

УДК 657.421

DOI: 10.31891/2307-5740-2019-274-5-172-176

ОВОД Л. В., ВАЛЬКОВА Н. В.
Хмельницький національний університет

КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЯК ОБ'ЄКТІВ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ НА МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

У статті обґрунтовані додаткові критерії визнання основних засобів як об'єктів обліку та формування амортизаційної політики машинобудівних підприємств. Проаналізовано базові поняття, що визначають порядок визнання основних засобів як активів підприємств відповідно до чинного законодавства на робіт науковців. Запропоновано визнання об'єктів основних засобів як об'єктів амортизації доповнити критеріями: належність підприємству на засадах права власності або інших юридичних прав; можливість ідентифікації об'єкту для нарахування амортизації у розрізі класифікаційних груп підприємства; кількість відокремлених предметів для нарахування амортизації; місце експлуатації. Наведено основні класифікаційні ознаки об'єктів основних засобів для формування амортизаційної політики в момент його надходження і визнання, характерні для машинобудівних підприємств. Доведено, що прийняття управлінських рішень щодо вибору релевантних класифікаційних ознак основних засобів у формуванні амортизаційної політики мають як кількісний, так і якісний вплив на основні показники діяльності суб'єктів господарювання.

Ключові слова: основні засоби, визнання основних засобів, амортизаційна політика, витрати.

OVOD L., VALKOVA N.
Khmelnyskyi National Universit

CRITERIA FOR RECOGNITION OF FIXED ASSETS AS OBJECTS OF DEPOSITORY POLICY AT MACHINE-BUILDING ENTERPRISES OF UKRAINE

The article substantiates additional criteria for recognition of property, plant and equipment as accounting objects and formation of depreciation policy of machine-building enterprises. The basic concepts of determine the order of recognition of property, plant and equipment in assets of enterprises are analysed in accordance to the current legislation and to the works of scientists. It is proposed to recognize the property, plant and equipment as depreciation objects by the following criteria: belonging to an enterprise based of ownership or other legal rights; the ability to identify the object for depreciations in the context of enterprise classification groups; the number of separate items for depreciation; place of operation. The main classification of the assets of property, plant and equipment for the formation of depreciation policy at the moment of there receipt and recognition is recognized grouping by belonging to the enterprise, type of activity, participation in the production process, by purpose, direction of use and by kind of products. In addition, machine-building enterprises are proposed to group the fixed assets by existing technological processes (forging, foundry, mechanical, thermal, metal and assembly), production phases (procurement, processing, assembly), individual technological operations and the nature of their implementation, as well as types of equipment, used in a particular process, phase, or operation. Separation of various classification features is conditioned by time requirements, shows the applied value of the developed classification of groups and types of equipment for the further establishment of useful lives and methods of depreciation. It has been proved, managerial decisions regarding the selection of relevant classification features of property, plant and equipment in the formation of depreciation policy have both quantitative and qualitative impact on the main performance indicators of machine-building entities.

Keywords: property, plant and equipment, recognition of fixed assets, depreciation policy, expenses.

Постановка проблеми. Основні засоби машинобудівних підприємств становлять найбільшу частину їх активів та біля 80–100% вартості необоротних активів, що амортизуються. Водночас, амортизаційні відрахування є складовою витрат суб'єктів господарювання та одним з основних джерел оновлення засобів праці. Отже, сума амортизаційних відрахувань суттєво впливає на розмір витрат, фінансові результати, фінансовий стан підприємства. Тому у розробці амортизаційної політики щодо основних засобів підприємства слід враховувати та активно використовувати її інструменти й елементи. Слід зазначити, що формування амортизаційної політики починається ще на етапі визнання її об'єктів, тому заслуговує на увагу розширення критеріїв визнання основних засобів машинобудівного підприємства, а вирішення цього завдання можливе за кваліфікованих дій в сфері прийняття і реалізації оперативного-тактичних рішень облікового персоналу. Такі управлінські рішення за своєю сутністю є не стільки кількісними, як якісними, незважаючи на те, що в результаті мають сприяти поліпшенню показників діяльності, адже вони відобразяться на структурі і обсягах фінансових потоків підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питаннями обліку, визнання та первісної оцінки основних засобів займалися такі вчені, як В.С. Белозерцев [5], С.М. Кафка [7], І.В. Кононова [8], І.Я. Максименко [9], О.В. Руденко [12], В.М. Якубів [14]. Науковці переважно зосереджують увагу на обліку основних засобів, їх оцінці, питанням використання Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) в Україні, порівнянні національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку з МСФЗ.

