

## ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

*Розкрито теоретичні основи необхідності економічної оцінки земель.*

*Досліджено особливості розвитку способів оцінки земельних угідь сільськогосподарського призначення і запропоновано спосіб оцінки земель України, який дозволить точно визначити вартість національного багатства країни з урахуванням їх екологічного стану*

Земельні ресурси є одними з найважливіших для людини природними ресурсами. Вони є обмеженими ресурсами, обмеженими територіально та у правах власності на них. Саме тому, охорона ґрунтів, раціональне їх використання, відтворення та збереження їх родючості потребує ретельного вивчення, яке повинно базуватися на якісній інформації з системи бухгалтерського обліку. Для відображення в бухгалтерському обліку об'єкти повинні мати вартісну оцінку. Оцінка земельних ресурсів є одним із складних, дискусійних питань вже протягом тривалого періоду.

Необхідність оцінки землі зумовлена її економічними функціями, як одного з видів природних ресурсів. Серед них найочевиднішими є ті, що забезпечують потреби виробництва, їх можна об'єднати у три основні групи: 1) задоволення потреб у ресурсах: матеріальних, енергетичних, інформаційних, комунікаційних, редуційних; 2) формування умов для відтворення фізіологічних можливостей людини як трудового ресурсу; 3) формування умов для відтворення особистісних можливостей людини як трудового ресурсу.

Таким чином, перша група економічних функцій пов'язана з екологічними функціями природи. Друга і третя підгрупи пов'язані з фізіологічними і соціальними потребами людини і, отже, з відповідними функціями природи. Саме така залежність формує взаємозв'язок між фізіологічними, соціальними й екологічними функціями природи – з одного боку, і економічними функціями – з іншого [6].

На сьогодні питання оцінки землі потребують нового етапу в дослідженнях через наступні причини: 1) в умовах ринкової економіки земельні ресурси набувають статусу товару; купівля-продаж землі вимагає її достовірної оцінки; 2) гостро постало питання про вичерпність природних ресурсів, що вимагає ефективного їх використання; 3) наявність різноманітних, іноді суперечливих, методик оцінки природних ресурсів, що спричиняє викривлення інформації щодо природно-ресурсного потенціалу на рівні країни.

Оцінці природних ресурсів у своїх працях приділяли увагу проф. В.А. Борисова, доц. О.В. Врублевська, доц. Л.М. Горбач, доц. Ю.Ф. Дегтяренко, доц. С.І. Дорогунцов, доц. М.Г. Лихогруд, доц. Ю.М. Манцевич, проф. Л.Г. Мельник, доц. П.П. Пастушенко, Н.М. Пінчук, доц. М.А. Хвесик, Ю.М. Хвесик та інші.

Метою дослідження є систематизація методик визначення вартості земельних ресурсів і визначення найадекватнішого способу для застосування в системі бухгалтерського обліку з урахуванням вимог користувачів мікро- та макрорівнів.

Методологічною основою економічної оцінки земель є вчення про землю як головний засіб виробництва в сільському господарстві. Земельні ресурси є специфічними елементами товарно-грошових відносин. Вони є носіями властивостей товару, але є особливості, які істотно відрізняють їх від інших елементів економічної системи і суттєво обмежують дію традиційних економічних властивостей.

Традиційні економічні властивості притаманні товарам – їх мінова вартість і ціна. Ці властивості мають і земельні ресурси, що беруть участь у процесі товарно-грошових відносин. Мінова вартість природних ресурсів – сума грошей, за яку може бути прямо чи непрямо реалізована можливість задовольняти потреби в певних природних благах. Ціна – кількість засобів, за яку продавець згодний продати, а покупець готовий купити одиницю товару.

Ціна продавця визначається витратами, пов'язаними з відтворенням кількісних і якісних характеристик природного фактора, або витратами, необхідними для створення умов, достатніх для задоволення потреб у даних природних благах. Крім того, ціна пропозиції залежить і від інших факторів: психології продавця, його ринкової стратегії, цін конкурентів, можливостей продавця одержати фінансові чи негрошові пільги або різні форми підтримки.

