

В.С.Негоденко, к.е.н., доцент кафедри обліку та аудиту,
Міжнародний університет фінансів

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У даній статті розкривається сутність обліку та аудиту основних засобів та їх відтворення, а також методи їх амортизації. Мета даної статті полягає в обґрунтуванні та виборі найоптимальнішого варіанту розрахунку для підприємства. Визначено вплив основних засобів підприємства на показники його фінансового стану та результатів діяльності. Проаналізовані види відтворення основних виробничих засобів. Досліджені стадії «життєвого циклу» об'єкта основних засобів. Визначено порядок нарахування амортизації об'єктів основних засобів. Визначені елементи внутрішнього аудиту з врахуванням Міжнародних стандартів аудиту. Дослідження проведені в напрямі науково-дослідної роботи кафедри обліку та аудиту «Міжнародний університет фінансів» – «Облік, аналіз та контроль в економічних системах: концепції, стратегії» (№ ДР №0114U000539).

Ключові слова: основні засоби, оновлення, відтворення, відновлення, підтримка, економічна ефективність, рентабельність.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Динамічні ринкові перетворення економічних взаємовідносин суб'єктів господарювання під впливом глобалізації світової економічної системи потребують адекватного відображення звітності підприємства інформації щодо основних засобів. Реформування бухгалтерського обліку та прийняття національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку призвело до вдосконалення форм і змісту фінансової звітності в Україні. Однак, тривалий час існували суттєві принципи неузгодження в частині фінансового та податкового обліку основних засобів. Важливі аспекти організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів досліджено у багатьох наукових працях, зокрема таких вчених, як: Голова С. Ф., Пархоменко О.П., Колеснікової О.М. та ін. [3–5]. Проте виникає проблема наближення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів, що потребує подальшого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор, виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Питання обліку основних засобів та їх відтворення розглядаються в працях зарубіжних

і вітчизняних вчених-економістів. Зокрема, Дж. Меліс вперше описав в обліковій літературі поняття амортизації; В. Белкін та В. Стороженко, досліджуючи роль капітальних інвестицій у процесі відтворення основних засобів, обґрунтували необхідність спеціального режиму накопичення та витрачання амортизаційних відрахувань; А. Мухін займається проблемами амортизації основного капіталу; Л. Бернстайн, Р. Ентоні, Дж. Рис, Рей Вандер Віл та В. Палій, М. Чумаченко, С. Голова, П. Житний та ін. досліджують економічну суть та основні концепції амортизації, питання обґрунтування методів її нарахування й відображення в обліку тощо.

Проблемам обліку відтворення основних засобів приділяється значна увага в працях Г. Кірейцева, Ю. Кириченка, Р. Грачової, Ф. Бутинця, В. Сопка, Н. Ткаченко, С. Голова, М. Пушкаря, Л. Сука, Б. Кругляка, Я. Крупки, В. Леонтьєвої та ін. М. Білуха, Б. Усач, І. Пилипенко, В. Шевчук, В. Пантелєєв, Н. Дорош, А. Кузьмінський, В. Рудницький, О. Редько, О. Петрик, Г. Давидов та ін. досліджують питання організації та методики аудиту операцій з основними засобами.

Разом з тим, глибокі структурні зрушення в економічних механізмах господарювання вимагають подальших наукових досліджень особливостей відтворення основних засобів та вирішення комплексу методологічних і

методичних аспектів їх обліку та внутрішнього аудиту [42, с 49].

Постановка завдання. Основною метою даної наукової статті є дослідження матеріальних активів, які утримує підприємство в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, шляхів формування, основних засобів для підприємств України та вибір найоптимальнішого варіанту рішення цієї проблеми.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Враховуючи значну питому вагу основних засобів у складі необоротних активів суб'єктів господарювання, можна стверджувати також і те, що вони здійснюють суттєвий вплив на показники фінансового стану підприємств, в тому числі на фінансові результати (рис. 1).

