УДК 657.42:332.33

Т. П. Шепель,
к. е. н., доцент, Національний університет "Львівська політехніка"

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ, ЯК ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ

T. Shepel,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, National University "Lviv Polytechnic"

METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE ASSESSMENT OF LAND RESOURCES AS AN OBJECT

Виходячи з конкретних економічних умов, що склалися в нашій країні, під ринком земель ми розуміємо визначення її вартості та визнання капіталом нарівні з іншими засобами виробництва і обіговими коштами. У зв'язку з цим виникла необхідність обліку та відображення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в звітності підприємства відповідно до міжнародних стандартів обліку.

У зв'язку з переходом України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і звітності виникає необхідність використання вартісної оцінки землі. На нашу думку, можливо, приймати землю в розрахунок за обліковою вартістю при підрахунку окремих коефіцієнтів.

На ринкову вартість земель сільськогосподарського призначення впливають такі основні фактори: місцезнаходження; діючі комунікації, можливість приєднання до існуючих мереж; структура, стан і властивості грунтів; рельєф місцевості; попит і пропозиції на ринку земельних ділянок.

Ринкова вартість права оренди земельної ділянки додатково залежить від обсягу прав орендаря; терміну дії договору оренди; обтяжень права оренди; прав інших осіб; цільового призначення земельної ділянки.

Вважаємо, що обгрунтовану вартість землі міг би визначити ринок після скасування мораторію на продаж сільськогосподарських земель, але є ризик концентрації у руках одного власника. Окремі науковці пропонують за еталон вартості взяти Черкаську область, в інших регіонах вартість буде нижчою або вищою, ніж у базовому залежно від урожайності, — і за наявності розвинутої інфраструктури — зрошувальних систем, елеваторів — додавати до нормативу підвищувальний коефіцієнт.

Based on the specific economic conditions prevailing in our country, under the land market, we mean the definition of its value and recognition of capital on a par with other means of production and working capital. In connection with this, there was a need to record and display the agricultural land resources in the company's accounts in accordance with international accounting standards.

In connection with the transition of Ukraine to international accounting and reporting standards, there is a need for the use of land valuation. In our opinion, it is possible to take the land into account at the accounting value when calculating certain coefficients.

The market value of agricultural land is influenced by the following main factors: location; active communications, possibility of joining existing networks; structure, condition and properties of soils; relief of the area; demand and offers in the market of land plots.

The market value of the right to lease the land additionally depends on the amount of tenant rights; the term of the lease agreement; encumbrances on the right to lease; the rights of other persons; intended purpose of the land plot.

We believe that the justified value of land could determine the market after the abolition of the moratorium on the sale of agricultural land, but there is a risk of con We believe that a reasonable value of land could determine the market after the abolition of the moratorium on the sale of agricultural land, but there is a risk of concentration in the hands of one owner. Some scholars suggest that Cherkassy region be taken as a benchmark for value, in other regions the value will be lower or higher than in the base depending on the yield — and in the presence of the developed infrastructure — irrigation systems, elevators — to add to the norm a raising coefficient.

Ключові слова: земля, оцінка, методи, норматив, облік.
Key words: land, estimation, methods, norm, accounting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Радикальні перетворення в аграрному секторі і перший досвід підприємництва серйозно загострили проблему відповідного формування інфраструктури земельних ринкових відносин і їх адекватного забезпечення, які в певній мірі визначаються здатністю і темпами адаптації до ринкового середовища, інтеграційни-

Передплатний індекс 21847

ми зв'язками організаційно-правових суб'єктів, системою науково-методичного забезпечення.

Одним з найважливіших факторів підвищення ефективності виробництва сільськогосподарських підприємств є земельні ресурси, складова національного багатства.

Земля — це унікальний продукт природи, засіб виробництва, необхідна матеріальна передумова процесу праці та базис існування всього людства, яка не залежить від його волі. Це основне вирішальне засіб виробництва матеріальних благ. За висловом відомого англійського економіста Вільяма Петі, "праця є батько й активний принцип багатства, а земля його мати [1, с. 272].

Передача державою більшої частини площ сільськогосподарських угідь у приватну власність громадян стала передумовою формування ринкових земельних відносин, об'єктивною основою виникнення ринку землі.

