

УДК 657.421.1

Остапчук Т.П., к.е.н., доцент

Житомирський державний технологічний університет

## **ОБЛІКОВО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ГЕНЕЗИСУ ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН**

Досліджено генезис земельних відносин та його вплив на розвиток обліково-правового відображення операцій з земельними ресурсами як в Україні, так і в інших країнах світу.

Ключові слова: земельні ресурси, земельні ділянки, облікове забезпечення земельних відносини.

Ostapchuk T.

## **ACCOUNTING AND LEGAL ASPECTS OF GENESIS OF LAND RELATIONS**

Study the genesis of land relations and its impact on the development of accounting and legal reflection of land transactions, both in Ukraine and other countries.

Key words: land resources, land, registration of land relations.

Остапчук Т.П.

## **УЧЕТНО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ГЕНЕЗИСА ЗЕМЕЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ**

Исследован генезис земельных отношений и его влияние на развитие учетно-правового отражения операций с земельными ресурсами как в Украине, так и в других странах мира.

Ключевые слова: земельные ресурсы, земельные участки, учетное обеспечение земельных отношений.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Земельні відносини виникли ще в часи первісного суспільства і постійно розвиваються та змінюються до сьогодні. Основою їх генезису є виникнення та зміна обліково-правових основ відображення операцій з земельними ресурсами різними категоріями землевласників та землекористувачів.

Розвиток суспільства в усі часи був пов'язаний із землею, яка і тепер залишається основним засобом для існування людства і джерелом суспільного багатства.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Генезис земельних відносин розглядали О.Шульга [8] з точки зору історичних подій, І.Замула [1] в контексті природо-ресурсного потенціалу, Я.Соколов [6] при розгляді історії бухгалтерського обліку та інші.

**Цілі статті.** Метою дослідження є визначення обліково-правових основ операцій з земельними ресурсами в історичному аспекті.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Найперші кроки у земельних відносинах та землеустрої були зроблені людством ще в первісному суспільстві, коли племенами встановлювалися межі мисливських територій. Власність на мисливські угіддя була недоторканою і відстоювалася у запеклій боротьбі. З розшаруванням суспільства на скотарські та землеробські племена виникла необхідність встановлювати межі територій, закріплювати їх певними знаками. Виникнення класового суспільства, приватної власності змінили земельні відносини. Землеустрій почав здійснювати земельну політику в інтересах пануючого класу, на зміцнення прав власності на землю й організацію її використання в інтересах цього класу. За тисячоліття до нашої ери народи Греції, Єгипту, Індії вже поділяли земельні масиви на частки, вели суворий облік земель, обмірювання, визначення їхньої якості з метою оподаткування [2].

Як зазначає Я.В.Соколов [6, с. 38–39], було знайдено документи («папірус Зенона»), які складені в III ст. до н. е., що відображають господарську діяльність власника в Греції, в тому числі землеробство. Зенон був управителем, який спеціалізував облік залежно від галузей господарства, внаслідок чого виник окремо облік землеробства.

Наступний етап у розвитку земельних відносин пов'язаний з проведенням опису земель у спеціальних реєстрах, до яких заносили дані про господаря землі, розміри земельних ділянок, спосіб їхнього обробітку, якість і прибутковість земель, наносили плани і межі землеволодінь [2]. У Візантійській імперії велися кадастри, де земля власника фіксувалась не загальним показником, як у Римі, а за кріпосними селянами, які нею володіли. Земля підлягала суцільній інвентаризації. Земельний фонд враховувався за п'ятьма категоріями: земля, яка обробляється; земля, яка підлягає обробітку; кам'яниста; пасовищна; покинута [6, с. 54]. Дані категорії відображають класифікацію земель, яка включає підвиди земель за різними ознаками сучасної класифікації. Такий поділ землі в обліку був обумовлений диференційованим порядком оподаткування.

