

В.М. Савченко, доц., канд. екон. наук, Н.М. Колос, доц., канд. екон. наук
Кіровоградський національний технічний університет

Облік земельних ресурсів та їх використання в умовах трансформації земельних відносин України

Стаття висвітлює проблемні питання реалізації відносин земельної власності в сільському господарстві та визначає напрями розвитку методології обліку земельних відносин.
земельні відносини, власність, облік, екологічний аудит

Особливість сфери сільськогосподарського виробництва полягає в тому, що основним ресурсом виробництва є земля, яка завдяки родючості активно впливає на виробничий процес, стаючи при цьому найважливішим матеріальним фактором. Центральним питанням і складовою сільськогосподарського реформування є земельна реформа. Саме в цьому складному і суперечливому питанні фокусуються інтереси індивідів, груп людей, територіальної громади та українського народу в цілому.

Власність як юридично-правова категорія відображає майнові та земельні відносини, свідомі, вольові взаємозв'язки юридичних і фізичних осіб з приводу привласнення благ, що закріплюються системою відповідних прав власності та механізмом їх реалізації. Розвиток методології обліку безпосередньо пов'язаний з розвитком відносин власності й зумовлений ним. Проте опосередковано стан обліку та досконалість облікових процедур впливають на реалізацію відносин власності. Для гармонічного розвитку суспільства є необхідним узгодження суперечностей між економічною сутністю відносин власності та юридичною формою їх прояву.

В Україні законодавчо закріплено такі повноваження власників, як право володіння, право користування та право розпорядження. Права на отримання доходу та на захист не відокремлені, проте ці повноваження є об'єктивними наслідками власності та її атрибутами. На забезпечення реалізації цих прав має бути спрямований розвиток системи обліку. В сучасних умовах зростає дезінтеграція прав власника (зокрема стосовно земельних ресурсів), що зумовлює вимоги до якості облікової інформації та контроль адекватного відображення в бухгалтерському обліку процесів трансформування відносин власності. В основу земельної реформи покладено легітимність приватної власності на землю, що неоднозначно сприймається суспільством. Це спричиняє як наукові дискусії, так і проблеми суперечливості чинного законодавства, що негативно впливає на методологію обліку земельних ресурсів та їх використання. Саме тому, дослідження зазначеної проблематики є актуальним.

Земельним відносинам і проблемам обліку земельних ресурсів та їх використання присвячено праці таких науковців, як Г.Г. Кірейцев, В.С. Кушнір, М.Й.Малік, Н.М. Малюга, О.М. Могильний, П.Т. Саблук, М.М. Федоров, М.В. Шурик, В.В. Юрчишин, В.П. Ярмоленко та інші. Проте, невирішеними залишаються як питання подальшого розвитку ринкових відносин стосовно землі, так відповідно і методологічні аспекти відображення в обліку земельних відносин.

При написанні даної публікації за мету поставлено, на підставі порівняльного аналізу існуючих концепцій земельних відносин, визначити напрями вдосконалення методології обліку та контролю відносин власності, з точки зору необхідності забезпечення реалізації таких прав власників, як право на захист та право на отримання доходу. З метою діагностики сучасного стану обліку відносин земельної власності

проаналізовано функціональне навантаження бухгалтерського обліку відповідно до повноважень власників.

Для досягнення мети розглянуто існуючі концепції земельних відносин у контексті аналізу економічної сутності реалізації відносин власності, як «пучка» правомочностей. Згідно з ст. 13 Конституції України наведено їх розподіл у табл. 1.

Таблиця 1 - Розподіл прав власності на землю (згідно із ст. 13 Конституції України)

№	Повноваження	Суб'єкти права власності			
		Народ України		органи державної влади	органи місцевого самоврядування
		де-юре	де-факто		
1	Право володіння	+	-	+	+
2	Право користування	+	+		
3	Право розпорядження			+	+
4	Право на прибуток (дохід)	+*	+*	+*	+*
5	Право на захист			+	+
6	Право суверена	-			
7	Право на перехід речі у спадщину або за заповітом	-			
8	Право на безстроковість	+	+		
9	Право на заборону шкідливого використання			+	+
10	Право на відповідальність	-			
11	Право на залишковий характер	+	+		

* у розмірі частини фіксованого сільськогосподарського податку, який направляється до державного та місцевого бюджетів (земельна рента)

У табл. 2 наведено розподіл прав суб'єктів власності згідно з ст. 14 Конституції України та Цивільного і Земельного кодексів України, які передбачають право приватної власності на землю (земельні паї) та їх передачу в оренду.

