

## ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

© 2017 БІНЧАРОВСЬКА Т. А.

УДК 657.421.1

### Бінчаровська Т. А. Історичні передумови бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств

У статті шляхом історичного аналізу формування та розвитку бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення сформовано загальну періодизацію земельних реформ на території України; виділено основні етапи їх розвитку та проаналізовано фактори, що впливали на кожному етапі; визначено їх актуальність у теперішній час і можливість використання при вдосконаленні національної системи бухгалтерського обліку земельних ресурсів у майбутньому. Визначено вплив форм власності на землю на розвиток бухгалтерського обліку. Систематизовано історичні етапи реформування форм власності на землю на території України. Виділено, які форми власності на землю були актуальними в той чи інший період розвитку.

**Ключові слова:** земельні ресурси, бухгалтерський облік, землі сільськогосподарського призначення, земельна ділянка, облік земель, періодизація розвитку, історичні аспекти.

**Рис.:** 2. **Бібл.:** 8.

**Бінчаровська Тетяна Анатоліївна** – аспірантка кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)

**E-mail:** tetianka11@ukr.net

УДК 657.421.1

UDC 657.421.1

### Бинчаровская Т. А. Исторические предпосылки бухгалтерского учета земельных ресурсов сельскохозяйственных предприятий

В статье путем исторического анализа формирования и развития бухгалтерского учета земельных ресурсов сельскохозяйственного назначения сформирована общая периодизация земельных реформ на территории Украины; выделены основные этапы их развития и проанализированы факторы, которые влияли на каждом этапе; определены их актуальность в настоящее время и возможность использования при усовершенствовании национальной системы бухгалтерского учета земельных ресурсов в будущем. Определено влияние форм собственности на землю на развитие бухгалтерского учета. Систематизированы исторические этапы реформирования форм собственности на землю на территории Украины. Выделено, какие формы собственности на землю были актуальными в тот или иной период развития.

**Ключевые слова:** земельные ресурсы, бухгалтерский учет, земли сельскохозяйственного назначения, земельный участок, учет земель, периодизация развития, исторические аспекты.

**Рис.:** 2. **Библ.:** 8.

**Бинчаровская Татьяна Анатольевна** – аспирантка кафедры учета и экономико-правового обеспечения агропромышленного бизнеса, Тернопольский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина)

**E-mail:** tetianka11@ukr.net

### Bincharovska T. A. The Historical Background of Accounting for the Land Resources of Agricultural Enterprises

In the article, through a historical analysis of the formation and development of accounting for agricultural land resources, a general periodization of land reforms in the territory of Ukraine has been formed; the main stages of their development have been allocated and the factors that had influenced each stage have been analyzed; their relevance for the present time and the possibility of using the national system of land accounting in the future, which is to be improved, have been determined. The impact of land ownership forms on the development of accounting has been defined. The historical stages of the reforming land ownership forms in the territory of Ukraine have been systematized. The relevant forms of land ownership in terms of a given period of development have been allocated.

**Keywords:** land resources, accounting, agricultural land, land plot, land accounting, periodization of development, historical aspects.

**Fig.:** 2. **Bibl.:** 8.

**Bincharovska Tetiana A.** – Postgraduate Student, Department of Accounting and Economic and Legal Support of Agro-Industrial Business, Ternopil National Economic University (11 Lvivska Str., Ternopil, 46020, Ukraine)

**E-mail:** tetianka11@ukr.net

Земельні відносини, що виникають між їх суб'єктами з приводу володіння, користування та розпорядження земельними ресурсами займають особливе місце серед економічних відносин передусім в аграрній сфері. Поява відносин з приводу розподілу та використання земель має багатовікову історію. Система земельних відносин на різних стадіях розвитку суспільства в різних країнах пройшла еволюційний шлях від первіснообщинної земельної власності до сьогодення, в якому можна виділити високий ступінь розвитку.

Розвиток суспільства в усі часи був пов'язаний із землею, яка і тепер залишається основним засобом для існування людства і джерелом суспільного багатства [4, с. 530].

