
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.42

DOI <https://doi.org/10.32851/2708-0366/2021.7.19>

Пристемський О.С.

доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку і оподаткування,
Херсонський державний аграрно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9743-3563>

Prystemskiy Oleksandr

Kherson State Agrarian and Economic University

МЕТОДИ ОЦІНКИ ТА ПОРЯДОК ВИЗНАЧЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

EVALUATION METHODS AND THE PROCEDURE FOR DETERMINING FAIR VALUE OF BIOLOGICAL ASSETS AND AGRICULTURAL OUTPUT

У статті розглянуто галузеві особливості сільського господарства, які мають суттєвий вплив на організацію, технологію і побудову бухгалтерського обліку. Визначено ключові моменти, які мають вплив на визнання біологічних активів підприємством. Розглянуто Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 30 «Біологічні активи», яким регламентовано визнання активу як біологічного. Визначено важливість питання оцінки під час визначення справедливої вартості на основі ринкової ціни в умовах ринкової економіки в Україні. Розглянуто методіку визначення справедливої вартості біологічних активів у разі відсутності інформації про ринкові ціни. Розглянуто та проаналізовано методи оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Проаналізовано варіанти обчислення справедливої вартості біологічних активів, методіку їх оцінки.

Ключові слова: біологічні активи, бухгалтерський облік, методи, собівартість, оцінка, сільськогосподарська продукція.

В статье рассмотрены отраслевые особенности сельского хозяйства, которые имеют существенное влияние на организацию, технологию и построение бухгалтерского учета. Определены ключевые моменты, которые влияют на признание биологических активов предприятием. Рассмотрено Положение (стандарт) бухгалтерского учета П(С)БУ 30 «Биологические активы», которым регламентировано признание актива как биологического. Определена важность вопроса оценки при определении справедливой стоимости на основе рыночной цены в условиях рыночной экономики в Украине. Рассмотрена методика определения справедливой стоимости биологических активов в случае отсутствия информации о рыночных ценах. Рассмотрены и проанализированы методы оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Проанализированы варианты вычисления справедливой стоимости биологических активов, методика их оценки.

Ключевые слова: биологические активы, бухгалтерский учет, методы, себестоимость, оценка, сельскохозяйственная продукция.

The article considers the sectoral features of agriculture, which have a significant impact on the organization, technology and construction of accounting. The key points that have an impact on the recognition of biological assets by the enterprise are identified. Accounting Regulation (Standard) 30 ("Biological Assets") regulates the recognition of an asset as a biological asset. The importance of valuation in determining fair value based on market price in a market economy in Ukraine is determined. The method of determining the fair value of biological assets in the

absence of information on market prices is considered. Methods of valuation of biological assets and agricultural products are considered and analyzed. It is determined that the essence of the method of analysis of contracts in application is the prices set by the Commission for biological assets and agricultural products. Attention is paid to the method of analogues, according to which the valuation is carried out in an active market based on the fair value of the valuation of the asset or product. Using the method of accepting prices, a formula for calculating fair value is given. Based on the method of expert valuation, the market value of biological assets and agricultural products is determined through the application of methodological approaches defined by the legislation of independent property valuation. Methodological approaches to determining the market value of assets in accordance with the legislation on independent property valuation are identified. It is determined that the main method of the cost approach is the method of direct reproduction and the method of substitution. It is emphasized that external professional appraisal is one of the options for determining the fair value of biological assets and agricultural products through the involvement of an independent appraiser. It is noted that an expert with an appropriate certificate for such activity may be involved in the valuation of biological assets and agricultural products. The options for calculating the fair value of biological assets, the method of their evaluation are analyzed.