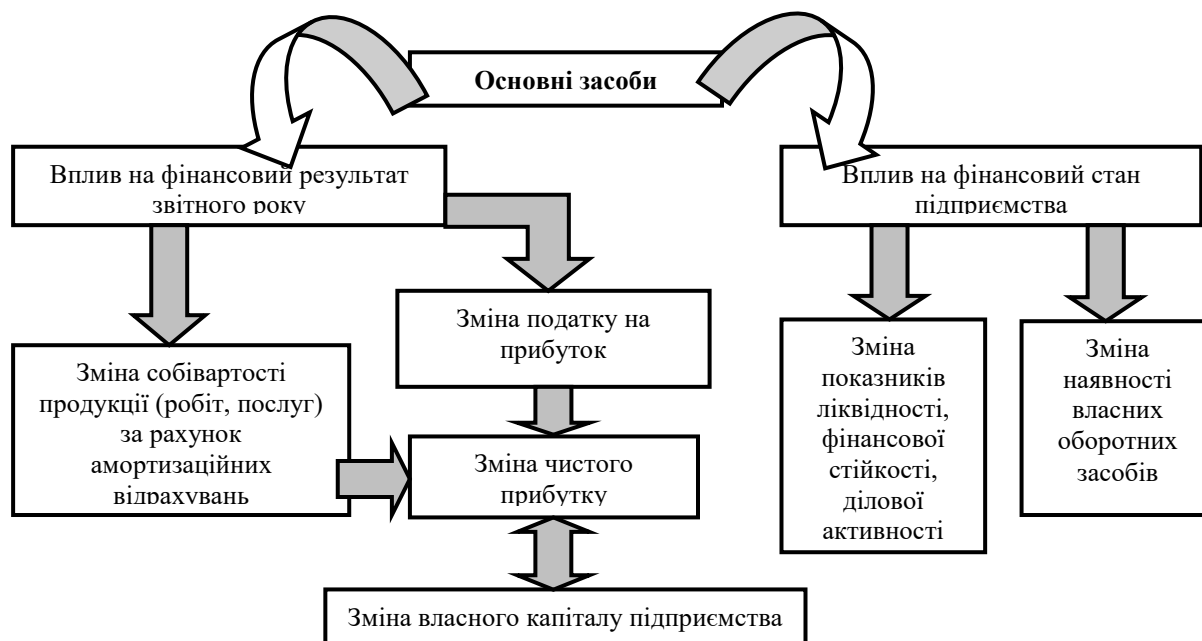


Рис. 1. Вплив основних засобів підприємства на показники його фінансового стану та результатів діяльності

Розроблено автором на основі [1; 2; 3; 6]

Окреслений вплив відбувається внаслідок закладення у собівартість продукції амортизації, яка залежить від вартості основних засобів, обраного методу амортизації, а відтак – прямо пропорційно впливає на отримання підприємством прибутку від операційної діяльності, величину прибутку до оподаткування та чистого прибутку. Водночас, кількісний та якісний склад основних засобів безпосередньо здійснює вплив на фінансовий стан підприємства. Так, зміна основних засобів впливає на ліквідність підприємства, надмірне завантаження виробничими потужностями призводить до зниження показників оборотності власних засобів і, як наслідок, до втрати підприємством його фінансової незалежності [2, с. 52].

Тому важливою умовою успішного функціонування суб'єктів господарювання є відповідність розвитку теорії та практики управління основними засобами на кожному підприємстві, що передбачає вдосконалення їх бухгалтерського обліку та аудиту.

Відтворення основних засобів виражається в удосконаленні їх технологічної і галузевої структури, виробничого апарату, підвищенні питомої ваги їх активних елементів [1, с. 37]. Розрізняють просте та розширене відтворення основних засобів (рис. 2). При простому відтворенні в кожному подальшому циклі відбувається створення нових чи відновлення діючих основних засобів у попередній їх кількості та якості. Джерелом фінансування заміни зношених основних засобів є нарахована сума амортизаційних відрахувань [4, с. 55].