На території України в часи Козацької доби та держави Б.Хмельницького система землеволодіння базувалась на праві приватної власності, було започатковане дрібне козацьке землеволодіння [5, с. 24]

В часи розповсюдження подвійної бухгалтерії (XV–XVIII ст.) в Італії піднімалося питання оцінки майна. В компанії Датіні земельні ділянки оцінювалися за ціною продажу [6, с. 69].

У Франції сільськогосподарському обліку приділив увагу Л.Ф. деКазо, який пропагував подвійну бухгалтерію для обліку в сільському господарстві. В системі рахунків він виділяв чотири синтетичні рахунки: «Поле», «Урожай», «Стадо», «Будівлі та інвентар» (основні засоби). На початку року рахунок «Поле» дебетується на суму капіталізованої ренти (проводилась інвентаризація, цінності оцінювалися за поточними ринковими цінами і 5% від отриманої суми складала капіталізована рента). Протягом року в дебет цього рахунку списувалися усі витрати з обробітку землі і знос інвентарю (пряма амортизація). Дебетовий оборот цього рахунку повторювався по його кредиту перенесенням всієї суми в дебет рахунку «Урожай» [6, с. 100].

Таким чином, рахунок «Поле» був витратним рахунком, де фактично формувалася собівартість урожаю. Земельні ділянки обліку не підлягали і не визнавались основними засобами.

В часи встановлення обліку як науки (XIX–початок XX ст.) в Італії К. Роньоні стверджував, що сільськогосподарський облік повинен відображати чистий дохід кожної окремої культури і пропонував відкривати в Головній книзі для обліку землеробства рахунки в кількості, еквівалентній кількості культур (мали природу результативного рахунку), що необхідно для визначення виснаження земель різними культурами та складання калькуляції [6, с. 135].

Підхід К. Роньоні є досить аналітичним, проте аналогічно до Л. Ф. де Казо не передбачає безпосередній облік земельних ділянок, а лише їх виснаження, яке включається до собівартості отриманого урожаю.

В Росії для розрахунку прибутку до оподаткування використовувалася пільга для земель, з надр яких видобувалися корисні копалини на рівні не вище 5%. Яка полягала у зменшенні валового доходу на суму погашення майна (відновлення). В даному випадку – відновлення землі, що регламентувалось Інструкцією від 11 травня 1899 р. За цією ж Інструкцією до витрат, які зменшували валовий дохід, включалася орендна плата за земельні ділянки [6, с. 277–278].

У першій половині XIX ст. на території України, як і в Росії, назріла криза феодално-кріпосницької системи. У результаті у 1861 р. була проведена реформа, яка передбачала надання у постійне користування

селянам за певні повинності їхні садиби і відповідно до місцевих положень певну кількість землі та інших угідь; об'єднання розкріпачених селян у сільські общини; реформування земської системи (створення земських управ). Реформа дозволяла поміщикам залишати близько половини землі для власного користування, а решту розподіляти між колишніми кріпаками у безстрокове користування за визначений законом оброчний податок. Розмір наділу визначався умовною угодою між поміщиком і селянином у межах затвердженої законом норми. Характерною особливістю реформ у Російській імперії було виокремлення двох головних форм землеволодіння: подвірної (приватної) та общинної [8, с. 124–125].

Оскільки наданих земель селянам було недостатньо, то існувала така форма використання земель як оренда, хоча умови надання земель поміщиками в оренду були не вигідними (надзвичайно висока плата).

Реформа 1861 р. дала поштовх розвитку приватного землеволодіння селян, заклала майбутні витoki фермерства, а факт купівлі-продажу землі свідчив про початок ринкової реформи. Вирішальну роль у цьому відіграв Селянський поземельний банк, який був державною установою і надавав позички селянам для викупу земель. В 1905 році вийшов Указ про розширення діяльності Селянського банку із купівлі землі для перепродажу її селянам, який визначав більш сприятливі умови кредитування [8, с. 126].

Для обліку основних засобів в сільському господарстві Б.І.Ясенецький відкривав два рахунки: «Земля» і «Основний капітал». Основний капітал поділявся на рахунки капіталу в меліорації, в мертвому і живому інвентарі [6, с. 296–297].

