобів і операцій по їх оподаткуванню: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / О.Ю. Омельченко. – Київ, 2006. – 21 с. 32. *Півторак М.В.* Облік основних засобів у рибному господарстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / М.В. Півторак. – Київ, 2006. – 21 с. 33. *Пузиков Д.В.* Земельная рента в условиях современного сельского хозяйства: дис. канд. экон. наук: 08.00.01 / Д.В. Пузиков. – Самара, 2006. – 141 с. 34. Ресурс для аспірантів та здобувачів наукового ступеня [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://dissertant.com.ua/ – Заголовок з екрана. 35. *Тулуш Л.Д.* Земельне оподаткування у сільському господарстві:): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг та кредит” / Л.Д. Тулуш. – Київ, 2003. – 21 с. 36. *Тумаланов Н.В*. Экономическая природа земельной ренты: дис. д-ра экон. наук.: 08.00.01 / Н.В. Тумаланов. – Чебоксары, 2006. – 328 с. 37. *Федоров М.М.* Економічні проблеми земельних відносин у сільському господарстві (теорія, методологія, практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.07.02 “Економіка сільського господарства і АПК” / М.М. Федоров. – Київ, 1998. – 41 с. 38. *Хома С.В.* Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / С.В. Хома. – Тернопіль, 2008. – 20 с. 39. *Хромяк Т.В.* Удосконалення методики ринкової оцінки земель сільськогосподарського призначення в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.07.02 “Економіка сільського господарства і АПК” / Т.В. Хромяк. – Луганськ, 2003. – 22 с. 40. *Шевченко М.В.* Підвищення економічної ефективності плодівництва Криму в умовах ринкових трансформацій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.07.02 “Економіка сільського господарства і АПК” / М.В. Шевченко. – Сімферополь, 2004. – 19 с. 41. *Шевченко С.О.* Облік і контроль необоротних активів бюджетних установ: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / С.О. Шевченко. – Київ, 2009. – 22 с. 42. *Янчев А.В.* Облік та аналіз відтворення основних засобів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / А.В. Янчев. – Луганськ, 2004. – 18 с.

ОСТАПЧУК Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент, декан обліково-фінансового факультету Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:
– бухгалтерський облік земельних відносин;
– облік інвестиційної діяльності;
– облік в бюджетних установах

МЕЛЬНИК Світлана Іванівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:
– економіко-правове забезпечення функціонування земельних відносин в Україні;
– проблеми відображення земельної ренти в бухгалтерському обліку