У первісному суспільстві племенами встановлювалися межі мисливських територій – це були найперші кроки в появі та розвитку земельних відносин. Кожне

плем'я мало свої мисливські угіддя, і власність на них відстоювалася в запеклих боях. Після виникнення класового суспільства, земельні відносини змінили свою форму. Земельна політика почала здійснюватися в інтересах пануючого класу, тому що земля була і є основним інструментом для виготовлення сільськогосподарських культур.

Весь період розвитку земельних реформ, від початку їх створення і до сьогодення, на нашу думку, можна відобразити так (рис. 1).

За словами Я. В. Соколова, були знайдені документи («папірус Зенона»), які складені в III ст. до н. е., що відображають господарську діяльність власника в Греції, у тому числі землеробство. Зенон був управителем, який спеціалізував облік залежно від галузей господарства, внаслідок чого і виник окремо облік землеробства [5, с. 39].

У нашій країні облік земельних ресурсів виник у IX ст., коли з'явилися перші описи земель. За часів Київ-

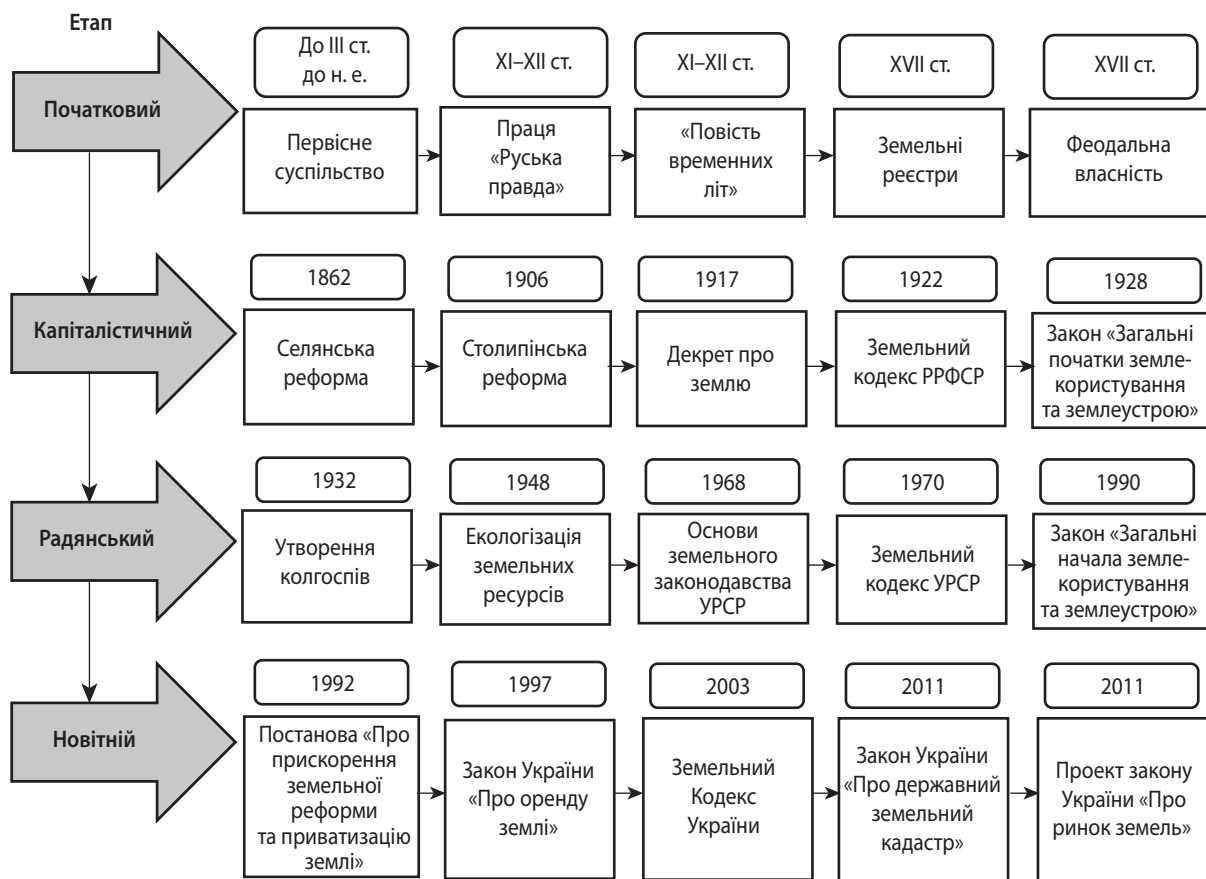


Рис. 1. Загальна періодизація земельних реформ на території України

Джерело: авторська розробка.

ської Русі вони стосувалися головним чином монастирських церковних земель і служили підставою для наділення духовенства майном.

Про розвиток бухгалтерських і юридичних знань свідчить поява збірника законів України-Русі «Руська правда» Я. Мудрого (середина XI ст.). «Руська правда» закріпила недоторканість приватної земельної власності. Ведення обліку земель безпосередньо підпорядковувалося печатнику, який був начальником княжої канцелярії, укладав княжі грамоти, мав на збереженні княжу печатку.

Також до наших часів дійшли описи земель періоду татарського ярма XIII ст. Щоб визначити розміри доходу та справляння татарської данини, у володіннях кожного князя складалися спеціальні книги, які мали юридичний і правовий характер. У книгах, поряд з урахуванням і реєстрацією земель, подається їх класифікація за якістю з виділенням чотирьох груп: добрі, худі та дуже худі, середні.

Землеробство було основою економічної могутності Стародавнього Риму. Видатний римський політичний діяч і землевласник Катон висловив це такими словами: «З хліборобів виходять самі мужні люди і самі слухні воїни; дохід хлібороба найчистіший, найвірніший і найменше збуджує заздрість».