Виділення невирішених частин загальної проблеми. Залишилися невирішеними проблеми методологічного характеру, до яких, зокрема, слід віднести питання доповнення критеріїв визнання основних засобів як об'єктів обліку та формування амортизаційної політики підприємства.

Мета статті полягає у дослідженні особливостей визнання основних засобів у законодавчих документах та розробка практичних рекомендацій щодо розширення його критеріїв для формування ефективного амортизаційної політики машинобудівних підприємств

Вклад основного матеріалу дослідження. Для того, щоб об'єкт основних засобів був визнаний елементом витрат в сумі амортизаційних відрахувань, передусім необхідно, щоб він був визнаний і оцінений підприємством як актив відповідно до вимог законодавства. Зазначимо, що етап визнання об'єкту амортизації є досить важливим, оскільки на ньому базується відокремлення певного об'єкту основних засобів для віднесення його до активу щодо якого буде здійснюватись амортизаційна політика. Він є вирішальним у подальшій роботі адміністративного персоналу відносно конкретного об'єкту і підприємства в цілому та притаманний і податковому обліку.

Основними критеріями визнання об'єкту основних засобів як активу за П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства фінансів України №92 від 27.04.2000 р., є очікуване отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкту та достовірність його оцінка (п.6 П(С)БО 7 «Основні засоби») [3]. Водночас, згідно з п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р., «активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання котрих, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому» [2].

Отже, не менш важливою умовою для визнання в обліку основних засобів є їх підконтрольність. Так, підприємство може контролювати актив лише в разі володіння правами на отримання майбутніх економічних вигод від його використання та здатності обмежувати доступ інших суб'єктів господарювання до таких вигод. Як правило, контроль супроводжується наявністю права власності.

Науковці виділяють такі критерії для визнання основних засобів [11]:

- 1) контрольованість;
- 2) матеріальність;
- 3) строк корисного використання (експлуатації) понад рік або операційний цикл, якщо він довший за рік;
- 4) отримання в майбутньому економічних вигід від використання такого активу;
- 5) можливість достовірної оцінки;
- 6) призначення — використання в процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій.

В контексті критерію контрольованості зауважимо, що належність підприємству об'єктів (в т.ч. основних засобів) є обов'язковою умовою, оскільки під визнання активом за П(С)БО 14 «Оренда» від 28.07.2000 № 181 в редакції від 09.08.2013 р. підпадають об'єкти, які приносять підприємству економічні вигоди, але не є власністю суб'єкту господарювання.

Наприклад, досить часто підприємство використовує орендовані основні засоби на засадах операційної оренди. Вказані об'єкти надійшли в результаті минулих подій, контролюються і оцінюються економічні вигоди від їх використання, мають достовірну оцінку, але в той же час в балансі підприємства не відображаються. Таким чином, це не активи, а «цінності», хоча і приносять економічні вигоди.

Крім цього, основні засоби, отримані у фінансову оренду відображаються в балансі, але право власності на ці активи може передаватися або не передаватися орендарю по закінченню строку оренди. Проте, вказані об'єкти є активами, які тимчасово контролюються підприємством, приносять економічні вигоди, оцінка їх достовірно визначена. Водночас, можливості використання цих засобів праці обмежуються угодою з орендодавцем щодо права власності на об'єкти, строку їх корисного використання, визначенням первісної вартості (найменшої з двох оцінок: справедливої вартості або теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів) і ліквідаційної вартості (гарантованої).

Однак, визначені критерії, на нашу думку, не є достатніми. Оскільки у визнанні об'єкту активом вбачається можливість його подальшого використання на підприємстві, вважаємо за доцільне доповнити зазначені критерії наступними: 1) належність підприємству на засадах права власності або інших юридичних прав; 2) можливість ідентифікації об'єкту для нарахування амортизації.