Ціна покупця, як правило, набагато більше зазнає впливу суб'єктивних факторів порівняно з ціною продавця. Це пояснюється тим, що ціна базується на суб'єктивній оцінці покупцем вигод, які він може отримати у випадку придбання товару. Мінімальний рівень ціни продавця визначається витратами відтворення природних благ. Максимальний рівень ціни покупця обумовлений вигодою від їх використання.

Ціна землі на ринку залежить від попиту на неї. Але до появи на ринку засобів виробництва вона має вихідну “стартову” економічну оцінку, яка формується у земельному кадастрі (зведення даних про землю) [9, С. 222].

Земля не є продуктом процесу праці, а, отже, не має вартості. Тому оцінка землі передбачає: оцінку споживчих властивостей землі, оцінку корисності її властивостей.

Для цього існує декілька методик. Показники відносної врожайності забезпечують диференційний земельний дохід, величина якого залежить не тільки від рівня врожайності, створеного природою, але й від додаткових вкладень капіталу і праці для покращання властивостей землі. Але, продаючи земельну ділянку, її власник продає не ґрунт як такий, а право на отримання з нього щорічно доходу (ренти). Тому він розраховує отримати за землю таку суму, яка, при розміщенні в банку, принесе йому дохід у вигляді відсотку, рівного ренти, тому:

$$\text{Ціна землі} = \frac{\text{Розмір ренти}}{\text{Величина позичкового капіталу}} \times 100, \quad (1)$$

Вартість сільськогосподарських земель, зазвичай, виражається у вигляді в декілька раз збільшеної поточної грошової орендної плати або, іншими словами, у вигляді “придбання на декілька років” цієї ренти.

Капіталізована вартість будь-якої земельної ділянки – це статистична “дисконтована” вартість усіх чистих доходів, які вона може принести з поправкою, з одного боку, на всі побічні утримання, включаючи й утримання за збір ренти, а з іншого – на її корисні копалини, потенціальні можливості для створення на ній будь-якого виду підприємств, а також матеріальні, соціальні та естетичні переваги у забезпеченні людям можливості для існування. За інших однакових умов вартість землі тим вища, чим більш значущими є види задоволення, а також чим більші шанси на те, що вони і земельний дохід, що постачається землею, збільшаться. Кількість років, на яку здійснюється придбання, як і оренда, може зрости також внаслідок очікуваного зниження майбутньої нормальної відсоткової ставки або купівельної спроможності грошей. Також можуть діяти й інші фактори: неврожайні пусті землі можуть різко набути великої цінності внаслідок того, що там будуть знайдені цінні корисні копалини або біля них буде створено індустріальний центр. Для таких випадків А. Маршал ввів поняття “суспільної вартості” (public value) землі [9, С. 223].

Річну вартість землі, яка визначається її місцезнаходженням в районах з найбільш сприятливим кліматом і кращими природними властивостями, називають “первинною вартістю”, яка безпосередньо пов’язана з рентою [9, С. 224].

Способи грошових оцінок природних ресурсів тривалий час базувалися на недостатньо обґрунтованих теоретичних розробках. Природні ресурси найчастіше розглядалися окремо від проблем оцінки елементів національного багатства та їх відтворення. Саме відсутність єдиних методичних підходів щодо економічної оцінки земельних ресурсів не дозволяє їх обліковувати і відображати у складі національного багатства країни.

Варто дослідити процес еволюції вимірювання вартості землі, що набувало з розвитком цивілізації різних форм і давало можливість різним народам говорити про багатство нації.

Стародавні пам'ятки історії, поезії і філософії зберегли відомості про таксування (від латинського *taxatio* – оцінка) земель, яка існувала ще до нашої ери. Наприклад, у Китаї ще у третьому тисячолітті до нашої ери ґрунти поділялися на дев'ять класів [4, с. 8].

За первіснообщинного ладу облік був примітивним і проводився в інтересах общини. З появою приватної власності на засоби виробництва виникла необхідність ретельнішого обліку. Крім окремих власників землі, облік вела рабовласницька держава. Земля у цей час стала основним засобом виробництва у сільському господарстві і тому підлягала обліку. За рабовласницького ладу зароджується земельний кадастр як спеціальний земельно-обліковий захід [4, с. 8].