Візантійські кадастри – практики – брали за зразок пізньюоримські кадастри. Однак у візантійських када-

страх земля власника фіксувалася не загальним показником, як у Римі, а по власниках кріпаків. На Сході Європи в середньовіччі основним методом обліку була інвентаризація. Відносно землі інвентаризація була суцільною, фонд землі враховувався по п'яти рубриках: земля, що обробляється; що підлягає обробці; кам'яниста; пасовиська і покинута. Розподіл в обліку землі на такі категорії було продовженням традиції, пов'язаної з Діоклетіановим принципом оподаткування, принципом, в основу якого була покладена думка про податок на прибуток [5, с. 54].

У Франції сільськогосподарський облік досліджував Л. Ф. де Казо (1824 р.). Він застосував подвійний запис в обліку сільськогосподарського виробництва. У системі рахунків він виділяв чотири синтетичних рахунки: це «Урожай», «Стадо», «Поле», «Будівлі та інвентар» (сучасні «Основні засоби»). На початку року проводилась інвентаризація, здійснювалась оцінка цінностей за поточними ринковими цінами – 5% від отриманої суми становила рента. Рахунок «Поле» був витратним рахунком, де формувалась собівартість урожаю. Потім протягом року в дебет цього рахунку списували всі витрати з обробки землі та знос інвентарю. Весь дебетовий оборот цього рахунку повторювався по його кредиту перенесенням всієї суми в дебет рахунку «Урожай». Рахунок врожаю кредитувався на суму реалізованої продукції за продажними цінами і на величину відпущеної у своє господарство продукції за собівартістю. На

рахунок «Стадо» ставилася вартість кормів, згодованих тваринам, а по кредиту відбивалася готова продукція так само, як і за попереднім рахунком. Залишки готової продукції переносилися на рахунок збитків і прибутків. А. Ф. де Казо відзначав відмінності між прибутком, отриманим від виробництва, і прибутком, що виник у результаті коливань ринкових цін.

Отже, в багатьох державах світу землею володіти було престижно, і не кожен міг собі це дозволити. Щоб отримати право користуватися землею, люди віддавали власні заощадження, робочу силу або навіть свободу.

