

## ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ З ЗЕМЛІ

*Досліджено історичний розвиток оподаткування землі та визначено передумови облікового відображення податку з землі*

**Ключові слова:** оподаткування землі, земельна рента, земельний рентний дохід

*Історія – скарбниця наших діянь, свідок минулого, приклад і повчання для сьогодення, застереження для майбутнього.*  
М. Сервантес:

**Постановка проблеми.** Дослідження будь-якого об'єкта має ґрунтуватися на певній основі, що є здобутком наукової думки та практичної діяльності попередніх поколінь. Теоретичні знання та практичний досвід щодо предмета дослідження вказують, з одного боку, на наявність проблеми, яку необхідно вирішити; з іншого – є теоретичною та практичною базою дослідження, тобто відправною точкою наукового пошуку. Це характерно для всіх наук загалом та бухгалтерського обліку зокрема [3]. Якщо говорити про оподаткування земельних ділянок, то в даному випадку історичний досвід є дуже важливим. Аналіз історичного становлення податку з землі дозволяє зрозуміти важливість земельного рентного доходу. Від так, вивчення історичного аспекту становлення податку з землі як об'єкта бухгалтерського обліку дає змогу не тільки виявити причини та фактори, що визначили необхідність облікового відображення земельного рентного доходу, але і визначити пріоритетні напрями оподаткування землі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням історії розвитку бухгалтерського обліку займалися небагато вчених. Серед українських вчених слід згадати Ф.Ф. Бутинця, Н.В. Гавришка, Й.Я. Даньків, М.Р. Лучка, Є.В. Мниха, М.С. Пушкаря та Р.В. Романів та ін. Великий вклад в дослідження даного питання зробив

видатний російський вчений Я.В. Соколов. Реформуванню земельних відносин в історичній перспективі присвячені наукові розробки та публікації, зокрема, праці Б.Д. Лановика, Н.М. Скурської, О. Терентьевої, Л.Д. Тулуша, О.К. Шульги та ін. Зважаючи на те, що оподаткування землі з облікової точки зору, на даний момент, залишається фактично поза увагою науковців, нагальною є проблема дослідження даного питання

**Метою даного дослідження** є дослідження історичного становлення податку з землі та обґрунтування необхідності ідентифікації земельного рентного доходу на рахунках бухгалтерського обліку.

**Викладення основного матеріалу.** Земельні відносини існують ще з часів виникнення землеробства. Земля була й залишається основним інструментом для виготовлення сільськогосподарських культур. Вона є важливим чинником сталого соціально-економічного розвитку держави, однак потрібно раціонально її використовувати. Тому, одним із основних принципів правового забезпечення раціонального використання й охорони земель є платність землекористування, що реалізується шляхом оподаткування і частково здійснюється у вигляді плати за землю [7, с. 541].

Весь період розвитку земельних відносин з початку їх утворення в первісному суспільстві і до сьогодення можна зобразити наступним чином (див. рис. 1).



*Рис. 1. Загальна періодизація земельних реформ в Україні*

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 недоторканною і відстоювалася у запеклій боротьбі.

З розшаруванням суспільства на скотарські та землеробські племена виникла необхідність встановлювати межі територій, закріплювати їх певними знаками, а в свою чергу віддавати щось за те, що користуєшся землею.

Основу землеволодіння феодального суспільства в Україні становили землі української старшини, шляхти і духовенства. Поряд з феодальною існувала одноосібна власність селян та козаків, заснована на їхній особистій праці. Визвольна війна 1648-1654 років та приєднання України до Росії призвели до перерозподілу землі та

формування певних земельних відносин. На звільнених від польських магнатів землях почали виникати так звані вільні військові села, які користувалися значними привілеями, зокрема звільнялися від ряду податків і повинностей. Такі села являли собою зовсім нове явище – державну феодальну власність, тобто підлягали місцевим та центральним органам гетмансько-старшинської адміністрації. Але з часом, до кінця XVIII століття, Росія повністю ліквідувала вольності гетмансько-старшинської України. Почали впроваджуватися заходи щодо поширення на територію України загальноросійського законодавства, яке закріплювало кріпосництво.