При розширеному відтворенні кожного подальшого циклу відбувається кількісне і якісне зростання основних засобів. Джерелом фінансування розширеного відтворення є

використання частини створеного додаткового продукту. Розрізняють екстенсивне та інтенсивне розширене відтворення [7, с. 41].

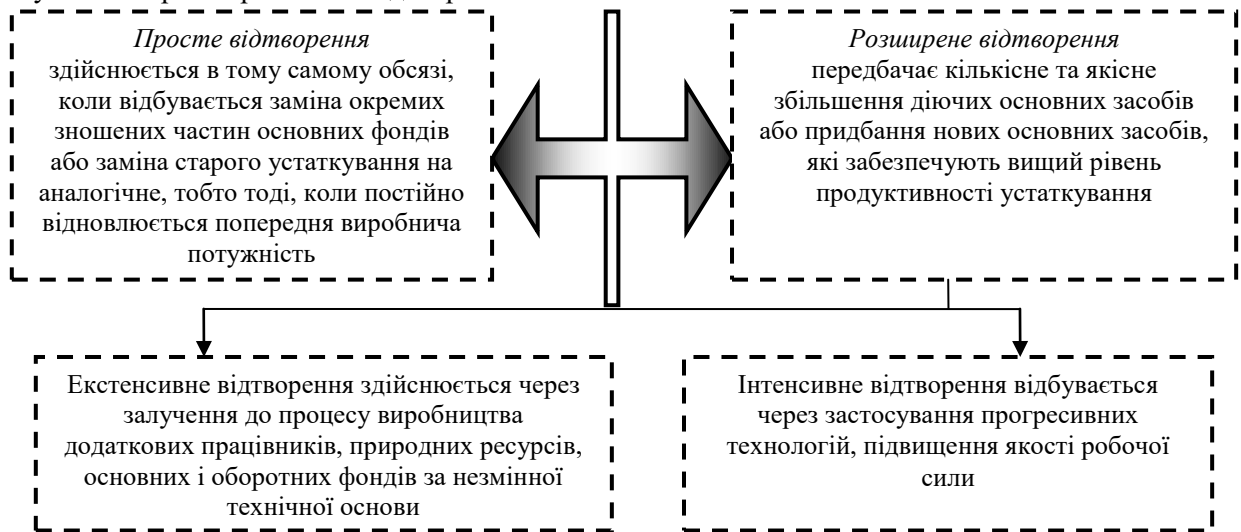


Рис. 2. Види відтворення основних виробничих засобів

Розроблено автором на основі [2; 3; 6]

Якісну характеристику діючих основних засобів відображає показник їх зносу, а динаміку відтворювальних процесів – коефіцієнти оновлення та вибуття. Порівняння показників оновлення і вибуття основних засобів дає уявлення про тип їх відтворення. Якщо показник оновлення вищий, ніж показник вибуття, то відбувається розширене відтворення основних засобів. Рівність їх свідчить про просте відтворення, коли ж вищий показник вибуття основних засобів – відбувається їх звужене відтворення.

Для України характерний інтенсивний процес нагромадження фізично застарілих основних засобів, що негативно позначається на ефективності їх використання.

Згідно з п. 4 П(С)БО 7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання 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).

У пп. 14.1.138 Податкового кодексу наведено термін основні засоби – матеріальні

активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [1, с. 67].

Метою їх використання є отримання економічних вигід шляхом реалізації продукції, що виготовлена за їх допомогою, а також надання послуг, та здавання в оренду цих засобів іншим суб'єктам. Тобто, у господарській діяльності підприємства використовуються засоби праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробництва, вони не змінюють свій початковий зовнішній вигляд протягом тривалого періоду, але поступово зношуються і переносять свою вартість на собівартість

продукції (витрати діяльності) частинами, протягом їх встановленого строку експлуатації за встановленими нормами.