**В** Україні у XI–XIII ст. існувало Галицько-Волинське князівство. Воно являло собою яскравий приклад феодального землеустрою. Економічною основою селянського господарства було селянське подвір'я-дим. Розмір індивідуального селянського землекористування дорівнював у середньому одному «паугові», що був одиницею оподаткування і становив близько 15 га землі. 10–15 димів, в основному родичів, об'єднувалися у дворище. Існували також невеликі господарства і менша одиниця оподаткування – «рало» [2, с. 316].

Скурська Н. М і Добряк Д. С. вважають, що саме «Руська правда» є першою працею, яка засвідчує появу земельних відносин в Україні. Точної дати збірки невідомо, однак вчені датують її появу приблизно XI–XII ст.

З приходом феодального ладу в Україні землі українських старшин, шляхти і духовенства становили основу землеволодіння. Однак Визвольна війна 1648–1654 рр. і приєднання України до Росії привели до перерозподілу земельних ресурсів. Земельні відносини сформувалися таким чином, що на звільнених від польських магнатів селах почали виникати «вільні» військові села, які мали значні привілеї. В епоху феодалізму впроваджено земельну реєстрацію, яка узаконювала право приватної власності на землю. Ведення бухгалтерського обліку земельних ділянок було обов'язковим для кожного власника.

Слід добре з'ясувати, що наприкінці XVIII ст. українські землі перебували в складі двох імперій – Російської та Австрійської. У складі Австрійської імперії перебували Закарпатська Україна, Східна Галичина й Північна Буковина. Більша частина корінних земель на сході України входила до Росії. Тому на заході України найбільш популярними були ідеї німецької бухгалтерської школи, а на сході – російської [3, с. 165].

Після переходу до капіталістичного способу виробництва уряди багатьох держав вели земельні кадастри, які являли собою докладний опис земельної власності, тому що земля була основним джерелом прибутку. Система земельних відносин у Росії поділялася на три види: державна власність на землю, приватне землеволодіння та общинне землекористування. У Росії земельні кадастри з'явилися з кінця XIX ст. У них вівся кількісний та якісний облік земель. Така практика перейшла і в Радянський Союз, що було спричинено відсутністю приватної форми власності на землю.

У тогочасній Україні та Росії у зв'язку із зародженням промислового капіталізму настала криза феодально-кріпосницької системи. Важливою датою в періодизації розвитку земельних відносин та їх обліку є 1681 р. Саме

в цьому році була здійснена реформа земельних відносин, яка носила назву Селянська реформа. Реформа передбачала відміну кріпосного права на поміщицьких селян, надання селянам за певні повинності їхні двори та невелику кількість земельних угідь, об'єднання розкріпачених селян у общини, реформування земської системи. Навіть уклавши викупну угоду та ставши власником земельного наділа, селянин був змушений сплачувати і відбувати різні повинності поміщику. Сума і розмір повинностей вказувався в місцевому «Положенні». Реформа дозволяла поміщикам залишати в користуванні собі близько половини землі для власного користування, а решту розподіляти між звільненими селянами. Також з'явилася така форма використання земель, як оренда. Проте відсоткові ставки за користування землею були настільки високими, що дуже мало селян змогли їх оплатити, тому й не користувалися такою послугою. Міністерством фінансів Російської імперії в 1862 р. був оголошений конкурс на найкраще написання підручника про сільськогосподарське рахівництво, тобто на написання так званої інструкції по веденню бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах. У результаті в міністерство було надіслано декілька рукописів, і за підсумками конкурсу найкращою була визнана робота І. Пестржецького, яка носила назву «Сільськогосподарське рахівництво». Опублікована книга була у 1864 р.

**Р**еформа 1861 р. дала поштовх розвитку приватного землеволодіння селян, заклала майбутні витонки фермерства, а факт купівлі-продажу землі свідчив про початок ринкової реформи. Вирішальну роль у цьому відіграв Селянський поземельний банк, який був державною установою і надавав позички селянам для викупу земель. У 1905 р. вийшов Указ про розширення діяльності Селянського банку із купівлі землі для перепродажу її селянам, який визначав більш сприятливі умови кредитування [8, с. 126].