Таблиця 2 - Розподіл прав власності на земельні паї (згідно із ст. 14 Конституції України та Цивільного і Земельного кодексів України)

№	Повноваження	Суб'єкти права власності			
		Громадяни (фізичні особи)	Юридичні особи	Держава (органи державної влади)	Територіальні громади (органи місцевого самоврядування)
1	Право володіння	+			
2	Право користування		+		
3	Право розпорядження	+	+		
4	Право на прибуток (дохід)	+	+	+*	+*
5	Право на захист	+	+		
6	Право суверена	-			
7	Право на перехід речі у спадщину або за заповітом	+			
8	Право на безстроковість	+			
9	Право на заборону шкідливого використання	+		+	+
10	Право на відповідальність	-			
11	Право на залишковий характер	+			

* у розмірі частини фіксованого сільськогосподарського податку, який направляється до державного та місцевого бюджетів (земельна рента)

Щодо землі, як об'єкта власності, в суспільстві тривають дискусії. Основним питанням, що не знаходить однозначної відповіді, є право приватної власності на землю. На противагу курсу аграрних реформ на формування ринку землі деякі науковці вважають таку орієнтацію помилковою. Найбільш аргументовано недоречність

впровадження приватної власності на землю доводить В.П. Ярмоленко [1, 2] на підставі історичного екскурсу та глибокого аналізу нормативних документів, що регламентували земельні відносини в СРСР, а саме Декрету про землю (1917 р.) та Закону про соціалізацію землі (1918 р.) (табл. 3).

Таблиця 3 - Концепція земельних відносин у радянській Росії

№	Основні принципи
1	Право приватної власності на землю скасовується назавжди і стає народним надбанням
2	Право користування землею належить тільки тим, хто обробляє її власною працею
3	Вкладення в землю (на її докорінне поліпшення) при переході до іншого землекористувача відшкодовуються
4	Землекористувач має абсолютне право на результат своєї праці, за винятком надлишку доходу (земельної ренти) від кращих ділянок, який надходить на суспільні потреби в розпорядження місцевих органів влади

На думку В.П. Ярмоленка [1], систему землекористування в Україні необхідно узгодити із ст. 13 Конституції країни, згідно з якою місцеві органи самоврядування є суб'єктами земельної власності, яким належить право розпорядження. Як розпорядники вони мають забезпечити контроль за ефективним використанням та акумулювати земельну ренту і здійснювати її перерозподіл на користь державного бюджету.

Стосовно повноважень на землю, ми вважаємо, що об'єктом власності є не земля, а право користуватись нею. Право розпорядження доцільно делегувати місцевим органам самоврядування та територіальним громадам. Рента (плата за користування) – диференційна I встановлюється за регіонами з максимальним урахуванням якості та попиту й перерозподіляється між органами самоврядування і центральним бюджетом. Диференційна рента II залишається у землекористувача. Технічно є можливим викупити у власників державних актів на земельний пай право розпорядження одночасно з відшкодуванням цих витрат державою.

Можливим є об'єднання корпоративного та земельного капіталу шляхом передачі в якості внеску до статутного чи пайового капіталу права користування, у тому числі й таким суб'єктом власності, як сільська територіальна громада. Відповідно до ст. 13 Конституції України вимоги суспільства – українського народу, як власника землі через сільську територіальну громаду, мають бути спрямовані на посилення контрольної функції інформаційного забезпечення використання землі.