Ринок земель — це сфера товарного обміну, в якій земля виступає товаром. Він є регулятором перерозподілу земель і переходу прав власника від одного до іншого. Виходячи з конкретних економічних умов, що склалися в нашій країні, під ринком земель ми розуміємо визначення її вартості та визнання капіталом нарівні з іншими засобами виробництва і обіговими коштами. У зв'язку з цим виникла необхідність обліку та відображення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в звітності підприємства відповідно до міжнародних стандартів обліку.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанню визначення економічної сутності земельних ресурсів та методики їх обліку значну увагу приділяли у своїх дослідженнях В.Д. Базилевич, В.А. Борисова, П. Борщевський, З.В. Герасимчук, Ю.Г. Гуцуляк, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, І.В. Замула, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковський, П.Т. Саблук, А.Я. Сохніч, Л.К. Сук, Ю.Г. Фесіна.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є розробка теоретичних, методологічних положень і практичних рекомендацій щодо оцінки земельних ресурсів як обліку та інвестицій.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

При проведенні оцінки виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств невирішеною проблемою залишається розрахунок обгрунтованої вартості кожного його елементу. На сьогодні гостра дискусія ведеться щодо оцінки земельних ресурсів. Необхідність вирішення питання актуалізується формування повноцінного земельного ринку, функціонування якого передбачає визначення ціни землі.

Ринкова вартість є розрахунковою грошовою сумою, за якою відбувся обмін майна (землі) на дату оцінки між зацікавленим покупцем і продавцем на основі укладення комерційної угоди. Тобто така вартість відображає колективне сприйняття і колективні дії учасників ринку [2].

Щодо землі в Україні поняття "незалежна оцінка" трансформується в поняття "експертна грошова оцінка". Можна вважати, що оцінка земель сільськогосподарського призначення передбачає визначення ринкової вартості або вартості права оренди земельної ділянки.

Стосовно вартості земельних угідь в Україні в основному мають на увазі вартість комплексу прав тимчасового користування за договором оренди та право пріоритетного викупу в майбутньому. Більше того, в реальних угодах у вітчизняних умовах ринкова вартість сільськогосподарських угідь становить вартість бізнесу (корпоративних прав) юридичної особи — власника земельного банку [3].

Це пояснюється тим, що передача прав на сільськогосподарські угіддя з урахуванням чинного мораторію може здійснюватися в Україні виключно шляхом продажу корпоративних прав підприємства-орендаря землі.

Існують чотири основні причини, з яких українські агрокомпанії звертаються до послуг щодо незалежної оцінки ринкової вартості активів:

1. Необхідність зниження фінансових ризиків, тобто закономірне бажання заплатити або отримати справедливу ціну за ключові активи агробізнесу — земельний банк і сільгосптехніку. Актуальність даного питання в Україні підтверджується тим, що в 2016 р. 600—700 тис. га землі змінять своїх власників (маємо на увазі власників корпоративних прав), за даними Sigma Bleyzer і Concorde Capital. Усі ці операції вимагають попередньої об'єктивної оцінки [4].

2. Чинна законодавча вимога щодо необхідності залучення оцінювача під час бухгалтерської переоцінки необоротних активів та оборотних біологічних активів (ст. 7 Закону України про оцінку).

3. Вимога комерційних банків щодо здійснення незалежної оцінки майна і майнових прав при оформленні кредиту та договору застави.

4. Забезпечення справедливого розподілу структури капіталу в процесі злиття. Так, у

Передплатний індекс 21847

2013 р. прикладами подібної ситуації стало злиття агрокомпаній, заснованих французькими та американськими інвесторами: Agrogeneration і Harmelia, в результаті чого в ТОП-15 найбільших агрохолдингів України увійшов новий гравець із земельним банком 120 тис. га [5].

Зазначимо, що звіт оцінювача є офіційним документом, який має доказовий характер. Тому тільки професійна оцінка достатньою мірою обгрунтує для обох сторін ціну угоди або як мінімум посилить аргументацію цінової пропозиції одного з учасників угоди.

За Національними стандартами оцінки ключовим принципом визначення ринкової вартості прав на землю є обгрунтування оцінювачем варіантів найбільш ефективного використання землі як результату аналізу альтернативних рішень (за структурою ділянки, сівозмін тощо).