У 1906 р. була здійснена Столипінська реформа, названа на честь голови ради міністрів російської держави Петра Столипіна. Він стверджував, що дійсний прогрес землеробства може відбутися лише в умовах дійсної земельної власності та наголошував, що селянин повинен мати право вибору способу користування землею. Власність на землю, згідно з цією реформою, поділялася на загальну (общинну), надільну (сімейну) та особисту (індивідуальну). У 1917 р. був опублікований «Християнський наказ про землю», де були висунуті вимоги щодо відміни поміщицької власності на землю і встановлення рівноправного та безкоштовного землекористування. У результаті земля була оголошена власністю народу. Даний наказ став основою для подальшого реформування [1, с. 113].

Основою революційного перетворення земельних відносин 1917 р. стало скасування Декретом про землю приватної та встановлення загальнодержавної власності. Другий Всеукраїнський з'їзд Рад 06.03.1918 р. ухвалив Тимчасове положення про соціалізацію землі. У Положенні про соціалістичне землевпорядкування і заходи переходу до соціалістичного землеробства від 20.02.1919 р. націоналізація землі отримала найчіткіше

і завершене право оформлення – уся земля вважалася єдиним державним фондом [6, с. 21].

Декретом від 14 лютого 1919 р. усе сільське господарство країни перетворене на єдину агрофабрику, а селяни ставали її робітниками, яким заборонялося мати приватну власність, включаючи землю, прибудинкові ділянки [5, с. 451]. Це стало причиною виключення землі зі складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Приватна власність на землю відновила у 1922 р., після прийняття Земельного кодексу. В нормах цього кодексу було сказано, що земля є власністю держави, проте гарантується довічне спадкове володіння нею тим, хто її обробляє. Згідно із Земельним кодексом існувало три форми власності на землю: приватна, кооперативна та суспільна.

У 1933 р. була затверджена «Інструкція з обліку земель», яка встановлювала новий порядок земельного обліку на всій території країни за адміністративними районами, а в травні 1934 р. прийнята постанова «Про звітність в розподілі земель по угіддях і землекористувачах». У ході вдосконалення обліку земель в 1954 р. була введена єдина система державного обліку, що включає облік земель по угіддях і державну реєстрацію всіх землекористувачів.

У зв'язку із прийняттям Радою Міністрів СРСР постанови «Про єдиний державний облік земельного фонду СРСР» у 1954 р. землепорядною службою почали проводити агрогосподарські обстеження земель за кількістю та якістю. У 1955–1958 рр. було здійснено облік присадибних і громадських земель у колгоспах і складено проекти приведення розмірів присадибних ділянок до статутних норм.

На зміну Закону СРСР «Загальні початки землекористування і землепорядження» (1928 р.) сесія Верховної Ради СРСР затвердила Закон «Основи земельного законодавства СРСР і союзних республік» від 13.12.1968 р., який ще більше посилив централізацію і командне управління в сільському господарстві. В УРСР 1970 р. в його доповнення було ухвалено Земельний кодекс. Згідно з постановою Ради Міністрів СРСР «Про порядок ведення державного земельного кадастру» від 10.06.1977 р. широко проводилися роботи із земельного кадастру, а також визначення продуктивної здатності земель різної якості [7, с. 26].

**Е**кономічна реформа в кінці ХХ ст. в аграрному секторі країни справила вплив на всю систему земельних відносин, у результаті чого були законодавчо закріплені базові принципи землекористування сучасної України. Однак, як показала практика, правове регулювання земельних відносин значно випереджає регулювання бухгалтерського обліку сільськогосподарських земель у сучасних економічних умовах.

Отже, протягом дослідженого періоду значна увага приділялася бухгалтерському обліку на макrorівні, тобто на рівні держави, а от на рівні суб'єктів господарювання питання обліку землі, як засобу виробництва підприємства, окремо не розглядалося.