Дослідження реалізації земельних відносин встановило, що велика частина майнових паїв належить пенсіонерам, які не працюють, та нащадкам сільських мешканців, які не проживають на сільській території, переважна більшість з них не отримує орендної плати. У розпорядженні сільських рад знаходиться частка земель державного запасу сільськогосподарського призначення, що надаються в оренду. В перспективі доцільно передати майнові паї у власність таких суб'єктів власності, як сільська територіальна громада з метою розвитку сільської території та розв'язання соціальних проблем. За цими умовами сільська територіальна громада як суб'єкт власності може бути не орендодавцем, а учасником сільськогосподарського товариства. У бухгалтерському обліку корпоративного підприємства як внесок засновників – сільської територіальної громади право користування може обліковуватись по рахунку 12 «Нематеріальні активи» за субрахунками: 121 «Право користування природними ресурсами» та 122 «Право користування майном» в кореспонденції з рахунком 46 «Неоплачений капітал», що потребує відповідного юридичного та документального оформлення. Доцільним є застосування такого документа як Акт приймання-передачі права користування, при цьому сільські територіальні громади в особі органів місцевого самоврядування набувають прав власності, у тому числі й на дохід. При розподілі прибутку, за їхнім бажанням, дивіденди можуть бути виплачені у формі послуг з метою поліпшення стану сільських територій. У податковому законодавстві доцільно передбачити пільговий характер надання таких послуг та оподаткування

дивідендів, нарахованих на користь сільських територіальних громад, за умови їх спрямування на соціальні потреби.

При побудові системи обліку власності та земельних відносин з метою реалізації контрольної функції обліку має бути враховано обмеженість повноважень власників, зокрема розпорядження, щодо використання земельних угідь сільськогосподарського призначення. В процесі реформування облікової системи України посилюється спрямованість обліку на реалізацію інформаційної функції, тобто захист інтересів власників. Але незважаючи на декларований Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій порядок обліку землі, реально земля та земельні відносини як об'єкт обліку не відображаються.

Стосовно раціонального використання земельних ресурсів має бути передбачено проведення моніторингу діяльності підприємств. Основним інструментом моніторингової діяльності у сфері земельних ресурсів є, на наш погляд, «Екологічний паспорт поля». Однак поки що такий документ не розроблено. В ньому мають бути відображені аналіз стану водних ресурсів, повітряного басейну та інформація щодо земельних ресурсів: площа, яку займає підприємство під будівлі та споруди основного й допоміжного виробництва; складування відходів виробництва з урахуванням їх характеристик; показники рекультивації порушених земель; дані хімічного та фізичного стану ґрунту; дані санітарно-гігієнічного стану за категоріями забрудненості, показники внесення добрив під сільськогосподарські культури.

Таким чином, у результаті дослідження з'ясовано, що в сучасних умовах зростає дезінтеграція прав власника, яка зумовлює вимоги до якості облікової інформації та контроль адекватного відображення в бухгалтерському обліку процесів трансформування відносин власності. В основу земельної реформи покладено легітимність приватної власності на землю. На підставі порівняння існуючих концепцій земельного законодавства щодо розщеплення повноважень, обґрунтовано необхідність узгодження інтересів суб'єктів господарювання і суспільства. Відповідно до ст. 13 Конституції України вимоги суспільства, як власника землі, мають бути спрямовані на посилення контрольної функції обліку її використання.

З точки зору національних стратегічних інтересів необхідно обмежити правомочність, а саме право розпорядження стосовно такого об'єкта власності як земля. Необхідним є запровадження державного контролю цільового характеру використання земельних ресурсів і відповідальності власників за збереження їх якості. В цьому зв'язку запропоновано обов'язковість ведення такого документа, як «Екологічний паспорт поля».

Потребує вдосконалення методологія обліку та контролю відносин власності з приводу необхідності забезпечення реалізації таких прав власників, як право на захист і право на отримання доходу, що безпосередньо пов'язано з функціями й завданнями бухгалтерського обліку та є напрямом подальших досліджень.

Список літератури

1. Ярмоленко В.П. Капіталізація землі в Україні: на благо чи на шкоду? / Економіка України. – 2004. - №9. – С. 71-79.
2. Ярмоленко В.П. Скасувати треба не мораторій, а приватну власність на землю // Пропозиція. – 2007. - №1. – С. 10-13.

Статья освещает проблемные вопросы реализации отношений земельной собственности в сельском хозяйстве и определяет направления развития методологии учета земельных отношений.

The article lights up the problem questions in realize property's relations at agricultural and determines methodological aspects to development of accounting of the landed relations.