В Росії для розрахунку прибутку до оподаткування використовувалася пільга для земель, з надр яких видобувалися корисні копалини на рівні не вище 5%. Яка полягала у зменшенні валового доходу на суму погашення майна (відновлення). В даному випадку – відновлення землі, що регламентувалось Інструкцією від 11 травня 1899 р. За цією ж Інструкцією до витрат, які зменшували валовий дохід, включалася орендна плата за земельні ділянки [6, с. 277–278].

Указом «Про доповнення деяких постанов діючого закону, що стосується селянського землеволодіння й землекористування» від 9 листопада 1906 р. була започаткована аграрна реформа П. Столипіна. Її суть зводилася до створення земельного фонду й передачі земель із нього селянам. Розподіл землі відбувався таким чином: ділянки класифікувалися за якістю, бажані їх купити вносили на торгах відповідні кошти, які потім у порядку компенсації надходили тим, кому дісталися гірші землі.

Ділянки середньої якості надавались у користування без доплат. Покупцями землі були общини, товариства та приватні селяни [8, с. 127]. Значне місце у проведенні аграрної реформи належало Селянському поземельному банку, на який покладалося завдання купівлі поміщицьких землеволодінь і продажу земельних ділянок селянам за пільговими цінами.

Отже, в сільському господарстві була сформована багатоукладна економіка, яка ґрунтувалась на чотирьох укладах: державному, общинному, великому приватному та сімейно-трудоному (малому приватному).

У 1917 р. був опублікований «Християнський наказ про землю», де були висунуті вимоги щодо відміни поміщицької власності на землю і встановлення рівноправного та безкоштовного землекористування. Даний наказ став основою для подальшого реформування [1, с. 91]. В основу земельної політики більшовиків було покладено Декрет про землю, прийнятий II Всеросійським з'їздом рад 8 листопада 1917 р., дія якого автоматично була поширена і на Україну. Він проголошував націоналізацію земельного фонду Росії, передбачав конфіскацію поміщицьких, удільних, монастирських і церковних земель та передачу їх у розпорядження волосних земельних комітетів і повітових рад селянських депутатів, а також містив вимогу забезпечення зрівняльного землекористування [4, с. 13].

На території України 29 квітня 1918 р., в день обрання гетьманом П. Скоропадського, було видано маніфест – «Грамоту до всього українського народу», яким проголошувалося відновлення права приватної власності, свобода укладення договорів з купівлі-продажу землі. Проте дані норми були скасовані після припинення існування Гетьманату [7, с. 9].

Декретом від 14 лютого 1919 р. все сільське господарство країни перетворене на єдину агрофабрику, а селяни ставали її робітниками, яким заборонялось мати приватну власність, включаючи землю, прибудинкові ділянки [6, с. 451].

Відновлення приватної власності на землю відбулося з прийняттям у 1922 р. Земельного кодексу, який гарантував довічне спадкове володіння землею тим, хто її обробляв, але водночас підтверджував, що земля є власністю держави. Фактично визнавалися три форми власності на землю: приватна, за якою передбачалося існування селянського господарства; кооперативна; суспільна або громадська [8, с. 131].

Подальший крок у земельних відносинах на українських землях

було зроблено у грудні 1927 р. проголошенням курсу на колективізацію сільського господарства. 15 грудня 1928 р. був прийнятий Закон «Загальні начала землекористування і землеустрою», де націоналізація земель визнавалась основою всього радянського земельного ладу. Право виключної державної власності на землю визначалось за Союзом РСР [2]. Було відмінено закони про оренду землі і найм праці, до мінімуму скорочувалися присадибні ділянки колгоспників. У 1937 р. на території України налічувалось 28,3 тис колгоспів, у яких було сконцентровано 96,1% селянських господарств і 99,7% посівних площ [8, с. 132].

Таким чином, було скасовано приватну власність на землю, заборонялась купівля-продаж землі, справжнім власником землі стала держава.