Реформування земельних відносин сучасної України розпочалося з проголошення незалежності, у 1991 р.

Однією із головних цілей земельних реформ було запровадження приватної власності на сільськогосподарські землі. У 1992 р. була прийнята низка законодавчих актів, які повинні були б пришвидшити земельну реформу. Це постанова «Про прискорення земельної реформи та приватизацію землі», декрети «Про приватизацію земельних ділянок» і «Про особливості приватизації майна в агропромисловому комплексі». У 1992–1994 рр., згідно з виданими нормативними актами, колгоспи почали реорганізовуватися в колективні сільськогосподарські підприємства (КСП). Кожен з членів КСП згідно з договором отримував свою частку майна. Держава розпочала паювання земель шляхом видачі громадянам сертифікатів на право власності на земельну частку.

**П**ісля становлення України як незалежної держави набуло актуальності питання: чи залишати систему бухгалтерського обліку, що діяла в СРСР, чи будувати власну, основою якої стануть національні стандарти? У спадок від СРСР залишилася система бухгалтерського обліку, націлена на інтереси планової економіки та на контроль за збереженням державного майна. Тому основним завданням у галузі бухгалтерського обліку тогочасної України стояло створення власної системи бухгалтерського обліку, побудованої на національних стандартах, з урахуванням специфічних особливостей національного господарства України.

З 90-х рр. ХХ ст., у період незалежності України, земля почала розглядатися як об'єкт бухгалтерського обліку. Це твердження розвивалося та набувало все більшого розповсюдження. У цей період землю було віднесено до складу основних засобів, також відбулася зміна форм власності на земельні ресурси, що активізувало розвиток земельних відносин та обліку операцій із землею [1, с. 114].

У результаті паювання відбулося становлення приватної власності на землю, яка повинна була забезпечити найбільш раціональне та ефективне використання земель і створення конкурентоспроможного національного агропромислового комплексу. Однак здійснювана в Україні земельна реформа не вирішила поставлених перед нею завдань [8, с. 132].

Отже, дослідивши періодизацію земельних реформ в Україні та здійснивши аналіз розвитку законодавчої бази, що регулює побудову та ведення обліку земельних відносин у сільському господарстві, можна виділити такі етапи реформування форм власності на землю в Україні (рис. 2).

Основним нормативним документом, який регулює земельні відносини в Україні, є Конституція України, у статті 13 якої визначено, що земля, як і інші природні ресурси, що знаходяться в межах території України, є об'єктами права власності Українського народу. При цьому, кожний громадянин має право користуватися природними об'єктами права власності народу відповідно до закону.

У 1996–1998 рр. активно продовжується розвиток земельної реформи. Верховною Радою України прийняті закони «Про плату за землю» (1996 р.), «Про сільськогосподарську кооперацію» (1997 р.), «Про оренду землі»