Об'єкт основних засобів визнається активом лише в тому випадку, якщо виконуються такі дві вимоги:

- існує ймовірність того, що в майбутньому підприємство, що використовує даний об'єкт, отримає економічні вигоди від його експлуатації;
- вартість такого об'єкта може бути достовірно визначена.

В інших випадках, за відсутності цих вимог, об'єкт основних засобів не є активом.

У сучасному обліку основних засобів виділяють три облікові стадії (етапи) «життєвого циклу» будь-якого об'єкта на конкретному підприємстві: надходження, коли об'єкт зараховується на баланс, експлуатація, тобто безпосереднє використання об'єкта, перебування його на балансі та вибуття, коли об'єкт списується з балансу [4, с. 29], (рис. 3).



Рис. 3. Стадії «життєвого циклу» об'єкта основних засобів

Розроблено автором на основі [2; 4; 6]

Отже, як засвідчує проведене дослідження, основні засоби є вагомим складовим матеріальним базисом будь-якого підприємства, а їх відтворення – рушійною силою його розвитку та техніко-економічного прогресу.

За сучасних умов господарювання в Україні дискусійним є питання формування облікової політики підприємства. В зв'язку з цим, досить актуальною постає проблема ефективного використання основних засобів, вирішення якої значною мірою залежить від удосконалення амортизаційної політики.

Оскільки в нинішній практиці господарювання амортизаційні відрахування є одним із власних джерел фінансування відтворення основних засобів, а за умови

зниження доходності виробничої діяльності і зменшення можливостей фінансування за рахунок кредитування – чи не основним джерелом інвестицій, тому дослідження питань амортизаційних відрахувань та амортизаційної політики, а також їх нормативне регулювання є запорукою зростання інвестиційної активності суб'єктів господарювання.

Відповідно до П(с)БО 7 «Основні засоби» (далі – П(с)БО 7), амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [1, с. 72].

Порядок нарахування амортизації об'єктів основних засобів представлено на рис. 4.