Детальні відомості про реєстр земель містять численні пам'ятки стародавнього Єгипту, Греції і Риму. Єгипетські папіруси свідчать про існування в Єгипті до нашої ери численних категорій земель залежно від їх якості. В часи перших єгипетських фараонів (чотири тисячі років тому) ретельно велися оціночні списки земель, які підлягали оподаткуванню. Облік заплавних земель Нілу вели за кількістю і якістю з метою вилучення п'ятої частини прибутку і встановлення права на земельну власність. Такий облік-оцінку земель проводили двічі на рік спеціальні таксатори-чиновники фараона.

Земельний кадастр Стародавнього Риму був описом земельної власності, який започаткував Сервій Туллій (VI ст. до н.е.) У спеціальні реєстри вносили дані про розмір земельних ділянок, спосіб їх обробітку, якість і прибутковість земель. На бронзові таблиці наносили плани маєтків, їх назви, межі й розміри землеволодінь. Пізніше Октавіан Август (63 р. до н.е. – 14 р. н.е.) для повнішого стягнення земельного податку ввів точний вимір земель з визначенням їх якості та складанням статистичних описів і карт.

Про розвиток обліку та оцінки земель в період середньовіччя свідчить візантійська сільськогосподарська енциклопедія – Геопоніки. В ній вказувалося, що якість земель можна визначити за зовнішнім виглядом ґрунту та рослинності, смаком ґрунту і його запахом. Велике значення надавалось рельєфу місцевості, експозиції схилів, а також таким властивостям землі, як щільність, вологопроникність, колір.

В епоху феодалізму продовжував формуватися внутрішньогосподарський облік, який проводився з метою управління та контролю в поміщицьких господарствах. При феодалізмі в системі земельного кадастру виникає земельна реєстрація, яка узаконює право приватної власності на землю.

З переходом до капіталістичного способу виробництва у більшості західноєвропейських держав облік і реєстрація земель спрямовується проти пережитків середньовіччя, привілеїв дворянської землевласності, особливо в питаннях оподаткування. Капіталістичний спосіб виробництва потребував переходу до єдиної податкової системи шляхом встановлення прибутку з

урахуванням цінності землі замість існуючих феодально-роздрібнених систем обкладання з феодально-кріпосницькими пережитками. Оскільки земля була основним джерелом прибутку, уряди капіталістичних держав, з метою упорядкування оподаткування, вели земельні кадастри, які були докладним описом земельної власності та містили дані про розміри, місце розташування, конфігурацію земельної власності й окремих угідь, господарський стан, якість і доходність земель, головним чином, для земельного оподаткування і розкладки інших платежів, а також для встановлення цін на землю з метою купівлі-продажу. Земельні кадастри, створені в різний час у капіталістичних державах, поділяються на три основні види: маєтків, угідь і окремих ділянок – парцел. Кадастр маєтків передбачає порівняльну оцінку маєтків, кадастр угідь – оцінку ріллі, сінокосів, пасовищ й інших угідь, кадастр парцел – оцінку окремих ділянок у межах угідь кожної земельної власності [4, с. 10].

Порівняльну оцінку землі під час кадастру в маєтках проводили за даними ринкових цін на землю. В умовах приватної власності ринкові ціни на землю часто були показниками її якості. Вважалось, що ціна на землі відображає її дійсну прибутковість, доходність. Тому земельний кадастр, що проводився на основі ринкових цін на землю, дістав назву реального кадастру.

Складання реального земельного кадастру включало збір, обробку і групування даних про ринкові ціни на землю і розміри орендних платежів у конкретних умовах місцевості. На основі одержаних даних встановлювали розряди земель і середню ціну кожного розряду. За певною системою ознак всі землі оцінюваного округу відносили до того чи іншого розряду. Знаючи площі маєтків і належність їх до оціночних розрядів, можна визначити загальну купівельну ціну. Розмір податку встановлювали у вигляді проценту від купівельної ціни землі. Уперше за цією системою земельний кадастр був проведений у 1771 р. в Тіролі, тому отримав назву тірольського кадастру. Пізніше він застосовувався в Англії, Баварії, Бадані, а також у Північній Америці.