Важливе значення для подальшого розвитку земельних відносин мало прийняття в 1968 р. Основ земельного законодавства СРСР та союзних республік. Цей документ став основним законодавчим актом щодо регулювання земельних відносин і проведення державного землевпорядкування, який був спрямований на жорстку централізацію й командне управління сільським господарством. З метою розвитку і доповнення цього документу в Україні у 1970 р. був прийнятий Земельний кодекс, який проте не міг внести за існуючого політичного режиму щось нове і важливе для земельних відносин в Україні [2].

У 70–80-х рр. розвиток земельного законодавства почав спрямовуватися у бік кооперування селян. У 70-ті рр. до традиційного міжгосподарського і внутрішньогосподарського землевпорядкування додалися нові напрями в організації використання земель, зокрема, прогнозування і планування використання земель у Генеральних схемах використання земельних ресурсів, схемах землевпорядкування областей і районів країни, рекультивация земель, проведення земельно-кадастрових робіт, робоче проектування, пов'язане з поліпшенням окремих земельних ділянок. Постанова Ради Міністрів СРСР від 10 червня 1977 р. «Про порядок ведення державного земельного кадастру» сприяла розгортанню широкого фронту робіт із земельного кадастру, визначення продуктивної здатності земель різної якості, в результаті чого була створена єдина загальносоюзна методика з оцінки земель. Запроваджувалася державна реєстрація землеволодінь і землекористувань як складова земельного кадастру, який забезпечує вивчення правового і визначає господарський стан земель, бонітування ґрунтів (порівняльна оцінка якості ґрунтів за їх основними природними властивостями, які мають сталий характер та суттєво впливають на врожайність сільськогосподарських культур,

вироснути у конкретних природно-кліматичних умовах) та економічну оцінку земель [2].

У 1990 р. прийнято Земельний кодекс Української РСР, який визначав завдання земельного законодавства, рівноправність державної, колективної і приватної форм власності на землю та розподіл земель на сім категорій за цільовим призначенням. Цей Кодекс діяв до прийняття Земельного кодексу України, чинного на сьогодні.

Отже, у 90–х рр. ХХ ст. на території України знову розпочалися земельні реформи. Основоположні засади земельної реформи закладені у Декларації про державний суверенітет України (липень 1990 р.). Ще до прийняття Акту проголошення незалежності України (1990 р.), Верховна Рада Української РСР одночасно із Земельним кодексом прийняла постанову «Про земельну реформу», яка була представлена як складова частина переходу держави до ринкових відносин. Передбачалося здійснення перерозподілу земель з одночасною передачею їх хліборобам у приватну та колективну власність, а також у користування підприємствам, установам і організаціям з метою створення для рівноправного розвитку різних форм господарювання на землі, формування багатуокладної економіки, раціонального використання та охорони земель. Оголошено, що з 15 березня 1991 р. всі землі України є об'єктом земельної реформи. У жовтні 1991 р. було затверджено концепцію роздержавлення і приватизації землі [3, с. 9].

У незалежній Україні у 1992 р. Верховна Рада України постановою «Про прискорення земельної реформи та приватизацію землі» зобов'язала відповідні органи забезпечити здійснення земельної реформи і запровадити колективну і приватну форму власності, що було унормовано прийняттям у 1992 р. Закону України «Про форми власності на землю». У цьому ж році прийнято Закон України «Про колективне сільсько-господарське підприємство», чим започатковано визначення майнового паю кожного члена КСП; Закон України «Про плату за землю», яким передбачалося встановлення розмірів та порядку сплати за використання земельних ресурсів.

У 1994 р. прийнято Кодекс України про надра та Лісовий кодекс, які врегулювали використання земельних ділянок для користування надрами та лісовими ресурсами, а в наступному році – Водний кодекс України, що визначав основи використання водних ресурсів та земель водного фонду.

Проголошено Укази Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформи у сфері сільськогосподарського виробництва» (1994 р.) та «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» (1999 р.), відповідно до якого планувалось здійснити організаційні заходи щодо реформування протягом 1999–

2000рр. колективні сільськогосподарські підприємства на засадах приватної власності на землю [1, с. 91].