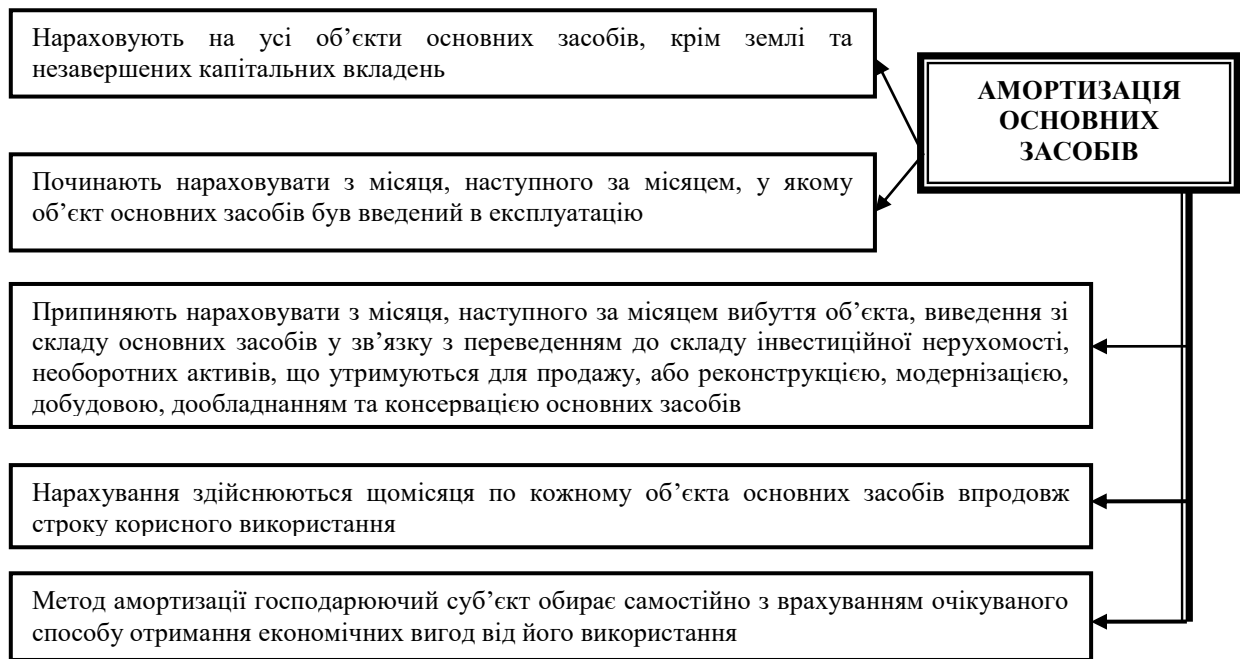


Рис. 4. Порядок нарахування амортизації об'єктів основних засобів

Розроблено автором на основі [1; 2]

Знос та амортизація це взаємопов'язані та обумовлені поняття. Якщо знос вказує на ступінь зміни вартості об'єкта основних засобів від початку їх використання у процесі виробництва, втрачання частини вартості з плином часу та виробничих факторів, то амортизація характеризує, яка частина зносу переноситься на виготовлену продукцію, яка вартість враховується у витрати діяльності звітного періоду, тобто якою є частка спрацювання, зносу основного засобу за конкретний період. Так, поняття зносу є значно ширшим, ніж амортизація, оскільки враховує вартість об'єкта основного засобу, перенесену на продукцію протягом усього строку використання, а амортизація – лише за певний звітний проміжок часу та відноситься до складу витрат виробництва й діяльності. Водночас, знос є передумовою амортизації [1, с. 62].

Щоб підвищити ефективність використання матеріально-технічної бази підприємства, першочергове значення має їх відтворення.

Суть відтворення основних засобів проявляється в ході його постійного руху, що обумовлює необхідність вивчення всього

механізму відтворення основного капіталу. Оборот основного капіталу і його відтворення – тотожні поняття, економічний зміст яких полягає у кругообігу основного капіталу.

Відтворення основних засобів – це процес безперервного їх оновлення та поліпшення, тому часто йдеться про циклічність таких якісних змін. Тобто, відтворення – це безперервне відновлення процесу виробництва товарів, послуг і духовних благ, на основі якого здійснюється відтворення всіх елементів економічної системи – продуктивних сил, техніко-економічних відносин, виробничих відносин (або відносин економічної власності) і господарського механізму [7, с. 84].

Відтворення основних засобів – це сукупність процесів формування і відновлення первісного ресурсу об'єктів основних засобів та покращення його якісних характеристик (рис. 5).

Повний цикл відтворення основних засобів означає загальний період перебування основного капіталу на підприємстві, починаючи від його формування та закінчуючи вибуттям. Проміжною стадією даного процесу є відновлення об'єктів основних засобів.