Земельні кадастри угідь і ділянок базувалися на різницях доходності землі. При цьому встановлювався середній чистий прибуток, який визначався за середньою різницею між нормальним валовим доходом і затратами виробництва, взятими за декілька останніх років. При визначенні чистого доходу виходили із середньої нормальної доходності земель даної якості при однакових умовах ведення господарства, середньому рівні агротехніки, середній структурі посівних площ і урожайності сільськогосподарських культур. Першим кадастром доходності був міланський земельний кадастр, запроваджений у Північній Італії австрійським урядом у 1718-1732 рр. [4, с. 11].

Заслуговує на увагу “постійний кадастр” Австрії, запроваджений законом австрійського уряду в 1817 р. Таку назву земельний кадастр одержав тому, що передбачалось встановити оцінку землі, яка практично не повинна була змінюватися.

Оцінку земель у складі австрійського земельного кадастру проводили за чистим доходом, беручи до уваги природні особливості території, зокрема фізичні та хімічні властивості ґрунту, рельєф, водний режим і кліматичні умови місцевості. Для одержання цих даних робили ґрунтові обстеження, у процесі яких визначали глибину гумусового горизонту, механічний склад, структуру, вологість та інші властивості ґрунту. За наведеними властивостями відбирали типові парцели, на основі яких знаходили чистий доход [8].

З розвитком капіталізму матеріали земельного кадастру починають застосовуватись не лише для земельного оподаткування, але й для інших цілей. Зокрема, вони набувають широкого застосування при встановленні орендної плати, ринкових цін на землю, вирішенні судових суперечок із земельних питань, розробці агротехнічних заходів, об'єднань черезполосно розміщених ділянок у компактніші масиви, організації хуторських господарств тощо. Це зумовило необхідність подальшого покращання оцінки земель кадастру. Так, у законі про оцінку земель у Німеччині у 1924 р. вказувалось, що матеріали оцінки земель необхідні не лише для правильного розподілу і встановлення розмірів позик, але й для планомірного використання земель, раціонального розміщення сільськогосподарських культур і покращання організації господарства. Однак одержання максимуму прибутку окремими капіталістами, як критерій оптимальності, включає раціональне використання землі в інтересах всього суспільства.

Облік та оцінка земель Росії, маючи спільну із західноєвропейськими методиками соціальну природу, мають особливості. Найстаріший обліковий документ, який дійшов до нас, – опис земель періоду монголо-татарського ярма. Найбільш повний опис земельних володінь у Великому князівстві Московському відноситься до періоду ліквідації феодалної роздрібненості та виникнення централізованої держави. Опис містив дані про кількість земель у володіннях та оцінку цих земель шляхом зведення їх до певних умовних одиниць. Основною одиницею оподаткування вважалася соха, тому система перепису земель називалась сошним письмом.

Для опису земель у XVI ст. було створено спеціальний заклад – Помісний наказ, який став загальнодержавним керівним центром, що об'єднував усі межові та описові роботи. Опис земель робили так звані писці, дозорники і мірятьники. Писцеві книги мали юридичний, правовий характер. При їх заповненні перевіряли права землевласника на описувані землі. Купівля-продаж землі, обмін земельним володінням, передача земель у спадщину підтверджувалися документами та відображалися в писцевих книгах. Ці книги визнавалися державою як свідчення прав на землю, а сам запис мав характер земельної реєстрації. У писцевих книгах висвітлювалися і фінансові питання: оцінка майна, розміри оподаткування.

Таким чином, у писцевому земельному кадастрі концентрувалися дані земельної реєстрації, обліку кількості та якості земель і порівняльної їх оцінки. Тобто, писцеві книги XV, XVI і початку XVII ст. були першими земельно-оціночними працями, які мали для свого часу достатньо високий науковий рівень.