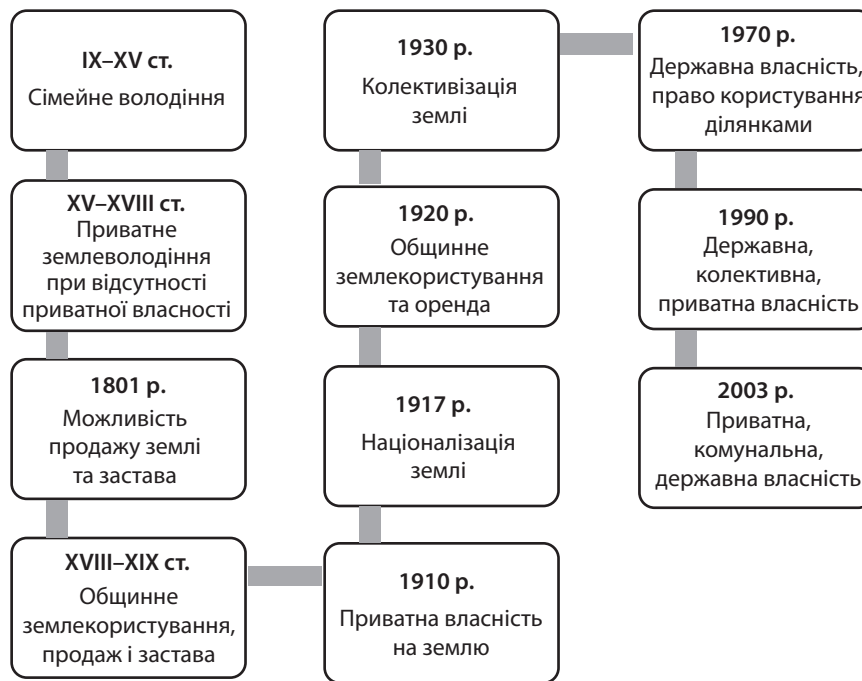


Рис. 2. Історичні етапи реформування форм власності на землю на території України

Джерело: авторська розробка.

(1998 р.). Деякі нормативні документи, прийняті того часу, використовуються в Україні й досі.

Колективні сільськогосподарські підприємства проіснували не довго, тому що держава не отримала очікуваних результатів, а, швидше, навпаки, – з кожним роком обсяг сільськогосподарського виробництва йшов на спад. Саме тому у 1999 р. було проголошено Указ Президента «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки», відповідно до якого реформувалися колективні сільськогосподарські підприємства на засадах приватної власності на землю.

Ще одним важливим етапом земельного реформування було прийняття Земельного Кодексу у 2001 р. Згідно з ним в Україні є три форми власності на землю: приватна, комунальна та державна. Він регулює питання всіх земель України, набуття та реалізації прав на землю, гарантій прав на землю, охорони земель та відповідальність за порушення земельного законодавства.

Починаючи з періоду незалежності, українським урядом затверджено законодавчі акти із земельних відносин, проведено земельну реформу, але не забезпечено механізм реалізації норм прийнятих законодавчих актів. Одним із ефективних засобів приведення в дію норм законів щодо земельних ресурсів є включення їх до системи бухгалтерського обліку через створення відповідних методик [1, с. 114].

Завершальним етапом земельної реформи стало прийняття Закону України «Про державний земельний кадастр». Саме в кадастрі здійснюється кількісний облік земель на території України. Відомості, внесені у державний кадастр, носять публічний характер, тому жителі України у відкритому доступі мають можливість відкритого доступу до інформації про місце розташування

та правовий режим земельних ділянок, їх оцінку, класифікацію земель, їх кількісну та якісну характеристику.

У 2011 р. Верховною Радою України був зареєстрований проект закону «Про обіг земель сільськогосподарського призначення». Згідно з його нормами землі сільськогосподарського призначення набували властивостей товару, також вступав у дію дозвіл на продаж сільськогосподарських земель в Україні. Кабінет Міністрів спочатку очікував ухвалення проекту Закону «Про обіг земель сільськогосподарського призначення» до кінця грудня 2016 р. Замість цього Верховна Рада в кінці жовтня продовжила до 2018 р. мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, введений у 2002 р.

Бухгалтерський облік земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств регулює низка законодавчих і нормативних актів. Земельні ділянки обліковуються як на балансі підприємства, так і на позабалансових рахунках. Місце їх відображення залежить від форми власності на земельні ресурси та об'єктів бухгалтерського обліку. У сучасній системі бухгалтерського обліку виділяють такі об'єкти земельних відносин: земельні ділянки, права користування земельними ділянками та капітальні витрати на поліпшення земель.

Відповідно до чинного законодавства в Україні та діючої методики обліку землі сільськогосподарського призначення не включені в економічний оборот сільськогосподарських підприємств, адже активи, що не належать підприємству і знаходяться в його користуванні на правах операційної оренди, не обліковуються на балансі підприємств-орендарів. А оскільки діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, забороняється внесення права на земельну частку (пай) до статутних капіталів господарських товариств.