Основними чинниками, які доводять доцільність проведення незалежної оцінки вартості землі, є: зменшення витрат, оскільки оцінка дозволяє оптимізувати капітальні інвестиції, парк сільгосптехніки та інших активів, які формують значні статті витрат підприємства; підвищення капіталізації, яка для високоприбуткових сільськогосподарський підприємств зростає і вимагає періодичної професійної оцінки й управління нею; підвищує можливості щодо залучення капіталу та інвесторів; сприяє збільшенню доходу на основі пошуку й відбору більш економічно привабливих каналів реалізації продукції, оскільки незалежна оцінка базується на аналізі ринку та калькуляції витрат, що дає можливість обгрунтувати об'єктивний рівень цін на сільськогосподарську продукцію; оптимізація ПДВ (податку на додану вартість), який становить значну частину грошового потоку сільськогосподарських підприємств в Україні, тому що за законодавством залишається у розпорядженні підприємства для фінансування капітальних інвестицій [6]. Тому незалежну оцінку можна використати як обгрунтування для Податкової інспекції вартості витрат і розміру бази нарахування ПДВ у цілому; оптимізація розміру зарплати топ-менеджменту на основі ринкової капіталізації (вартості) бізнесу; оптимізація страхових платежів, які нараховуються залежно від ринкової вартості сільськогосподарських активів; підготовка достовірної фінансової звітності за МСФЗ при залученні міжнародного капіталу, адже міжнародний аудит такої звітності вимагає попередньої оцінки основних засобів та інших активів (у т.ч. біологічних поточних активів) незалежним оцінювачем; оптимізація обсягу застави, ринкова вартість якої вимагає незалежної оцінки у всіх комерційних банках [7].

У зв'язку з переходом України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і звітності виникає необхідність використання вартісної оцінки землі. На нашу думку, можливо, приймати землю в розрахунок за обліковою вартістю при підрахунку окремих коефіцієнтів. Такий підхід можна застосувати при розрахунку коефіцієнта оборотності основних засобів, який відображає ефективність землі, будівель і обладнання [8].

Оцінка землі в Україні проводиться на основі методик і стандартів, прийнятих у світовій практиці з оцінки нерухомості та бізнесу (Національна Асоціація оцінки та Інститут оцінки США, Російське та Українське товариства оцінювачів).

Залежно від обраного об'єкта оцінки розрізняють:

1. Господарську оцінку земель, при якій одиницею об'єкта оцінки служить все землекористування господарства;

2. Внутрішньогосподарських оцінку земель, при якій одиницею об'єкта оцінки є земельна ділянка, поля сівозміни, квартал багаторічних насаджень або інший первинний земельний ареал.

У відповідності зі стандартами обліку GAAP, вартість землі, використовуваної в сільськогосподарських цілях, підлягає амортизації, так як з часом землі втрачають свої родючі якості. Система американського обліку (GAAP) в цьому питанні знаходиться в повній єдності з міжнародними стандартами обліку. У міжнародних стандартах обліку регламентується питання нарахування амортизації в такий спосіб: "Зазвичай земля має невизначений строк корисного функціонування і не розглядається як амортизується актив. Однак для конкретного підприємства земля, що має обмежений термін корисності, повинна розглядатися як амортизується актив" [9].

При оцінці сільськогосподарських земель вибір підходу полягає у:

визначенні структури і складу витрат;

визначенні статей доходу і способів його оцінки;

застосуванні принципу найбільш ефективного використання через вибір технологій ведення сільськогосподарського виробництва, системи сівозмін і культур, що забезпечують отримання максимального доходу;

Передплатний індекс 21847

При проведенні оцінки ринкової вартості сільськогосподарських угідь необхідно враховувати такі особливості:

підтримання грунтової родючості сільськогосподарських угідь за допомогою застосування відповідної агротехніки і дотримання певних вимог до способів ведення виробництва (наприклад, дотримання норм випасу, встановлення систем відповідних сівозмін сільськогосподарських культур, норму внесених добрив і т.д.), залишення землі під паром, створення захисних лісосмуг і т.д.;

пряму залежність структури сільськогосподарських угідь від фізико-географічних характеристик місцевості (геоморфологічних, грунтових, гідрологічних, кліматичних та інших);

високі ризики ведення сільськогосподарського виробництва, зумовлені природними чинниками і форс-мажорними обставинами (посухи, повені, ранні заморозки і снігопади і інші стихійні лиха);

ступінь впливу на величину одержуваного доходу від сільськогосподарського виробництва, коливань цін на сільськогосподарську продукцію, паливно-мастильні матеріали, техніку;

сезонний характер сільськогосподарського виробництва та цін на ринку продукції, що виробляється;

відсутність фактичного обороту сільськогосподарських угідь, а також великих інвестицій в сільське господарство;

невисоку щільність населення в районах, віддалених від великих промислових центрів;

слабо розвинену інфраструктуру, зокрема дороги з твердим покриттям, і недостатньо розвинену переробну промисловість.