Починаючи з 70-х років XIX ст. земельно-оціночні роботи в Росії проводились земствами і називались земським земельним кадастром. Ці роботи відрізнялись широтою природно-історичних і економічних матеріалів, залучених для оцінки земель, а також різноманітністю прийомів і методів вивчення та оцінки [8].

Істотний недолік земського земельного кадастру – недооцінка кількісного обліку земель. Він проводився на основі існуючих планових матеріалів генерального або спеціального межування, які значною мірою застаріли і в багатьох випадках не відповідали фактичному стану земель [4, с. 12].

Незважаючи на недоліки, земський земельний кадастр мав багато позитивного. Його перевага перед західноєвропейськими земельними кадастрами полягала у високій якості виконання земельно-оціночних робіт. Матеріали земельного кадастру, в яких наведено ретельний опис земель і подано їх класифікацію, мають велику наукову цінність. У них науково обґрунтовані дані з теоретичного ґрунтознавства, генезису та географії ґрунтів.

Земельно-оціночні роботи проводились в основному за принципами проф. В.В. Докучаєва, який був засновником методики оцінки якості ґрунту за їх природними властивостями з урахуванням урожайності сільськогосподарських культур. Його природно-історичний метод бонітування ґрунтів на прикладі Нижньогородської губернії (1882-1886 рр.) полягає у всесторонній класифікації ґрунтів за геологічними, хімічними та фізичними властивостями. В основу бонітування ґрунтів у земельному кадастрі Нижньогородської губернії було покладено природно-історичне вивчення території і, в першу чергу, обстеження ґрунтів. Проф. В.В. Докучаєв критично поставився до складання кадастру без класифікації ґрунтів і розробив метод оцінки якості землі за ґрунтами. Відзначаючи складність і новизну вивчення ґрунтів з метою їх порівняльної оцінки, проф. В.В. Докучаєв писав, що подібна праця – перший досвід у Росії, що мав небагато попередників за кордоном [1, с. 30].

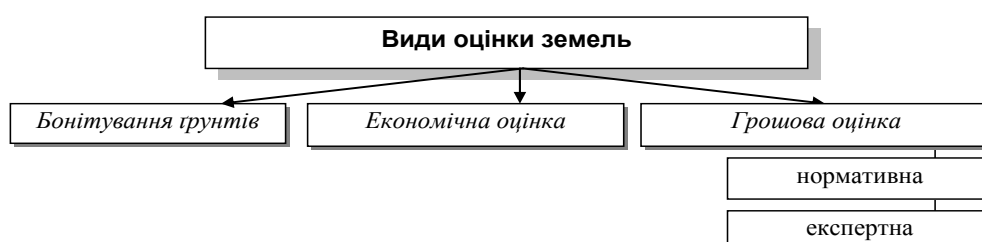
Виконання робіт у системі земського земельного кадастру проводилось до 1917 р. Однак відсутність поєднувальних засад у діяльності оціночних органів обумовило різноманітність принципів, прийомів і способів збирання і обробки вихідної інформації. Так, необхідні для оцінки земель статистичні матеріали збирали як суцільним подвірним переписом, так і вибіркоким обстеженням. Найпоширенішим був спосіб подвірного перепису, суть якого полягала в тому, що опитували не всіх, а лише частину господарів.

Господарства вибирали механічно, наприклад, опитували кожне п'яте, десяте, п'ятнадцяте господарство тощо, надаючи особливого значення визначенню врожайності. При цьому визначали середню врожайність або із конкретних даних, одержаних при щорічному опитуванні, або як урожайність за кілька років, яку вказували господарі. Середня врожайність, визначена як першим, так і другим способом, носила суб'єктивний характер. Перевага надавалася першому способу визначення врожайності. Вважалось, що при масових опитуваннях суб'єктивізм значно вирівнюється і середня врожайність близька до дійсності. При цьому допускалася можливість користуватись і врожайністю, яку вказували опитувані.