Формування феодального господарства відбувалося на основі приватної власності феодала на землю та залежності селян від феодала. Яскравим прикладом

феодалного землеустрою в Україні було Галицько-Волинське князівство. Економічною основою селянського господарства було селянське подвір'я-дим. Розмір індивідуального селянського землекористування дорівнював в середньому одному "плугові", що був одиницею оподаткування і становив близько 15 га землі. 10-15 димів, в основному родичів, об'єднувалися у дворище. Існували також невеликі господарства і менша одиниця оподаткування – "рало" [4, с. 316].

З другої половини XII ст. активізувалася експансія на слов'янські землі. За дорученням власників землі спеціальні локатори вербували селян, які отримували на колоніальних землях спадково-чиншові наділи. Чинш був фіксованим, збирався грішми або в грошово-продуктивній формі. Наприкінці XIII ст. він перетворився на постійний земельний податок [4, с. 66 – 67].

Утворення Київської держави зумовило появу нових податків з населення. Найдавнішою формою оподаткування була данина. Залежно від історичних умов вона виступала як воєнна контрибуція, прямиї державний податок, феодална рента. Вперше згадується данина в "Повісті временних літ" як воєнна контрибуція, накладена на підкорені племена. Князі Олег і Ігор збирали данину як державний податок з окремих слов'янських земель, виїжджаючи разом з дружиною на "полюддя". Платили натурою (хутром, шкірами, медом, худобою, збіжжям) і грішми. З розвитком феодалних відносин відбувалася еволюція данини. Вона перетворювалася частково на державні податки або феодалну ренту на користь феодала [4, с. 344-345].

Скурська Н.М. та Добряк Д.С. вважають, що саме "Руська правда" є першою працею, яка засвідчує появу земельних відносин в Україні. Точної дати збірки не відомо, однак вчені датують її появу приблизно на XI – XII ст.

Шульга О. виділяє за важливу дату в періодизації розвитку земельних реформ 1861 р. – Селянська реформа. У першій половині XIX ст. в Україні, як і Росії, реально назріла криза феодално-кріпосницької системи, яка була пов'язана із зародженням промислового капіталізму. У результаті у 1861 р. була проведена реформа, основними принципами якої були: відміна кріпосного права на поміщицьких селян; селяни, які звільнялися з кріпосної залежності, були зобов'язані відбувати поміщику повинність у вигляді оброку і панщини; поміщик надавав 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) [9, с. 124]. Тобто трудова форма сплати земельного податку переходить у натуральну, а подекуди грошову.

Після скасування кріпацтва перехід на викуп відбувався досить швидко. Частина селян, які підписалися на купівлю землі і сплату податків за землю, встановлених державою, становила від загальної кількості на

Харківщині – 97,7 % , Херсонщині – 94, Катеринославщині – 63,8, Чернігівщині – 88,9, Полтавщині – 76,8 %. На 1881 р., коли викуп землі став обов'язковим, тимчасово зобов'язаними залишалося 110 тис. селян у степових і лівобережних губерніях [4, с. 528].

У 1875 р. частина місцевих повинностей почала набирати форми державного поземельного податку без розмежування власників. Цей податок на селянські землі в середньому в 1,5 рази, а в деяких губерніях у 3 рази і більше перевищував податок на приватні землі. Прямі податки з селянської десятини землі в 70-х роках були в 10 разів більшими, ніж прямі податки з десятини поміщицької землі. Прямі податки у 1883 р. становили величезну суму, наприклад, податок на землю – 2 673 457 золотих ринських [4, с. 582].

Відправним пунктом реформування земельних відносин у новому руслі слід вважати 4 березня 1906 року, коли було видано Указ про організацію землеустрою і утворення Комітету по землевпорядних справах, а також губернських і повітових землевпорядних комісій. У цей же період розпочалася відома реформа Столипіна, яка повертала селянство на шлях фермерського господарювання. Столипін стверджував, що дійсний прогрес землеробства може відбуватися тільки в умовах особистої земельної власності, яка розвиває у власника свідомість як прав, так і обов'язків. Землевпорядні роботи були спрямовані на зведення черезсмужних, дуже довгих ділянок у відрубні, з найбажанішою прямокутною та близькою до квадрата формою, а довжина орних ділянок не повинна перевищувати ширину в п'ять разів.