Класифікацію ринкової оцінки земельних ділянок схематично можна представити так:

У цілому при проведенні оцінки активів використовують три класичних підходи: витратний, порівняльний (ринковий по аналогічних операціях), дохідний. Так, при проведенні оцінки бізнесу витратний підхід трансформується у майновий, коли вартість визначається різницею між сумою активів (у т.ч. прав оренди, прав на майбутній врожай, іншого оборотного капіталу) і сумою зобов'язань, приведених (дисконтованих) на поточну дату.

Витратний підхід до оцінки землі в чистому вигляді застосовується з урахуванням природи землі. У той же час у комбінації з дохідним підходом він активно використовується для оцінки повних прав на землю методом залишку.

Для оцінки часткових прав на землю за українським законодавством застосовують саме порівняльний і дохідний підходи. Порівняльний підхід (аналогів продажу) найчастіше застосовується лише інформаційно. Одержання об'єктивного результату ускладнено через обмежений доступ до ринкової інформації й особливості окремих ділянок та історії їх використання [10].

Дохідний підхід, який базується на капіталізації майбутніх грошових потоків від землекористування, є основним, що враховує всі особливості сільськогосподарської ділянки й реально прогнозовані майбутні прибутки від її використання [11].

Очевидно, що на ринкову вартість земель сільськогосподарського призначення впливають такі основні фактори: місцезнаходження; діючі комунікації, можливість приєднання до існуючих мереж; структура, стан і властивості грунтів; рельєф місцевості; попит і пропозиції на ринку земельних ділянок.

Ринкова вартість права оренди земельної ділянки додатково залежить від обсягу прав орендаря; терміну дії договору оренди; обтяжень права оренди; прав інших осіб; цільового призначення земельної ділянки.

У процесі аналізу земельного банку і визначення необхідної норми доходу (ставки дисконтування або капіталізації) слід враховувати приховані ризики, характерні для агробізнесу, а саме: функціональне призначення землі не відповідає дійсному; якість грунту відрізняється від задекларованої в документах у гірший бік через територіальну неоднорідність земельного банку, велику кількість тривалий час не оброблюваних земель (деградованих через застосування інтенсивних технологій). Саме з цими факторами пов'язані труднощі щодо забезпечення якості рослинницької продукції. Можлива й неоднорідність договорів оренди, коли в них вказано терміни оренди в 10 років, а на практиці жителі села (власники паїв) знаходяться у відкритому конфлікті з керівництвом агропідприємства.

Нині серед вітчизняних науковців існує думка щодо відмови від механізму економічної оцінки земель та змінити нормативну грошову оцінку, щоб вона враховувала родючість грунтів і прибутковість сільськогосподарських угідь, що дозволить вирівняти вартість різних ділянок. Експерти впевнені в необхідності реалістичної оцінки вартості земель, але пропонують враховувати родючість не в цілому по області, а по району. У разі використання зрошувальних систем пропонується застосовувати підвищувальний коефіцієнт [12].

Передплатний індекс 21847

Зазначимо, що серед існуючих видів оцінки — бонітування (оцінка якості грунтів, їх родючості), грошової та економічної буде скасовано третій вид. Економічна оцінка є основою нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, але принципи її проведення застаріли. У нинішніх умовах такий метод оцінки є дорогим, оскільки вона має проводитися одночасно на всій території, а також складним, оскільки повних даних про діяльність агропідприємств немає.