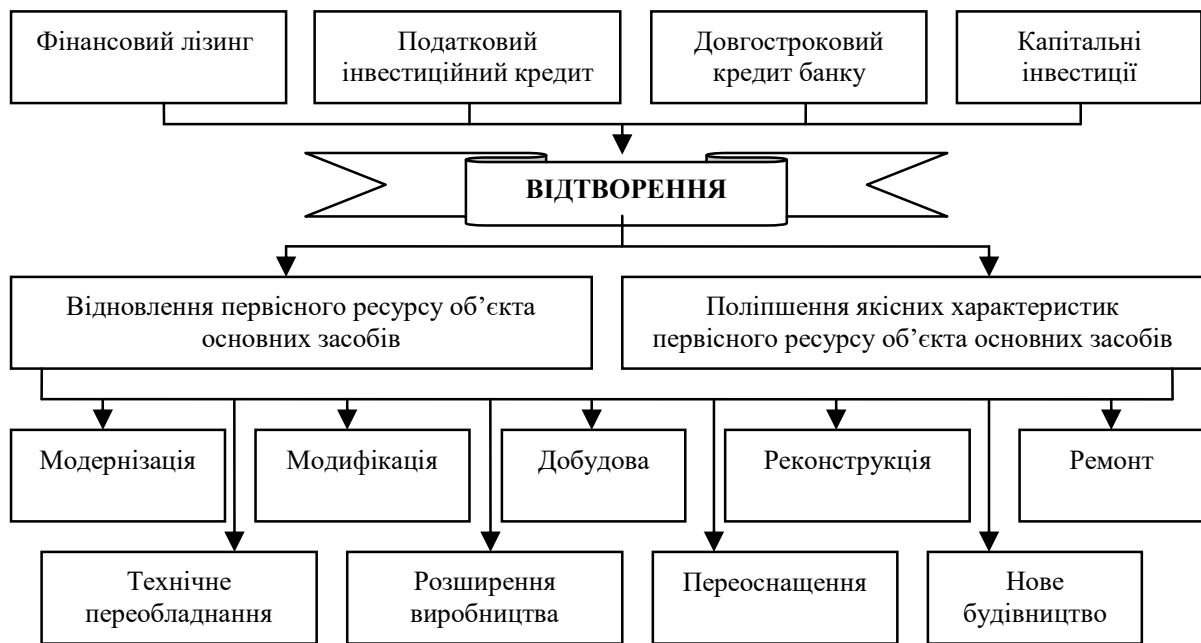


Рис. 5. Класифікація відтворення основних засобів

Розроблено автором на основі [2; 3]

Поліпшення основних засобів – це зміна якісних характеристик первісного ресурса об'єктів основних засобів з метою надання їм нових властивостей та функцій, розширення можливостей їх застосування та відшкодування фізичного і морального зносу даних об'єктів, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання даного об'єкта (наприклад, зростає очікуваний термін корисного використання об'єкта, кількість та/або якість продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом) [6, с. 73].

Строк корисного використання – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

До найважливіших характеристик основних засобів, які так чи інакше впливають на отримуваний економічний ефект внаслідок їх експлуатації, окрім терміну служби, відносять: продуктивність, матеріаломісткість, енергомісткість, витрати, пов'язані з підтриманням об'єкта в робочому стані впродовж усього строку його експлуатації (на змащення, налагодження, заміну частин та елементів тощо) [7, с. 87].

Не всі об'єкти основних засобів є носіями вище вказаних характеристик, а деякі мають і свої певні специфічні ознаки, які принципово впливають на визначення одержуваних економічних вигод від їх експлуатації (наприклад, автомобілі, термін служби яких визначається пробігом, а не роками чи кількістю виготовленої продукції). Тому до оцінки кожного об'єкта основних засобів необхідно підходити в індивідуальному порядку та зважено підбирати техніко-економічні критерії. Крім того, важливо пам'ятати, що в нормальному режимі експлуатації об'єкта основних засобів не має потреби переглядати майбутні економічні вигоди, які приносить його використання, оскільки це відбувається ще в момент придбання. Якщо змінюються техніко-економічні параметри, то це є першою причиною для визначення і змін очікуваних економічних вигод.

Крім того, важливо пам'ятати, що в нормальному режимі експлуатації об'єкта основних засобів не має потреби переглядати майбутні економічні вигоди, які приносить його використання, оскільки це відбувається ще в момент придбання. Якщо змінюються техніко-економічні параметри, то це є першою причиною для визначення і змін очікуваних економічних вигод.

Здійснення усіх видів поліпшень стосуються як власних основних засобів, так і отриманих на правах лізингу. В процесі експлуатації частина основних засобів може переходити на ремонт та поліпшення, консервацію або виводитися зі складу активів, які потребують відтворення. Основні засоби можуть зазнавати поліпшення у формі модернізації, модифікації, дообладнання, добудови, реконструкції тощо [6, с. 91].

Модернізація – це комплекс заходів по вдосконаленню конструктивних характеристик об'єкта основних засобів з метою підвищення продуктивності його експлуатації, економії ресурсів, забезпечення відповідності технологічних можливостей даного об'єкта рівню сучасних технічних і технологічних вимог тощо.