За часів Радянського Союзу бухгалтерський облік земель не здійснювався у зв'язку з єдиним власником всіх земельних ресурсів – державою. Реєстрація земельних ділянок здійснювалася у земельному кадастрі, який передбачав бонітування ґрунтів. Особливої актуальності питання економічної оцінки земельних ресурсів не набуло у зв'язку з відсутністю ринку землі.

Отже, способи оцінки землі в усі історичні періоди відрізнялися і залежали від мети оцінювання. З часом спостерігалось їх поступове удосконалення. В жодному з історичних періодів не надавалось значної уваги економічній оцінці земельних ресурсів у зв'язку з відсутністю необхідності в ній. З набуттям Україною незалежності й розвитком ринкових відносин виникла потреба у економічній оцінці землі як товару, об'єкту оподаткування, складовою національного багатства країни тощо.

Діючим законодавством України передбачено, що залежно від мети і методів проведення оцінка земель поділяється на наступні види (рис. 1):



**Рис. 1.** Види оцінки земель залежно від мети і методів здійснення

Бонітування ґрунтів – порівняльна оцінка якості ґрунтів за їх основними природними властивостями, що мають сталий характер і суттєво впливають на урожайність сільськогосподарських культур, вирощуваних у конкретних природнокліматичних умовах.

Дані бонітування ґрунтів є складовою державного земельного кадастру та основою проведення економічної оцінки сільськогосподарських угідь і враховуються при визначенні екологічної придатності ґрунтів для вирощування сільськогосподарських культур, а також втрат сільськогосподарського та лісгосподарського виробництва.



Дані економічної оцінки земель є основою при проведенні нормативної грошової оцінки земельних ділянок, аналізі ефективності використання земель порівняно з іншими природними ресурсами та визначенні економічної придатності земель сільськогосподарського призначення для вирощування сільськогосподарських культур.

Аналіз сучасних теоретико-методологічних і методичних положень свідчить, що на сьогодні існує багато підходів до економічної оцінки природних ресурсів, які автори виділяють як самостійні. Серед них: відтворювальний підхід, концепція альтернативної вартості, змішаний, рентний, затратний, ринковий, затратно-збитковий, результативний, що базуються на методах пошуку заміника для природного ресурсу та інші [1].

Грошова оцінка земельних ділянок може залежно від призначення та порядку проведення бути нормативною та експертною. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок базується на нормативно встановлених даних і використовується для визначення розміру земельного податку, державного мита при обміні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законодавством, орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва, а також при розробці показників і механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель.

При визначенні ринкової вартості земельних ресурсів використовують експертну оцінку, яка базується на даних, безпосередньо отриманих з ринку земельних ділянок.

Відповідно до ст. 19 Закону України “Про оцінку земель” від 11.12.2003 р. № 1378-IV відображення вартості земельних ділянок і права користування земельними ділянками в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі експертної грошової оцінки земельних ділянок і прав на них [3].

У вітчизняних нормативних документах [5, 7] виділено такі методичні прийоми експертної грошової оцінки земельних ділянок: капіталізація чистого операційного або рентного доходу від використання земельних ділянок (пряма і непряма); зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок; врахування витрат на земельні покращання.

Вважаємо, що прийом експертної оцінки земель є достатньо суб’єктивним і не може бути підставою для оцінки землі з метою відображення її в системі бухгалтерського обліку. Варіативність способів оцінки однакових за функціональним призначенням земельних ділянок призводить до неможливості їх співставлення на макрорівні з метою визначення суми національного багатства.

Сьогодні в Україні ведеться наукова дискусія щодо методичних підходів до грошової оцінки земель, яка повинна бути покладена в основу нормативної ціни та платежів за землю. Пропонуються декілька способів, один з яких ґрунтується на Законі України “Про плату за землю” й узгоджений із Земельним кодексом України. Він передбачає встановлення ціни земельної ділянки у стократному розмірі земельного податку на неї, а останній визначається за законодавчо встановленими нормативами, диференційованим залежно від якості землі.