Після ґрунтовного вивчення та узагальнення різних концепцій щодо визнання об'єктів основних засобів як об'єкту амортизації нами виділено такі критерії [10]:

- отримання внаслідок минулих подій;
- можливість ідентифікації об'єктів (об'єкту);
- ймовірність використання об'єкту на підприємстві (для виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій);
- відповідність критеріям віднесення до активів і до основних засобів зокрема;
- належність підприємству на засадах права власності або іншого юридичного права;
- властивість приносити економічні вигоди в майбутньому від його використання;
- строк корисного використання (експлуатації) понад рік або операційного циклу, якщо він довший за рік;

- можливість достовірної оцінки;
- кількість відокремлених предметів для нарахування амортизації;
- належність до певної класифікаційної групи;
- місце експлуатації.

Існування об'єкту амортизаційної політики фіксується відповідними первинними документами, які підтверджують факт надходження його на підприємство з різних джерел і причин та введення в експлуатацію (наприклад, в момент надходження, це накладні, акти приймання-передачі, паспорти з технічними характеристиками, нотаріальне посвідчення для будівель і транспортних засобів, державна реєстрація для об'єктів оренди; "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" (№ОЗ-1) при введенні в експлуатацію і зарахуванні на баланс).

На етапі визнання засобів праці приймається управлінське рішення щодо можливості та напрямку їх використання. Об'єкт основних засобів може використовуватися у виробничій діяльності підприємства, для забезпечення соціально-культурних функцій. Відповідність критеріям віднесення об'єктів до основних засобів встановлена також п. 7 МСБО 16 «Основні засоби» [4], та пп. 14.1.138 Податкового Кодексу України від 02.12.2010 р., № 2755-VI [1] для дотримання вимог податкового законодавства.

В процесі визначення кількості об'єктів для нарахування амортизації необхідно враховувати його конструктивні елементи, які можуть мати різні функції, строк та напрямки використання. Ідентифікація об'єктів відбувається ще на етапі їх визнання і оцінки. Без відокремлення окремого об'єкту, як активу для амортизації, неможливі ні його визнання, ні його оцінка. У випадку придбання об'єкту основних засобів, що складається з різних частин істотного значення набувають критерії віднесення до окремого об'єкту основних засобів. Відповідно до п.4 П(С)БО 7 «Основні засоби» об'єктом основних засобів є:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення,

що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;

– інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою [3].

Водночас, у п.4 П(С)БО 7 зазначено, що у разі якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремі об'єкти основних засобів. Подібні (однорідні) об'єкти – об'єкти, які мають однакоє функціональне призначення та однакоє справедливу вартість [3]. Отже, об'єктом основних засобів може бути як кожна окрема частина, так і комплекс таких частин, які мають однакоє призначення, строк корисного використання або справедливу вартість.

Таким чином, підприємство самостійно оцінює, який з варіантів найбільше відповідає характеру використання об'єкту, що надійшов, саме на цьому підприємстві і приймає рішення щодо обліку як одного або кількох для використання й нарахування амортизації. Класифікація основних засобів для нарахування амортизації тут має принципове значення, оскільки при цьому відбувається об'єднання їх у групи за певною ознакою. Кожна група має свій визначений строк корисного використання (експлуатації) та обраний метод амортизації (рис. 1).



Рис. 1. Напрямки класифікації об'єктів основних засобів для формування амортизаційної політики в момент його надходження і визнання

Віднесення об'єкту основних засобів до певної класифікаційної групи визначає і місце його експлуатації, якими можуть бути саме підприємство, його філія, цех, дільниця, відділ тощо.

Оскільки машинобудівні підприємства належать до найскладніших промислових підприємств, а асортимент їх продукції є досить широким, для них характерне велике різноманіття технологічного обладнання. Тому класифікацію об'єктів амортизації доцільно здійснювати відповідно до технологічних процесів (кувальні, ливарні, механічні, термічні, металопокриття та складальні), фаз виробництва (заготівельна, оброблення, складання), окремих технологічних операцій та характеру їх здійснення, а також видів обладнання, яке використовується у тому чи іншому процесі, фазі чи операції (табл. 1).