Катастрофічне наростання кризових явищ у економічному та політичному житті країни впродовж 1920 р. яскраво продемонструвало хибність воєнно-комуністичного курсу. В аграрній країні, якою тоді залишалася УСРР, ігнорування інтересів селянина-одноосібника спричинило різке пригнічення його господарської ініціативи, а отже і скорочення обсягів продрозверстки. Тому не випадково, що реалізація нової економічної політики розпочалася насамперед у сільському господарстві, перш за все із заміни продрозверстки проподатком.

Значний вплив на зміст внутрішньогосподарського землевпорядкування мала постанова Ради Міністрів СРСР і ЦК ВКП(б) від 20 жовтня 1948 року "Про план полезахисних лісонасаджень, запровадження травопільних висозмін, будівництва ставів і водойм для забезпечення високих і сталих врожаїв у степових і лісостепових районах європейської частини СРСР". Полезахисні смуги, зрошувані ділянки, стави і водойми стали необхідними й важливими елементами внутрішньогосподарського землевпорядкування колгоспів і радгоспів.

У своїх дослідженнях О.К. Терентьева умовно поділила генезис державного регулювання земельного оподаткування (рис. 2). 1).



Рис. 2. Етапи державного регулювання земельного оподаткування за О.К. Терентьевою [7]

Скурська Н.М. об'єднує деякі з вищезгаданих етапів та розподіляє всю історичну періодизацію земельних відносин з приводу сплати земельного податку на періоди зміни власності на землю, що визначають економічну природу такого податку [5].

Таким чином, на підставі вищевикладеного, можна стверджувати, що протягом всієї історії оподаткування

землі відіграло основну роль в податкових системах, земля була головним джерелом багатства. Земельний податок з'явився першою формою прямого реального оподаткування, спочатку носила надзвичайний характер, але незабаром земельний податок почали стягувати на постійній і регулярній основі.

Економічна природа земельного оподаткування реалізується через виконання таких функцій: 1) стимулювання раціонального використання землі (стимулююча функція); 2) вирівнювання умов господарювання для підприємств, що функціонують у різних умовах (регулююча функція); 3) акумулювання коштів на фінансування землеохоронних потреб і розвитку соціальної інфраструктури територіальних громад, яким належать сільськогосподарські угіддя (фіскальна функція) [2].

Відповідно до статті 14 Конституції України земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Але в реальності вона стає багатством лише тоді, коли організоване раціональне її господарське використання. Сучасна картина така, що бухгалтерський облік земельних ділянок фактично відсутній, оподаткування землі має застаріле підґрунтя. Так як з 1942 по 1981 рр. замість земельного податку вилучалася земельна рента. А з 1981 року замінено було назву податку, а обґрунтування його сутності не прослідковується, дані за якими проводиться оцінка (показник рентного доходу) не змінювалися з 1988 р.

Немало визнаних авторів в сфері економіки та державних фінансів вважають, що ефективні системи оподаткування сучасності повинні будуватися саме на домінуванні рентних платежів. Наприклад, директор Центру вивчення проблем земельної політики Великобританії Фред Харрісон послідовно відстоює ідею превалювання рентних платежів і повного вилучення ренти в дохід держави [8].

Протягом тривалого історичного періоду рентний чинник практично не брався до уваги, а проблемі приватної власності не приділялося належної уваги ні в наукових дослідженнях, ні в практиці. Зазначене призвело до безгосподарності у використанні земельних ресурсів, зниження родючості ґрунтів і, в результаті, до низької ефективності сільськогосподарського виробництва. Подолання ситуації, що склалася, безпосередньо пов'язане з розвитком різних форм власності на землю, створенням для всіх сільськогосподарських товаровиробників відносно рівних стартових умов ведення господарської діяльності [1, с. 34-35]. Ці ж проблеми стосуються і земель промисловості.

Тому земельне оподаткування на даний момент повинне ґрунтуватися саме на земельному рентному доході як бази оподаткування, як додаткового доходу, зумовленого кращими умовами господарювання. Система оподаткування повинна базуватися на реальних засадах, а не на застарілих даних, які не відображають сучасного стану земельних відносин і ніяким чином не пов'язані з реальними сьогодення.