Відомо, що норматив оцінки земель було визначено у 1995—1997 рр. із щорічною індексацією. Середня вартість сільськогосподарських земель становить 20,6 тис. грн/га. Вважаємо, що нині доцільно розробити науково обгрунтовану методику оцінки земель сільськогосподарських угідь, яка повинна враховувати показники бонітування грунтів, урожайність культур по кожному регіону. Урожайність буде диференційовано і переведено у дохід для певного виду сільськогосподарських угідь. Запропонований підхід забезпечить вирівнювання ситуації, і земля з вищими показниками родючості справедливо буде коштувати дорожче.

Для обгрунтованого розрахунку економічної оцінки земель необхідно оновити грунтові карти та визначити за останній період часу показники виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств. Складати нові грунтові карти слід за результатами масових грунтових обстежень. Замовниками проведення грунтових обстежень можуть бути власники земельних ділянок, землекористувачі (у т.ч. орендарі), а також держава.

На нашу думку, такий підхід забезпечить визначення реальної вартості землі та соціальну справедливість. Так, у Полтавській області нині орендна плата становить 6—8% від нормативної оцінки, а в Херсонській 2—3%, однак у першому випадку урожайність зернових в середньому становить50 ц/га, а в другому — 17 ц/га.

Узагальнюючими показниками при розрахунку грошової оцінки є рентний дохід та окупність витрат. Тут простежується певна невідповідність: на формування доходу впливають не стільки витрати й урожайність, скільки ринкова ситуація, а витрати виробництва впливають на рівень урожайності досить обмежено. Іноді рівень урожайності зовсім не впливає на одержаний дохід. Тобто і надалі в розрахунках важливо використовувати натуральний показник — одержання рентного доходу з 1 га в центнерах озимої пшениці як найбільш поширеної на території України культури.

ВИСНОВКИ

Вважаємо, що обгрунтовану вартість землі міг би визначити ринок після скасування мораторію на продаж сільськогосподарських земель, але є ризик концентрації у руках одного власника. Окремі науковці пропонують за еталон вартості взяти Черкаську область, в інших регіонах вартість буде нижчою або вищою, ніж у базовому залежно від урожайності, — і за наявності розвинутої інфраструктури — зрошувальних систем, елеваторів — додавати до нормативу підвищувальний коефіцієнт.

Застосування нормативів при визначенні урожайності на типових грунтах і витрат виробництва сільгоспкультур також є ускладненим. Зокрема проблемою є нормування використання техніки та її обслуговування на вирощуванні сільськогосподарських культур. Адже нині господарства використовують велику кількість техніки іноземного виробництва, для якої не розроблено типових нормативів витрат. Крім того, з року в рік змінюється використання такої техніки за видами.

При нормуванні урожайності складність зумовлена непередбачуваністю погодних умов і невизначеною якістю грунтів. Для забезпечення об'єктивності розрахунків доцільно використовувати нормативний метод. Фактичні дані окремих господарств враховують індивідуальні умови виробництва, які дуже різняться (від структури виробництва до набору техніки і засобів хімізації. При розробленні нормативів можна виділити саме ті фактори, які найбільше впливають на продуктивність земель і обчислити їх нормативне значення на формування 1 ц врожаю тощо. Однак, на нашу думку, розробити нормативи за умови використання різних технологій надзвичайно складно.

Процес нормування спирається на залучення фактичних даних попередніх періодів. Однак останнім часом в Україні коливання рівнів витрат не є передбачуваним і об'єктивним, що ускладнює розроблення типових нормативів. Проте наявність натуральних нормативів комплексу витрат при забезпеченні певної цінової стабільності дасть змогу розрахувати відповідні грошові витрати. Адже лише за відносно стабільних і прогнозованих економічних умов можливим є застосування в умовних економічних розрахунках нормативного методу, навіть за існування певних тенденцій щодо зміни цих нормативів. Тобто нормативний метод оновлення даних економічної та грошової оцінки є більш доцільним, ніж перерахунок фактичних даних минулих оцінок.

Передплатний індекс 21847

Література:

1. Петти В. Экономические и статистические работы. — Т. I и II / В. Петти. — М.: Соцэкгиз, 1940. — 324 с.

2. Пантюхова А.В. Оцінка земельних ресурсів сільськогосподарського призначення: обліковий аспект / А.В. Пантюхова // Економіка. Фінанси. Право. — 2014. — № 10. — С. 14—17.

3. Клокар О.О. Оцінка та підвищення ефективності відтворення земельних ресурсів аграрного сектора економіки / О.О. Клокар // Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій ім. Ґжицького. — 2011. — Т. 13, № 1 (1). — С. 300—305.

