

Руслан Феоктистович БРУХАНСЬКИЙ

доктор економічних наук,
професор,
Тернопільський національний економічний університет

Тетяна Анатоліївна БІНЧАРОВСЬКА

кандидат економічних наук,
викладач,
Тернопільський національний економічний університет

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СФЕРІ ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ

Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А. Теоретичні і прикладні аспекти бухгалтерського обліку у сфері землекористування. *Економічний аналіз*. Тернопіль, 2018. Том 28. № 4. С. 305-312.

Анотація

Вступ. У статті доведено, що залежно від способу набуття прав власності та користування, земельні ресурси в сучасній системі бухгалтерського обліку розглядаються як: основні засоби на правах володіння, що є активами підприємства, і щодо яких повною мірою реалізуються права володіння, користування та розпорядження; нематеріальні активи на правах користування, що є об'єктом обліку, щодо якого обмежено розпорядчі функції; об'єкти орендних відносин, які обліковуються на позабалансових рахунках; інвестиційна нерухомість, що утримується з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу. У процесі дослідження встановлено, що потенційне запровадження повноцінного ринку земель сільськогосподарського призначення формує певні обмеження та проблеми для обліку земельних ресурсів в аграрних підприємствах. Вони пов'язані із відсутністю єдиної методики переведення земель, що перебувають у власності чи у користуванні підприємств з однієї форми власності в іншу. Для уникнення таких проблем у статті запропоновано універсальний алгоритм обліку землекористування у сільськогосподарських підприємствах. Його використання дозволить забезпечити достовірне відображення операцій із земельними ділянками та їх використання незалежно від форми власності на них, а також дасть змогу автоматизувати облікові процеси у сфері землекористування.

Мета. Метою дослідження є визначення особливостей бухгалтерського обліку у сфері землекористування та розробка практичних пропозицій щодо удосконалення діючої методики відображення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку.

Результати. На основі аналізу особливостей обліку земель з урахуванням класифікації форм власності на землю сформовано універсальний алгоритм обліку землекористування на сільськогосподарських підприємствах. Використання цього алгоритму при запровадженій автоматизованій формі обліку на сільськогосподарських підприємствах дасть можливість працівникам бухгалтерської служби відображати на рахунках усі операції із земельними ресурсами сільськогосподарського призначення незалежно від форми власності на них.

Ключові слова: земельні ресурси; землі сільськогосподарського призначення; ринок землі; бухгалтерський облік земельних ресурсів.

Ruslan Feoktystovych BRUKHANSKYI

Doctor of Sciences (Economics),
Professor,
Ternopil National Economic University

Tetiana Anatoliivna BINCHAROVSKA

PhD in Economics,
Lecturer
Ternopil National Economic University

THEORETICAL AND APPLIED ASPECTS OF ACCOUNTING IN THE SPHERE OF LAND USE

Abstract

Introduction. It is proved that according to the way of acquiring property rights and use, land resources in the modern accounting system are considered as fixed assets on ownership rights (which are the assets of the enterprise, the rights of possession, use and disposal are fully exercised by according); intangible assets for use (which are considered as an object of accounting, for which the regulatory functions are limited); objects of lease relations (which are accounted on off-balance sheet accounts); investment property (which is held for the purpose of obtaining lease payments and / or increase of own capital). In the course of the research it is established that the potential introduction of a full-fledged land market for agricultural purposes forms certain restrictions and problems for accounting of land resources in agrarian enterprises. They are connected with the lack of a unified method of transfer of land owned or used by enterprises from one form of ownership to another. In order to avoid such problems, the article proposes a universal algorithm for land use accounting in agricultural enterprises. Its use will ensure a reliable representation of transactions with land plots and their use despite the form of the ownership. It will also enable the automation of accounting processes in the field of land use.

Purpose. The article aims to identify the characteristics of accounting in the field of land use and to develop practical proposals for improving the current methodology of displaying agricultural land resources in accounting.

Results. On the basis of analysis of the characteristics of land accounting, taking into account the classification of land ownership forms, a universal algorithm for land use registration at agricultural enterprises has been formed. The use of this algorithm with the introduction of an automated form of accounting at agricultural enterprises will enable accounting officers to reflect on accounts all transactions with agricultural land, regardless of the ownership of them.