Модифікація – це заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг).

Реконструкція – це комплекс заходів по внесенню в конструкцію об'єкта основних засобів змін, які забезпечать підвищення ефективності використання виробничих потужностей підприємства.

Добудова – це комплекс заходів по збільшенню кількості місць (площі) будівлі.

Дообладнання – комплекс заходів щодо заміни та об'єднання окремих об'єктів основних засобів у комплекси на існуючих виробничих площах без довготривалої зупинки основного виробництва та консервації таких основних засобів.

Фонд відновлення – це джерело формування інвестиційних ресурсів для відтворення і покращення первісного ресурсу об'єктів основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (витрати на технічний огляд, технічне обслуговування, поточний ремонт та капітальний ремонт, який полягає у приведенні трьох і більше базових елементів об'єкта основних засобів до справного та працездатного стану, при цьому вартість останнього не є суттєвою стосовно вартості об'єкта основних засобів), включаються до складу витрат звітного періоду.

Витрати, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів (витрати на поліпшення, капітальний ремонт, який полягає у заміні трьох і більше базових елементів об'єкта основних засобів, при цьому вартість останнього є суттєвою стосовно вартості об'єкта основних засобів) включаються до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів [3, с. 69].

Консервація основних засобів підприємства – це систематизований комплекс заходів, спрямованих на довгострокове зберігання основних засобів у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування. Таким чином, об'єкти основних засобів суб'єктів господарювання можна законсервувати, якщо за технічним та економічним обґрунтуванням використання їх подальшому виробництві визнано тимчасово недоцільним [1, с. 82].

Під час консервації та розконсервації основні засоби підприємств ремонтуються та приводяться у стан, що забезпечує збереження технологічного обладнання, будівель і споруд, а також безпеку працівників, охорону навколишнього природного середовища.

На сучасному етапі підприємства намагаються постійно підвищувати рівень ефективності використання основних засобів. Індикатором цього є обсяги виготовленої продукції, що залежать від екстенсивного та інтенсивного завантаження машин та обладнання, тобто від визначеного фонду часу продуктивного використання засобів праці протягом календарних періодів часу (доба, місяць, рік) та ступеня експлуатованості об'єктів основних засобів. Тому суб'єкти господарювання прагнуть вживати усіх необхідних заходів задля підвищення показників екстенсивного та інтенсивного навантаження, зокрема, останнього, оскільки воно, хоча і потребує певних капітальних вкладень, але й приносить відповідні доходи [4, с. 92].

У зв'язку із розвитком ринкових відносин в бухгалтерському обліку операцій з основними засобами відбулися кардинальні зміни, що, головним чином, вплинули на процедури аудиту, особливості його здійснення та підведення підсумків.

Внутрішній аудит дозволяє виявити причини виникнення помилок та недоліків в звітній документації і господарській діяльності підприємства та усунути їх, а також попередити виникнення.

Внутрішній аудит – це невід’ємна складова системи управління підприємством, яка покликана попередити на підприємстві факти шахрайства персоналу, забезпечити збереження активів, здійснювати внутрішній консалтинг тощо [6, с. 97].

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики внутрішній аудит – це «діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб’єкта господарювання і яку виконує окрема служба. До функцій внутрішнього аудиту входить, зокрема, моніторинг системи внутрішнього контролю».

Внутрішній аудит, згідно із Професійними стандартами внутрішнього аудиту, покликаний сприяти досягненню поставлених цілей організації, використовуючи систематизований підхід до оцінки і підвищення ефективності систем управління ризиками, контролю та корпоративного управління.

Головна увага внутрішнього аудиту зосереджена на перевірці, аналізуванні та моніторингу інформаційної системи, включаючи систему бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю, вивченні фінансової і операційної інформації, дослідженні економічності та ефективності операцій [7, с. 98].