25 жовтня 2001 р. прийнято новий Земельний кодекс України, яким передбачено три форми власності на землю (приватну, комунальну та державну), право постійного користування, оренду та надання інших прав; визначено принципи земельного законодавства, поділ земель за цільовим призначенням.

У 2003 р. прийнято Закони «Про землеустрій», «Про охорону земель», «Про державний контроль за використанням та охороною земель», «Про фермерське господарство», «Про оцінку земель», якими визначено правові, економічні та соціальні основи діяльності та регулювання відповідних питань.

У 2010 р. прийнято Податковий кодекс України, який був введений в дію з наступного року і містить розділ «Плата за землю», чим замінено відповідний закон. 2011 р. ознаменувався прийняттям закону «Про державний земельний кадастр», який регламентує ведення Державного земельного кадастру, визначає склад його відомостей.

**Висновки.** При розгляді обліково-правових аспектів земельних відносин проведено аналіз подій, що відбувалися на всіх етапах розвитку людства. Зокрема розглянуто нормативне забезпечення, яке регулювало земельні відносини на території України в складі Російської імперії та СРСР.

В процесі дослідження встановлено, що:

- земельні відносини виникли ще в часи існування первісного суспільства;
- форми власності на землю постійно змінювалися, переходячи від суспільної до приватної та навпаки, при цьому виникали відносини землекористування (зокрема орендні);
- облік земель починався із обмірювання земель, визначення їх якості з метою оподаткування, обліку земель землевласників; наступним кроком було створення реєстрів земель; в подальшому піднімалося питання оцінки майна, в тому числі земель; відбувалося формування авторських підходів до ведення обліку в сільському господарстві із визнанням земельної ділянки як об'єкта обліку або невизнанням;
- на початку ХХ ст. почали видаватися різні нормативні акти, що регулюють земельні відносини, а до кінця ХХ ст. їх було вже значно більше, при цьому регламентування стало більш детальним і стосувалося перш за все оподаткування, прав на землю, реформування земельних відносин, організації господарства на землі;
- на сучасному етапі реформування та розширення бази земельного законодавства не припиняється, що свідчить про зміну вимог



законодавства в сфері земельних відносин, а відповідно, здійснюється вплив на облікове відображення.

Це дозволяє зрозуміти необхідність існування різних форм власності на землю; формування в країні досконалого та справедливого земельного законодавства; важливість обліку земельних ресурсів, який повинен бути достатньо аналітичним і розкривати інформацію не лише про кількісні, але й про якісні характеристики землі; а також необхідність відображення в обліку змін земельного законодавства.

1. Замула І.В. Методологічні засади бухгалтерського обліку складових природо-ресурсного потенціалу / І.В.Замула // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Серія «Економічні науки», 2011. – № 2 (56). – С. 90–94.
2. Історія земельних реформ // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zemres.rv.ua/storinki/ProDergkomzem/4.html>
3. Корнієнко В. В. Здійснення земельної реформи в Україні (1991–2002 рр.). Історичні уроки та наслідки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. істор. наук: спец. 07.00.01 «Історія України» / В.В.Корнієнко. – Луганськ, 2003. – 20 с. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2003/03kvviun.zip>
4. Малькін В. П. Земельне питання в Україні в умовах революції 1917–1920 рр.: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. істор. наук: спец. 07.00.01 «Історія України» / В.П.Малькін. – Львів, 2009. – 22 с. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09mvpuur.zip>
5. Паньків З. П. Земельні ресурси: навч. підручн. / З.П.Паньків. – К.: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2008. – 272 с.
6. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: учебн. пособ. для вузов / Я.В.Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
7. Терела Г. В. Аграрна політика Української держави П. Скоропадського: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. істор. наук: спец. 07.00.01 «Історія України» / Г. В. Терела. – Запоріжжя, 2000. – 14 с. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2000/00tgvuds.zip>
8. Шульга О. Історія розвитку земельних відносин в Україні / О.Шульга // Вісник КНТУ, 2010. – № 4. – С. 123–134.