Keywords: land resources; agricultural land; land market; accounting of land resources.

JEL classification: M40

Вступ

Нині Україна перебуває на етапі імплементації ринку земель сільськогосподарського призначення. Проте впровадження повноцінного земельного ринку гальмується мораторієм на продаж земель сільськогосподарського призначення, який має тимчасовий характер. В умовах щорічного бюджетного дефіциту та накопичення державного боргу питання продажу землі набуває особливої актуальності. Загалом протягом усієї історії України політичні аспекти визначали розвиток земельних відносин. Це означає, що і розвиток методології обліку земельних ділянок має базуватися на праві приватної власності на землю для юридичних осіб. Оскільки земельне питання щораз частіше стає предметом політичних баталій, слід до можливих змін ретельно підготуватися. Визнання земельних ділянок активом поряд з іншими об'єктами майна, які знаходять своє вартісне відображення у бухгалтерському обліку, вимагає формування організаційних та методичних засад їх облікового відображення на підприємстві.

В Україні особливої актуальності набуває проблема обліку земельних ресурсів, оскільки учасникам земельного ринку необхідна точна та достовірна інформація про кількісні, якісні та грошові показники, розміщення та господарське використання земель. Таким чином, виникає потреба у дослідженні та вдосконаленні методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

Питання обліку земельних ділянок досліджувалось багатьма науковцями, серед яких Жук В. М., Ільчак О. В., Литвинець Ю. І., Легенчук С. Ф., Остапчук С. М., Остапчук Т. П., Ярмолюк О. Ф та ін. Їх наукові напрацювання містять вагомий внесок для розвитку земельних відносин та відображення в бухгалтерському обліку.

Мета та завдання статті

Метою статті є узагальнення теоретичних основ і розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств шляхом розробки універсального алгоритму обліку землекористування.

Виклад основного матеріалу дослідження

Переїнявшись лише питанням правового закріплення власності на землю, держава не забезпечила належного облікового відображення процесів використання сільськогосподарських земель, унаслідок чого останнім завдано значної шкоди.

Відсутність єдиної стандартизованої методики бухгалтерського обліку земель та розроблених рекомендацій із відображення земельних ресурсів у звітності сучасних сільськогосподарських підприємств зумовлює організаційну та методичну проблематику бухгалтерського обліку операцій із земельними ресурсами. Забезпечити вирішення цих проблем, реалізацію законодавчих норм можна лише за умови визнання землі активом та об'єктом бухгалтерського обліку, розробки і впровадження обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин. Бухгалтерський облік земельних угідь ведеться за загальними правилами, встановленими П(С)БО 7 «Основні засоби» [11]. Відповідно до підпункту 5.1.1 П(С)БО 7 «Основні засоби» земля класифікується як основні засоби, якщо підприємство буде використовувати її більше року [11].

Зазначимо, що міжнародна методика обліку землі аналогічна вітчизняній. Згідно з пунктом 37 МСФЗ 16 «Основні засоби» земля може бути віднесена до одного із виділених класів основних засобів: або до класу «Земля», або ж до класу «Земля та будівлі».

Дослідженням цієї проблематики займалися як досвідчені професіонали, так і молоді науковці. Основні дисертаційні дослідження (за останні 10 років), що розкривають проблему обліку земельних ділянок, та їх короткий опис систематизовано у табл. 1.

Система обліку землі містить накопичення, систематизацію, обробку та аналіз економічної інформації про кількісні, якісні та вартісні показники земельних ресурсів.

Бухгалтерський облік земельних ресурсів реалізується через відображення в первинних документах, звітах, реєстрах синтетичного та аналітичного обліку із рознесенням даних за кореспондуючими бухгалтерськими рахунками.