## ВИСНОВКИ

Отже, рівень розвитку бухгалтерського обліку земельних ресурсів у різних історичних періодах був неоднаковим. На нього значний вплив мали земельні реформи, що здійснювалися в той чи інший період. На основі систематизації облікової літератури, історичної літератури та інших джерел у статті графічно відображено загальну періодизацію земельних реформ на території України. Процес земельних реформ на території України умовно розділено на чотири етапи, кожен з яких, своєю чергою, включає в себе по п'ять найбільш значимих етапів реформування.

Форми власності на земельні ділянки також постійно змінювалися під впливом часу, переходячи від колективної до приватної та навпаки. На основі цього систематизовано історичні етапи реформування форм власності на землю на території України. Виділено, які форми власності на землю були актуальними в той чи інший період розвитку.

На сучасному етапі реформування бухгалтерського обліку земельних ресурсів необхідно визначити пріоритетні напрямки для можливості належної побудови системи бухгалтерського обліку земель на сільськогосподарських підприємствах. ■

## ЛІТЕРАТУРА

- 1. Замула І. В., Малюга Н. М.** Методологічні засади бухгалтерського обліку складових природно-ресурсного потенціалу: історико-правові передумови. *Вісник економічної науки України*. 2011. № 20. С. 112–118.
- 2. Лановик Б. Д., Матисякевич З. М., Матейко Р. М.** Економічна історія України і світу: підручник. Київ: Вікар, 1999. 737 с.
- 3. Мних Є. В., Швець В. Є., Яремко І. Й.** Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти). Львів: Каменяр, 2000. 208 с.
- 4. Остапчук Т. П.** Обліково-правові аспекти генезису земельних відносин. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9 (2). С. 529–537.

**5. Соколов Я. В.** Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: учеб. пособ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

**6. Столыпин П. А.** Думские речи. М.: Знание, 1990. 64 с.

**7. Третяк А., Дорош О. С.** Управління земельними ресурсами. Київ: ТОВ «Август Трейд», 2008. 462 с.

**8. Шульга О.** Історія розвитку земельних відносин в Україні. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2010. № 4. С. 123–134.

**Науковий керівник – Бруханський Р. Ф.**, доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу Тернопільського національного економічного університету

## REFERENCES

Lanovyk, B. D., Matysiakievych, Z. M., and Mateiko, R. M. *Ekonomichna istoriia Ukrainy i svitu* [Economic History of Ukraine and the World]. Kyiv: Vikar, 1999.

Mnykh, Ye. V., Shvets, V. Ye., and Yaremko, I. I. *Rozvytok obliku v Halychyni (istorychni ta metodolohichni aspekty)* [Development of accounting in Galicia (historical and methodological aspects)]. Lviv: Kameniar, 2000.

Ostapchuk, T. P. "Oblikovo-pravovi aspekty henezysu zemelnykh vidnosyn" [Cognitive-legal aspects of the genesis of land relations]. *Ekonomichni nauky. Ser.: Oblik i finansy*, no. 9 (2) (2012): 529-537.

Sokolov, Ya. V. *Bukhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dney* [Accounting: from the sources to our days]. Moscow: Audit; YuNITI, 1996.

Stolypin, P. A. *Dumskiye rechi* [Duma speeches]. Moscow: Znaniye, 1990.

Shulha, O. "Istoriia rozvytku zemelnykh vidnosyn v Ukraini" [History of development of land relations in Ukraine]. *Visnyk KNTEU*, no. 4 (2010): 123-134.

Tretiak, A., and Dorosh, O. S. *Upravlinnia zemelnymy resursamy* [Land Management]. Kyiv: Avhust Treid, 2008.

Zamula, I. V., and Maliuha, N. M. "Metodolohichni zasady bukhhalterskoho obliku skladovykh pryrodno-resursnoho potentsialu: istoryko-pravovi peredumovy" [Methodological principles of accounting of components of natural resource potential: historical and legal preconditions]. *Visnyk ekonomichnoi nauky Ukrainy*, no. 20 (2011): 112-118.