4. Бородин О.А. Эволюция концепции справедливой стоимости / О.А. Бородин // Международный бухгалтерский учет. — 2011. — № 23. — С. 28—34.

5. 100 найбільших латифундистів/ газета "Свобода", 2016. — № 4—5 (15 січня 2016 року). — С. 13

6. Белінська С.М. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку/ С.М. Белінська // Ефективна економіка. — 2015. — № 3. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_3_61

7. Шевчук В. Методологія облікового відображення справедливої оцінки необоротних активів / В. Шевчук, М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 10. — С. 9—17.

8. Остапчук Т.П. Концептуально-методологічні основи оцінки земельних ресурсів / Т.П. Остапчук //Вісник Запорізького національного університету. Сер. "Економічні науки". — 2011. — № 4 (12). — С. 54—62.

9. Підвисоцька Л.Я. Облік та звітність земельних ресурсів: проблеми організації та методики/ Л.Я. Підвисоцька // Економіка. Управління. Інновації. Сер.: Економічні науки. — 2016. — № 3. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_3_18

10. Белінська С.М. Методичні засади обліку земельних ресурсів / С.М. Белінська // Агросвіт. — 2015. — № 8. — С. 46—48.

11. Пантюхова А.В. Концептуальні підходи до тлумачення економічної сутності земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку / А.В. Пантюхова // Облік і фінанси. — 2014. — № 1. — С. 30—35.

12. Бойко О.Г. Кадастровий облік земельних ресурсів України / О.Г. Бойко, Т.М. Кушнірук, В.В. Додурич // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Технічні науки. — 2016. — Вип. 3. — С. 164—172.

References:

1. Petty, V. (1940), Ekonomycheskye y statystycheskye raboty [Economic and statistical work], Sotsekhyz, Moscow, Russia.

2. Pantiukhova, A.V. (2014), "Land valuation of agricultural purposes: accounting aspect", Ekonomika. Finansy. Pravo, vol. 10, pp. 14—17.

3. Klokar, O.O. (2011), "Evaluating and improving the efficiency of reproduction of land resources in the agrarian sector of the economy", Naukovyj visnyk L'vivs'koho natsional'noho universytetu veterynarnoi medytsyny ta biotekhnolohij im. Gzhyts'koho, vol. 13, no. 1 (1), pp. 300—305.

4. Borodyn, O.A. (2011), "Evolution of the concept of fair value", Mezhdunarodnyj bukhhalterskyj uchet, vol. 23, pp. 28—34.

5. (2016), "The 100 largest latifundists", hazeta "Svoboda" , vol. 4—5, p. 13.

6. Belins'ka, S.M. (2015), "Methodological aspects of land resources for accounting purposes", Efektyvna ekonomika, vol. 3, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_3_61 (Accessed 25 June 2018).

7. Shevchuk, V. and Koriahin, M. (2012), "Methodology of accounting for the fair valuation of non-current assets", Bukhhalters'kyj oblik i audyt, vol. 10, pp. 9—17.

8. Ostapchuk, T.P. (2011), "Conceptual and methodological bases of estimation of land resources", Visnyk Zaporiz'koho natsional'noho universytetu.Seriia "Ekonomichni nauky", vol. 4 (12), pp. 54—62.

9. Pidvysots'ka, L.Ya. (2016), "Accounting and reporting land: problems and methods", Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii. Seriia : Ekonomichni nauky, vol. 3, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_3_18 (Accessed 25 June 2018).

10. Belins'ka, S.M. (2015), "Methodical principles of accounting land resources", Ahrosvit, vol. 8, pp. 46—48.

11. Pantiukhova, A.V. (2014), "Conceptual approaches to the interpretation of the economic essence of land resources as an object of accounting", Oblik i finansy, vol. 1, pp. 30—35.

12. Bojko, O.H. Kushniruk, T.M. and Dodurych, V.V. (2016), "Cadastral accounting of land resources of Ukraine", Visnyk Natsional'noho universytetu vodnoho hospodarstva ta pryrodokorystuvannia. Tekhnichni nauky, vol. 3, pp. 164—172.

Стаття надійшла до редакції 06.07.2018 р.

Передплатний індекс 21847