Земельні ділянки виступають специфічним об'єктом власності підприємства, маючи безліч особливостей, що відрізняють їх від інших, тому вимагають до себе особливої уваги і індивідуально розроблених підходів з бухгалтерських питань. При побудові системи обліку земельних ділянок необхідно враховувати певні специфічні особливості, які притаманні тільки певному об'єкту обліку [9, с. 220]. До таких особливостей слід віднести: об'єктом обліку є не сама земля, а окремі земельні ділянки; відповідно до П(С)БО 7 на вартість земельних ділянок амортизація не нараховується; земля як об'єкт основних засобів не підлягає ліквідації; первісна вартість земельної ділянки може бути збільшена тільки у разі її дооцінки; капітальні витрати, що пов'язані із поліпшенням земель (меліорація, осушування, іригація та інші) не відносяться на збільшення первісної вартості об'єкта, а обліковуються як окремий об'єкт основних засобів на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» і є об'єктом амортизації. Право користування земельною ділянкою є нематеріальним активом підприємства.

Зіставна характеристика земельних ділянок як засобів виробництва з іншими засобами праці наведена у табл. 2.

Згідно з інформацією, поданою у таблиці відповідно до п'яти критеріїв зіставлення, земельні ділянки хоча і є засобом праці, проте значно відрізняються від інших засобів. Основними відмінностями є: земельні ділянки мають необмежений термін використання, а на інші засоби праці він встановлюється підприємством, згідно з вимогами Податкового кодексу; при правильному використанні землі її родючість підвищується, а отже, амортизація не нараховується; земельні ділянки в сільськогосподарському виробництві є засобом та предметом праці одночасно. Значною відмінністю є також відсутність можливості замінити земельну ділянку іншим засобом праці.

На сьогодні у системі бухгалтерського обліку відображаються такі об'єкти земельних відносин: земельні ділянки; права користування земельними ділянками та капітальні витрати на поліпшення земель. Щодо землі як об'єкта власності розглядати її відображення в бухгалтерському обліку важливо стосовно способу набуття права власності та права користування.

Згідно з проаналізованими особливостями обліку земель нами представлено універсальний алгоритм обліку землекористування в сільськогосподарських підприємствах. У межах алгоритму систематизовано можливі варіанти обліку земельної ділянки залежно від її правового, майнового чи господарського статусів. Відповідно до цього чітко простежується послідовність дій бухгалтера при виборі способу обліку земельної ділянки сільськогосподарського призначення. Характерною ознакою алгоритму є його універсальність та об'єктивність. Він не обмежує способи обліку земельних ділянок умовою відміни мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, тільки структурує