Таблиця 1

Групування активної частини основних засобів машинобудівних підприємств за технологічними процесами для нарахування амортизації*

Технологічні процеси	Групи обладнання
Кувальні	Агрегати, кувальні і штампувальні молоти, горизонтально-кувальні машини, автоматизовані преси, кривошипні гарячо-штампувальні преси, кувально-штампувальні преси
Ливарні	Формові машини, пісcomedети, стержневі машини, прості очисні барабани, столи і камери, гідрокамери, плавильні печі, змішувальні бігуни, сушильні печі та шафи тощо
Механічні	Верстати: токарні, фрезерні, стругальні, револьверні, свердлильні та ін.
Термічні	Основне обладнання (термічні печі, установки для наскрізного і поверхневого нагріву токами, установки з газокисневим полум'ям, холодильники тощо), допоміжне та обслуговуюче
Метало-покриття	Барабани, напівавтомати та автомати різного типу, шліфувально-полірувальні верстати, заготівельні барабани тощо
Складальні	Зварювальні машини, конвесери, обладнання для випробовування, обкатування, фарбування і приймання складених виробів, підйомно-транспортне обладнання

* побудовано автором на основі [6; 13]

Виокремлення різноманітних класифікаційних ознак технологічних процесів, уточнення видів обладнання, зумовлене вимогами часу, покаже прикладну цінність розробленої класифікації груп та видів обладнання, насамперед, для подальшого встановлення строків корисного використання та методів амортизації. Деталізація об'єктів амортизації залежить від конкретного машинобудівного підприємства, від його спеціалізації, розмірів, асортименту продукції, ступеню експлуатації засобів праці тощо.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Критичний аналіз і узагальнення суджень провідних науковців щодо обліку та визнання основних засобів показав, що більшість вчених розглядає такі з них, як: вартісна та видова варіативність основних засобів, встановлення оптимальних строків корисного їх використання та методів амортизації. З урахуванням того, що вказані інструменти лежать переважно в вартісній площині і є основними важелями в процесі прийняття управлінських рішень щодо формування амортизаційної політики підприємства, запропоновано додатково аналізувати ще інструменти якісного характеру, оскільки професійні судження управлінського персоналу мають подальший вартісний вплив на ефективність амортизаційного процесу. Зокрема, уточнено критерії визнання об'єктів амортизаційної політики щодо основних засобів, а також деталізовано класифікаційні ознаки активної частини засобів праці машинобудівних підприємств.

Література

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства Фінансів України № 73 від 07.02.2013 року. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства Фінансів України № 92 від 27.04.2000 року. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929_014.
5. Белозерцев В.С. Методологічні аспекти оцінки основних засобів за міжнародними стандартами / В.С. Белозерцев, А.Г. П'ятіна // Глобальні та національні проблеми економіки : електрон. наук. вид. – 2017. – Вип. 20. – С. 240–244.
6. Жежуха В.Й. Класифікація технологічних процесів машинобудівних підприємств як основи встановлення рівня їх інноваційності / В.Й. Жежуха // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2008. – № 635. – С. 163–175.
7. Кафка С. М. Облік надходження необоротних активів та формування їх первісної вартості [Електронний ресурс] / С.М. Кафка // Ефективна економіка. – 2017. – № 4. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5549/>.
8. Кононова І. В. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / І. В. Кононова, А. О. Бакум // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2016. – Вип. 6(2). – С. 19–23.
9. Максименко І. Я. Особливості визнання в бухгалтерському та податковому обліку об'єктів основних засобів в управлінні діяльністю підприємства / І. Я. Максименко, А. А. Тронькіна // Агросвіт. – 2019. – №19. – С. 47–51.
10. Овод Л. В. Визнання об'єктів основних засобів – перший крок у побудові амортизаційної політики підприємства / Л. В. Овод // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : збірник тез доповідей Другої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 24–25 лютого 2005 р.). – Тернопіль : ТАНГ, 2005. – Ч. 2. – С. 389–391.
11. Основні засоби: визнання та класифікація [Електронний ресурс] // Інтерактивна бухгалтерія. – 2017. – № 94 – Режим доступу : <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/596>.
12. Руденко О.В. Облік основних засобів за МСФЗ в умовах національної системи оподаткування / О.В. Руденко, О.М. Кондратюк // Ефективна економіка. – 2018. – № 2. – Режим доступу : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2018/33.pdf.