Відповідно до діючого законодавства податок на землю сплачується у вигляді платежів за одиницю земельної площі, які не залежать від результатів господарської діяльності власників або користувачів. Даний факт підлягає переосмисленню, адже земельна ділянка, на якій перебувають виробничі потужності несе в собі певний ефект, який виражається в отриманому надході. Отриманий надхід є земельним рентним доходом і повинен оподатковуватися, що призведе до покращення системи оподаткування землі, а також підтримати товаровиробника у разі його відсутності або негативного значення. Це стане першим кроком у відображенні реального земельного рентного доходу, який на даний момент визначається на базі даних 1988 року. У разі відсутності земельного рентного доходу залишається факт володіння земельною ділянкою, яка повинна обкладатися податком як об'єкт нерухомого майна з використанням удосконаленого порядку нормативної оцінки землі. Запропоновані нами нововведення дозволять не лише відновити справедливий соціальний податковий ефект, а й налагодити належним чином облік та контроль за нарахуванням та сплатою податку з землі.

Отже, земельний рентний дохід – це основний дохід з землі, який підприємство отримує за рахунок переваг, що воно має в порівнянні з іншим підприємством. Даними

перевагами можуть бути місце розташування підприємства, тобто розмір транспортних витрат, податковий тиск, рівень науково-технічного прогресу, платоспроможність населення та інші. Дана категорія складна для визначення, застосовуючи показники бухгалтерського обліку, але з застосуванням певних дій держави її визначення може мати місце для подальшого оподаткування. Для визначення земельного рентного доходу з метою його оподаткування необхідним є запровадження чіткого механізму встановлення та оприлюднення рішення місцевих рад (органів зовнішнього контролю) щодо величини галузевої ціни на різні види товару конкретних галузей промисловості.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** За словами видатного російського вченого Я.В. Соколова, "Люди почали усвідомлювати, що вивчення історії підіймає престиж професії, полегшує розуміння практичних проблем, ставить нові питання, висунуті життям, прививає любов до бухгалтерського обліку, бо щоб справа стала справжньою справою, щоб маляр став художником, муляр – зодчим, конторник – бухгалтером, справу необхідно трохи наділити поезією, помножити знання на мрію" [6, с. 10]. Тому вивчення історії землі як об'єкта оподаткування повинне визначити пріоритетні напрямки для можливості належної побудови системи бухгалтерського обліку та контролю за нарахуванням та сплатою податку з землі.

#### Список використаних літературних джерел:

1. Будзилович І. Фактори негативного впливу на правове забезпечення земельної реформи в Україні / І. Будзилович, А. Юрченко // Право України. – 1998. – № 7. – С. 33–37. 2. Ібрагімов М.Р. Земельне оподаткування: теоретичні постулати та фіскальні реалії в Україні / М.Р. Ібрагімов // Економіст. – 2008. – №7. – с. 37-41 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/Soc...5.../45.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc...5.../45.pdf). 3. Кушніренко Д.І. Історичний огляд облікового відображення інформації про незавершене виробництво / Д. І. Кушніренко // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: [збірник наукових праць] / відповідальний редактор О.Є. Кузьмін. – Львів: Видавництво Львівська політехніка, 2012. – С. 143-148. 4. Лановик Б.Д., Матисякевич З.М., Матейко Р.М. Економічна історія України і світу: Підручник / За ред. Б.Д. Лановика. – К.: Вікар, 1999. – 737 с. 5. Скурська Н.М. Реформування земельних відносин в Україні на рубежі ХХ-ХХІ ст. / Н.М. Скурська // Історія народного господарства та економічної думки України (збірка наукових праць) частина 3: Збірник праць / – Київ, 2009. – 300 с. 6. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 7. Терентьева О.К. Генеза державного регулювання плати за землю в Україні: історико-правовий аспект / О.К. Терентьева // Право та управління. – 2012. – № 1. – С. 540 – 559. 8. Харрісон Ф. Налоги снижают стимулы к труду / Ф. Харрісон // Независимая газета. – 2001. – 23 мая. – С. 4. 9. Шульга О. Історія розвитку земельних відносин в Україні / О. Шульга // Вісник КНТЕУ. – 2010. – № 4. – С. 123-134.

ЗДАН Світлана Іванівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

#### Наукові інтереси:

- економіко-правове забезпечення функціонування земельних відносин в Україні;
- обліково-контрольне операцій по оподаткування земель промисловості;
- проблеми відображення земельної ренти в бухгалтерському обліку.

Стаття надійшла до редакції: 25.09.2012 р.