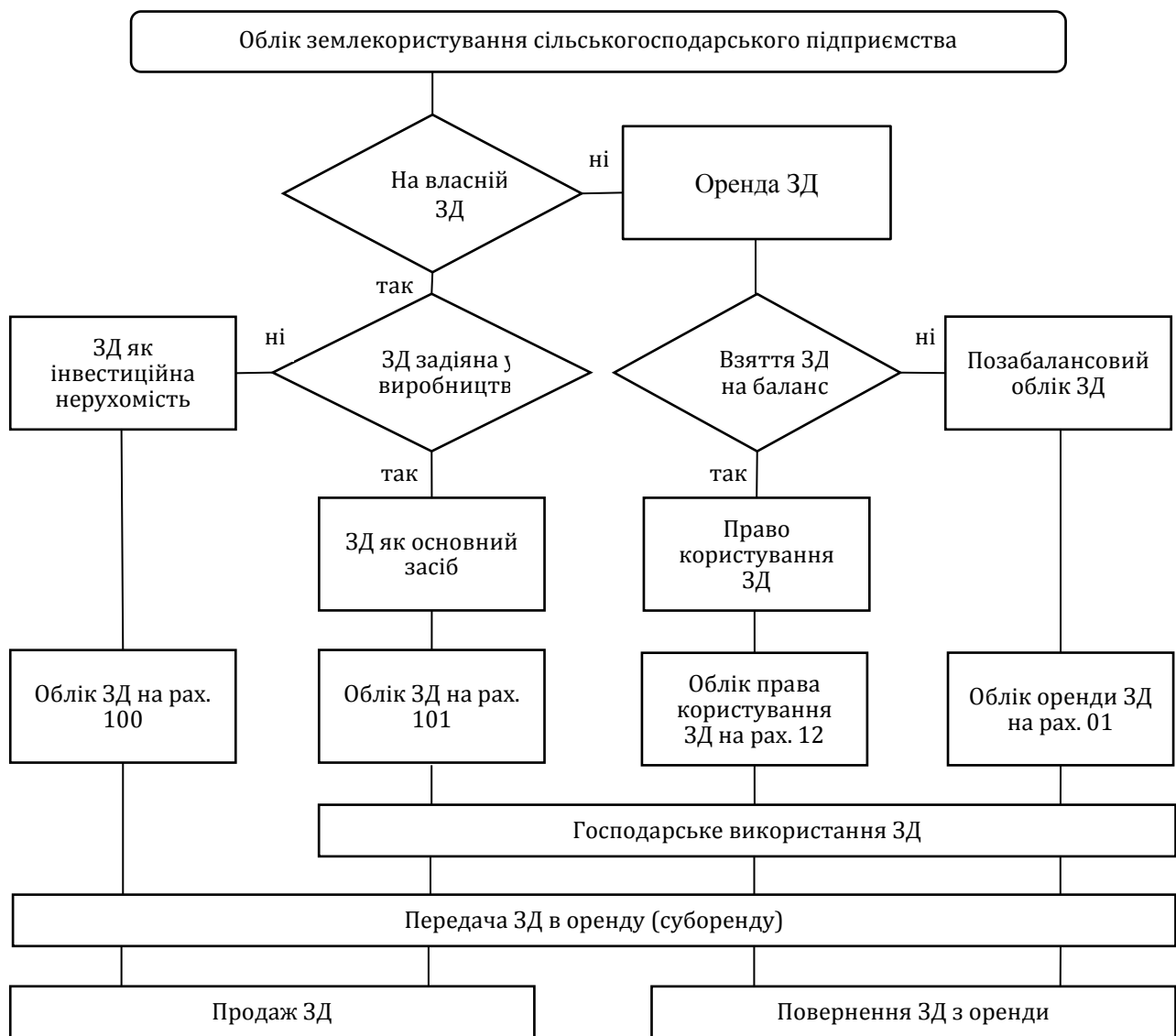
послідовність прийняття рішень бухгалтером. Наведений алгоритм може служити основою для забезпечення автоматизації обліку земельних ресурсів, відповідно до чого вибір того чи іншого способу оформлення земельних ділянок обумовлює логічну послідовність подальших дій та дає можливість використовувати визначений набір обліково-аналітичних інструментів (рис. 1).

Таблиця 1. Наукові напрацювання в галузі обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення

Прізвище, імя, по батькові автора	Назва роботи	Рік публікації	Основні пропозиції
О. Ярмо-люк [12]	«Облік земельних ресурсів в сільсько-господарських підприємствах»	2008	Запропоновано систему документування земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, що дозволить накопичувати інформацію щодо їх якісної, кількісної характеристики та вартісного відображення в бухгалтерському обліку: «Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)», «Акт переведення земельних ділянок», «Книга обліку земель суб'єкта господарювання», «Інвентаризаційний опис земельних угідь (паїв)»; механізм оцінки земельних ресурсів шляхом застосування запропонованої методики визначення розрахункової вартості землі.
Н. Голуб [1]	«Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільсько-господарського призначення»	2011	Обґрунтовано рекомендації щодо удосконалення синтетичного та аналітичного обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення з виділенням окремих рахунків для обліку таких витрат та розроблено форми реєстрів обліку; удосконалено документальне оформлення витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення із застосуванням первинних документів по проведених меліоративних роботах; надано пропозиції з доповнення змісту фінансової звітності статтею про витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, та розроблено форму звітності – «Звіт про екологічну діяльність підприємства».
Ю. Литвинець [4]	«Обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами в сільсько-господарських підприємствах»	2013	Обґрунтовано комплексний підхід до визнання, оцінки та відображення в бухгалтерського обліку і звітності права оренди землі як нематеріального активу, удосконалено обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами шляхом запровадження розроблених форм первинних документів: «Акта приймання-передачі орендованої земельної ділянки», «Відомості нарахування та виплати орендної плати за земельну ділянку», «Відомості обліку нарахованої амортизації та переоцінки нематеріальних активів» (ф. №НА-5), «Відомостей контролю нарахування й виплати орендної плати та/витрат на капітальне поліпшення земель»; інвентаризаційний опис земельних ресурсів; методичні прийоми контролю за дотриманням раціонального землекористування.
С. Остап-чук [6]	«Бухгалтерський облік земель сільсько-господарського призначення»	2014	Здійснено методичне обґрунтування та розробку практичних рекомендацій з удосконалення відображення земель сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку та звітності аграрних підприємств; сформовано концептуальні засади розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення; розроблено пропозиції щодо вдосконалення методичного забезпечення взяття на баланс прав оренди та розкриття інформації про земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними у фінансовій звітності.