13. Скорик О. О. Оптимізація амортизаційної політики підприємств машинобудівної галузі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / Скорик О. О. – Тернопіль, 2012. – 20 с.
14. Якубів В. М. Облік основних засобів: національний та міжнародний аспекти / В. М. Якубів, Д. І. Шеленко, Л. С. Сас // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 11. – С. 375–380.

References

1. Podatkovi kodeks Ukrainy № 2755-VI vid 02.12.2010 r. [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» [Elektronnyi resurs] : zatv. nakazom Ministerstva Finansiv Ukrainy № 73 vid 07.02.2013 roku. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby» [Elektronnyi resurs] : zatv. nakazom Ministerstva Finansiv Ukrainy № 92 vid 27.04.2000 roku. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 16 «Osnovni zasoby» vid 01.01.2012 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929_014.
5. Bielozersev V.S. Metodolohichni aspekty otsinky osnovnykh zasobiv za mizhnarodnymy standartamy / V.S. Bielozersev, A.H. P'iatina // Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky : elektron. nauk. vyd. – 2017. – Vyp. 20. – S. 240–244.
6. Zhezhukha V.I. Klasyfikatsiia tekhnolohichnykh protsesiv mashynobudivnykh pidpriemstv yak osnovy ustanovlennia rivnia yikh innovatsiinosti / V. Y. Zhezhukha // Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politehnika». – 2008. – № 635. – S. 163–175.
7. Kafka S. M. Oblik nadkhozhenia neoborotnykh aktyviv ta formuvannia yikh pervisnoi vartosti [Elektronnyi resurs] / S.M. Kafka // Efektyvna ekonomika. – 2017. – № 4. – Rezhym dostupu : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5549/>.
8. Kononova I. V. Osoblyvosti obliku ta audytu osnovnykh zasobiv zghidno z mizhnarodnymy standartamy [Elektronnyi resurs] / I. V. Kononova, A. O. Bakum // Naukovi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Serii: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo. – 2016. – Vyp. 6(2). – S. 19–23.
9. Maksymenko I. Ya. Osoblyvosti vyznannia v bukhhalterskomu ta podatkovomu obliku ob'ektiv osnovnykh zasobiv v upravlinni diialnistiu pidpriemstva / I. Ya. Maksymenko, A. A. Tronkina // Ahrosvit. – 2019. – №19. – S. 47–51.
10. Ovod L. V. Vyznannia ob'ektiv osnovnykh zasobiv – pershyi krok u pobudovi amortyzatsiinoi polityky pidpriemstva / L. V. Ovod // Ekonomichni i sotsialnyi rozvytok Ukrainy v KhKhI stolitti: natsionalna identychnist ta tendentsii hlobalizatsii : zbirnyk tez dopovidei Druhoi mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii molodykh vchenykh (m. Ternopil, 24–25 liutoho 2005 r.). – Ternopil : TANH, 2005. – Ch. 2. – S. 389–391.
11. Osnovni zasoby: vyznannia ta klasyfikatsiia [Elektronnyi resurs] // Interaktyvna bukhhalteriia. – 2017. – № 94 – Rezhym dostupu : <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/596>.
12. Rudenko O.V. Oblik osnovnykh zasobiv za MSFZ v umovakh natsionalnoi systemy opodatkuvannia / O.V. Rudenko, O.M. Kondratiuk // Efektyvna ekonomika. – 2018. – № 2. – Rezhym dostupu : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2018/33.pdf.
13. Skoryk O. O. Optyimizatsiia amortyzatsiinoi polityky pidpriemstv mashynobudivnoi haluzi : avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk : spets. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / Skoryk O. O. – Ternopil, 2012. – 20 s.
14. Yakubiv V. M. Oblik osnovnykh zasobiv: natsionalnyi ta mizhnarodnyi aspekty / V. M. Yakubiv, D. I. Shelenko, L. S. Sas // Aktualni problemy ekonomiky. – 2015. – № 11. – S. 375–380.

Рецензія / Peer review: 20.09.2019

Надрукована / Printed: 06.11.2019