Згідно МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» внутрішній аудит складається з таких елементів:

1. Моніторинг внутрішнього контролю. Впровадження адекватного внутрішнього контролю входить до обов’язків управлінського персоналу та вимагає його постійної уваги. Управлінський персонал покладає на внутрішній

аудит відповідальність щодо перевірки внутрішнього контролю, моніторингу його функціонування, а також надання рекомендацій з його удосконалення.

2. Перевірка фінансової і господарської інформації. Даний елемент може включати перевірку способів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації цієї інформації і складання звітності про неї та конкретний запит щодо окремих статей, у тому числі детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур.

3. Перевірка економічності і продуктивності діяльності, включаючи нефінансові заходи контролю суб’єкта господарювання.

4. Перевірка дотримання законів, нормативних документів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Мета внутрішнього аудиту відтворення основних засобів – забезпечення достовірної інформації про процес відтворення основних засобів в бухгалтерському і податковому обліку та звітності підприємства. Отже, внутрішній аудит відтворення основних засобів – невід’ємний елемент системи внутрішнього контролю будь-якого господарюючого суб’єкта, який забезпечує необхідною інформацією менеджмент підприємства.

Застосування в практиці внутрішнього аудиту розробленої методики перевірки відтворення основних засобів передбачає можливість підвищити ефективність внутрішнього аудиту повноти, точності, реальності даних про витрати, пов’язані з відтворенням основних засобів, та контролювати їх в місцях виникнення.

Список літератури

1. Податковий кодекс України: за станом на 16.11.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. нар. МФУ №92 від 27.04.00: за станом на 16.11.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
3. Аптекарь С. Оцінка ефективності інвестиційних проектів / С. Аптекарь // Економіка України. – 2007. – №1. – С. 42–49.
4. Бень Т. До визначення економічної ефективності інвестицій / Т. Бень // Економіка України. – 2007. – №4. – С. 12–19.

5. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
6. Караван Н.А. Ефективність використання технічних ресурсів у промисловості: дис. канд. наук: 08.07.01 / Н. А. Караван. – Харків, 2000. – 186 с.
7. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами. – К.: Знання, 2005. – 247 с.

References

1. Tax code of Ukraine: as of 16.11.2012, [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Regulation (standard) accounting 7 «fixed assets», approved. NAC. MFP No. 92 of 27.04.00: 16.11.2012. [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
3. Pharmacist C. Evaluation of investment projects effectiveness / H. Pharmacist // Economy Of Ukraine. – 2007. – No. 1. – P. 42–49.
4. Ben T. By the definition of economic efficiency of investment / Ben T. // Economy of Ukraine. – 2007. – No. 4. – P. 12-19.
5. Zagorodniy A. G. Financial and economic dictionary / A. G. Zagorodniy, GL Voznyuk. – K.: Knowledge, 2007. – 1072 p.
6. Caravan N.And. Efficiency of use of technical resources in the industry: dis. candidate. Sciences: 08.07.01 / N. A. The Caravan. – Kharkov, 2000. – 186 p.
7. Barbel Would Be.F. Audit according to international standards. – K.: Knowledge, 2005. – 247 p.

V. S. Negodenko, Ph.D., *associate professor of accounting and auditing Department, International university of finance*

Features of accounting and audit of fixed assets reproduction

In this article are described the sense of accounting and audit of major means of book-keeping and their reflection and the methods of their depreciation. The main aim of this article consists in substantiation and choosing of more optimal variant of calculation for the enterprise. The influence of major means of the enterprise on the indicators of its financial status and results of activity is determined. The types of reproduction of basic productive assets are analyzed. The stages of the "life cycle" of the object of fixed assets are investigated. A procedure for depreciation of major means is defined. The elements of internal audit with regard to international auditing standards are defined. Studies conducted in the direction of research of accounting and audit «International University of Finance» – «Accounting, analysis and control in economic systems: concepts, strategies» (№ DR №0114U000539).

Keywords: fixed funds, renewal, reproduction, restoration, maintenance, economic efficiency, profitability.

Стаття надійшла до редакції 11.04.2017