Таблиця 2. Зіставна характеристика земельних ділянок як засобів виробництва з іншими засобами праці

№	Критерій зіставлення	Земельна ділянка	Інші засоби праці
1	Просторова обмеженість	Штучно не відтворювані	Можуть бути створені в необхідних кількостях і розмірах
2	Термін корисного використання	Необмежений	Обмежений
3	Заміна	Незамінна	Замінні
4	Роль у процесі виробництва	У сільському господарстві одночасно є предметом та засобом праці	Засіб праці
5	Виробнича цінність	При правильному використанні родючість збільшується	Зношується в процесі виробництва



*ЗД – земельна ділянка

Рис. 1. Універсальний алгоритм обліку землекористування в сільськогосподарських підприємствах

Залежно від способу набуття прав власності та користування земельні ресурси у сучасній системі бухгалтерського обліку розглядаються як:

- основний засіб на правах володіння, що є активом підприємства, щодо якого реалізуються повною мірою права володіння, користування та розпорядження;
- нематеріальний актив на правах користування, що є об'єктом обліку, щодо якого обмежено розпорядчі функції;
- об'єкт орендних відносин, який обліковується на позабалансових рахунках;
- інвестиційна нерухомість, що утримується з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу (рис. 2).

Земельні ресурси як складова активів підприємства відображаються у складі довгострокових (необоротних) активів, а саме – основних засобів підприємства. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, передавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [5]. Такий підхід підтримується як національними, так і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.



Рис. 2. Класифікація земельних ресурсів у бухгалтерському обліку залежно від способу набуття прав власності та користування

Для вирішення завдань щодо бухгалтерського обліку земельних ділянок як об'єктів обліку можна визначити шість основних прийомів формування облікової інформації, які водночас утворюють метод бухгалтерського обліку: документування, інвентаризація, оцінка, бухгалтерський рахунок, подвійний запис, бухгалтерський баланс.

Отже, земельні ресурси виступають об'єктами бухгалтерського обліку у складі основних засобів, відповідаючи всім критеріям визнання методу бухгалтерського обліку, і функціонують у взаємозв'язку один з одним.

Всі активи, відповідно до діючої системи обліку, прийнято поділяти на необоротні та оборотні і витрати майбутніх періодів, проте виникає потреба у точному визначенні приналежності землі до конкретного виду активів. За визначенням, поданим у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», оборотні активи – це гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу [5]. Чітке формулювання необоротних активів у цьому стандарті не наведене, а тільки акцентовано їх зарахування до складу решти активів, що не є оборотними.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій визначено, що клас рахунків «Необоротні активи» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів. Тому до необоротних засобів виробництва відносять активи, призначені для реалізації чи споживання протягом двох або більше операційних циклів чи дванадцяти місяців з дати балансу. Отже, земельні ресурси в бухгалтерському обліку визнаються необоротними активами, однак слід зважити на те, що їх вартість не зменшується (не амортизується), і тому вони не обертаються в процесі виробничої діяльності.

Висновки та перспективи подальших розвідок

У результаті дослідження встановлено, що чинна практика обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні за мінімального прояву – дезінформує, а за

максимального – унеможливило відображення повного спектру характеристик об'єкта для задоволення інформаційних потреб тактичного і стратегічного рівнів.

Моніторинг типової проблематики обліку земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах України генерує висновок про поверховий концептуальний підхід і незадовільний рівень організації та методики обліку земель, що призводить до недостовірного відображення більшості фінансово-господарських подій. Відсутність адекватної методології правової ідентифікації та бухгалтерського обліку земельних ресурсів нівелює комплексність показників і спотворює результати формування необхідної для зовнішніх і внутрішніх користувачів інформаційної бази.