Другий спосіб, запропонований д.е.н. Д.С. Добряком, передбачає визначення вартості землі за її енергетичним потенціалом. В основу цього способу покладено критерій родючості ґрунтів, який максимально проявляється в оптимальних умовах навколишнього середовища, а також під дією соціально-економічних факторів. Відтворення енергетичного потенціалу ґрунту, основними показниками якого є вміст і запаси гумусу, залежить як від рівня природних умов, так і від рівня використання сільськогосподарських угідь. Цей спосіб доцільно використовувати при впровадженні економічних регуляторів механізму охорони і відтворення земель сільськогосподарського призначення.

Вважаємо, що в умовах сучасної глобальної екологічної кризи при оцінці земельних ресурсів необхідно враховувати екологічні фактори, що дозволить зберегти від забруднення земельні ресурси, як складову національного багатства України.

Третій спосіб, розроблений вченими Інституту аграрної економіки ім. О.Г. Шліхтера УААН, ґрунтується на рентному доході, який формується залежно від якості, місця розташування й економічної оцінки земель. Автори цього способу вважають, що саме економічна оцінка земель відображає відмінності у якості ґрунтів, а рента визначається не самою землею, а формується як результат прикладання людської праці на різноякісних землях.

В економічній літературі оцінка ролі земельної ренти, і, перш за все, абсолютної ренти, негативна через наступні фактори: 1) у ринковій економіці рента не виконує ніякої спонукальної функції, оскільки сукупна пропозиція землі фіксована, і рента не забезпечує можливості заміщення її. Рентою можна було б знехтувати, і це ніяк не вплинуло б на виробничий потенціал економіки. Земельна рента – дохід, який не запрацював; 2) виділити приватну ренту від вкладів у підвищення якості землі важко, оскільки в теорії і на практиці не розрізняють види диференціальної продукції, до того ж для приватних виробників сільськогосподарської продукції рентні платежі є утриманнями [9, с. 212]; 3) величина та походження ренти теоретично вивчені досить добре, але застосування рентного доходу на практиці викликає багато труднощів. Як зазначає М.М. Моїсеєв, проблема виділення рентної складової навряд чи має стандартне вирішення, придатне для всіх випадків виробничої діяльності, що використовує природний ресурс [2, с. 38].

Отже, у зв'язку з набуттям земельними ресурсами статусу товару в умовах ринкової економіки, а також зміною форм власності на землю, виникла необхідність відображення їх в системі бухгалтерського обліку. Для оцінки земель сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку пропонуємо застосовувати спосіб, який би поєднав другий (в частині необхідності оцінки енергетичного потенціалу земельних угідь з впровадженням економічних регуляторів механізму охорони і відтворення земель сільськогосподарського призначення) і третій (в частині застосування рентного доходу, що формується залежно від якості, місця розташування й економічної оцінки земель) із розглянутих способів і врахував би екологічний стан, охорону та відтворення земельних ресурсів України. Тобто, в основу оцінки земельних ресурсів пропонуємо покласти рентний дохід, визначений залежно від якості, місця розташування, екологічної та економічної оцінки земель. Це дозволить покращити екологічний стан ґрунтів України та підвищити достовірність даних бухгалтерського обліку щодо оцінки земельних ресурсів.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Докучаев В.В.* Учение о законах природы. – М.: Географиз, 1948. – 64 с.
2. *Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П.* Екосередовище і сучасність. Т. 3. Економічна оцінка природного середовища. – К.: Кондор, 2006. – 426 с.
3. Закон України “Про оцінку земель” від 11.12.2003 р. № 1378-IV.
4. *Магазинщиков Т.П.* Земельний кадастр: Підручник. – Львів: Світ, 1991. – 452 с.
5. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок. Затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 року № 1531.
6. Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: Підручник / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. – 756 с.
7. Порядок проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок. Затверджена Наказом Держкомзему України від 09 січня 2003 року № 2.
8. *Хвесик Ю.М.* Про екологічні податки і плату за землю // Регіональна економіка. – 2002. – № 3. – С. 235-240.
9. Экономическая теория / Под ред. Добрынина А.И., Тарасевича Л.С.: Учебник для вузов. – СПб: Изд. СПбГУЭФ, Изд. “Питер Паблишинг”, 1997. – 480 с.