За результатами дослідження запропоновано альтернативний варіант універсального алгоритму обліку землекористування у сільськогосподарських підприємствах, застосування якого спроможне забезпечити адекватне відображення операцій із земельними ділянками незалежно від форми власності на них.

Список використаних джерел

1. Голуб Н. О. Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2011. 20 с.
2. Земельний кодекс. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
3. Легенчук С. Ф., Остапчук Т. П. Земельні активи в системі бухгалтерських категорій та понять. *Вісник ЖДТУ*. 2018. № 2 (84).
4. Литвинець Ю. І. Обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. економічних наук: 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Національний університет біоресурсів і природокористування України. К., 2013. 239 с.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
6. Остапчук С. М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». К., 2014. 204 с.
7. Остапчук С. М. Китайська модель обліку землекористування: уроки для України. *Облік і фінанси*. 2017. № 2(76). С. 57-62.
8. Остапчук С. М. Фізіократичні засади бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення. *Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки*. 2014. № 4(70). С. 23-30.
9. Остапчук С. М., Коріненко А. І. Забезпечення повноцінного економічного обігу земель сільськогосподарського призначення: роль бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2018. № 2(80). С. 24-30.
10. Присяжнюк С. В., Новодворська В. В., Любар О. О. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. *Збірник наукових праць ВНАУ Серія: економічні науки*. 2012. №1. С. 219–221
11. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92. Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
12. Ярмолюк О. Ф. Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. К. ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН., 2008. 220 с.

References

1. Holub N. O. (2011). *Oblik i kontrol' vytrat na polipshennya zemel' sil's'kohospodars'koho pryznachennya*. Kyiv. [in Ukrainian].
2. Zemel'nyy kodeks. (n.d.). Retrieved from : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>. [in Ukrainian].
3. Lehenchuk S. F., Ostapchuk T. P. (2018). Zemel'ni aktyvy v systemi bukhhalters'kykh katehoriy ta ponyat'. *Visnyk ZhDTU*, 2 (84). [in Ukrainian].
4. Lytvynets' Yu. I. (2013). *Oblikovo-kontrol'ne zabezpechennya upravlinnya orendnymy zemel'nymy vidnosynamy v sil's'kohospodars'kykh pidpryyemstvakh*. Kyiv. [in Ukrainian].
5. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti»; zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 07.02.2013 # 73. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. [in Ukrainian].
6. Ostapchuk S. M. (2014). *Bukhhalters'ky oblik zemel' sil's'kohospodars'koho pryznachennya*. Kyiv. [in Ukrainian].
7. Ostapchuk S. M. (2017). Kytays'ka model' obliku zemlekorystuvannya: uroky dlya Ukrayiny. *Oblik i finansy*, 2(76), 57-62.

-
8. Ostapchuk, S. M. (2014). Fiziokratychni zasady bukhholders'koho obliku vykorystannya zemel' sil's'kohospodars'koho pryznachennya. *Visnyk ZhDTU. Ser.: Ekonomichni nauky*, 4(70), 23-30.
 9. Ostapchuk, S. M., Korinenko, A. I. (2018). Zabezpechennya povnotsinnoho ekonomichnoho obihu zemel' sil's'kohospodars'koho pryznachennya: rol' bukhholders'koho obliku. *Oblik i finansy*, 2(80), 24-30.
 10. Prysyzhnyuk, S. V., Novodvors'ka, V. V., Lyubar, O. O. (2012). Zemel'ni resursy yak ob'yeht bukhholders'koho obliku. *Zbirnyk naukovykh prats' VNAU Seriya: ekonomichni nauky*, 1, 219–221.
 11. *Pro zatverdzhennya Polozhennya (standartu) bukhholders'koho obliku # 7 «Osnovni zasoby»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 27.04.00 r. # 92.* (2000). Retrieved from : <http://zakon1.rada.gov.ua>. [in Ukrainian].
 12. Yarmolyuk, O. F. (2008). *Oblik zemel'nykh resursiv v sil's'kohospodars'kykh pidpryyemstvakh*. Kyiv : NNTs «Instytut ahrarynoi ekonomiky» UAAN. [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції – 18.11.2018 р., прийнята до друку – 30.11.2018 р.