Key words: *biological assets, accounting, methods, cost, valuation, agricultural products.*

Постановка проблеми. На організацію та технологію виробництва і, відповідно, на побудову бухгалтерського обліку суттєво впливають галузеві особливості сільського господарства. Біологічні активи відносяться специфічних об'єктів обліку, яких не має практично жодна галузь народного господарства. Контроль і управління процесом якісних та кількісних змін біологічних активів покладається безпосередньо на підприємство, що є ключовим моментом під час визнання біологічних активів. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 30 «Біологічні активи», «біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди». Біологічний актив визнається активом: коли підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив; якщо підприємство здійснює управління біологічним активом або процесом його біологічних перетворень та контроль над його використанням; коли існує впевненість, що підприємство матиме в майбутньому економічні вигоди від його використання у своїй діяльності; якщо існує вірогідність отримання підприємством економічних вигід у майбутньому, пов'язана з його використанням у іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, впевненість; коли вартість біологічного активу може бути визначена достовірно [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам біологічних активів та визначення їхньої справедливої вартості значну увагу приділили у своїх наукових працях багато як зарубіжних так і вітчизняних учених, зокрема Н.В. Перевозник, Л.К. Сук, Н.В. Гончаренко, Д.М. Фесенко, М.Р. Мет'юс, П. Міллер та ін. Однак поряд із важливими науковими результатами залишаються невирішеними проблеми методики оцінки біологічних активів.

Формулювання цілей статті. Мета дослідження полягає у вивченні проблемних питань порядку визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», його дія поширюється на всіх суб'єктів господарювання всіх форм власності (окрім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності, які зайняті у сільському господарстві. Норми даного положення не поширюються на оприбутковану сільськогосподарську продукцію, продукти переробки продукції, а також біологічні активи, що не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю [1].

Ведення обліку біологічних активів має низку невирішених методологічних і практичних питань, насамперед уточнення їх складу, оцінка, визнання фінансових резуль-

татів тощо. Зважаючи на те, що в умовах ринкової економіки в Україні існують реальні труднощі, пов'язані з визначенням справедливої вартості на основі ринкової ціни, найбільш гострим і нагальним є питання оцінки.

Зважаючи на такі обставини, п. 15 П(С)БО 30 передбачено, що справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до п. 11–14 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» у разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи. Проте дана методика на практиці обліку вітчизняних підприємств не застосовується, а тому доречно в початковий період застосування П(С)БО 30. Це, насамперед, дасть можливість застосовувати для оцінки, серед іншого, і планову собівартість сільгосппродукції з калькулюванням у кінці року до фактичної, як це й є зараз [2]. Таким чином, науковці пропонують, з одного боку, відображати біологічні активи та сільськогосподарську продукцію за фактичною або плановою собівартістю у зв'язку зі складністю визначення справедливої вартості, а з іншого – зазначають, що, як і будь-які інші, сільськогосподарські підприємства, претендують на інвестиції.

Проте інвесторів цікавить їхня здатність генерувати грошові потоки в майбутньому, а не минулі витрати на створення активів. Із цього приводу вчені зазначають, що хоча бухгалтери вважають більш зручним звітувати за історичною собівартістю, вони мають зрозуміти, що ринкова вартість більш ефективна для опису поточної здатності активу генерувати майбутні грошові потоки. У цьому разі підприємство за власної ініціативи шукатиме можливість визначити справедливую вартість як біологічних активів і сільськогосподарської продукції, так і інших активів. Насамперед це стосується, сільськогосподарської нерухомості. Зважаючи на це, Комітетом з міжнародних стандартів оцінки було видано Керівне положення з міжнародної оцінки № 10 «Оцінка сільськогосподарської нерухомості», відповідно до якого з метою оцінки запропоновано поділ сільськогосподарського майна (земля; структурні поліпшення; основні засоби, прикріплені до землі; основні засоби, не прикріплені до землі; біологічні активи, прикріплені до землі; біологічні активи, не прикріплені до землі) [3]. Для визначення майбутніх грошових потоків, які очікуються від активів, дана класифікація є доречною.

Отже, оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є складним процесом. Спеціалістам, які мають здійснювати дану роботу, необхідно розумітися на методиках, які застосовуються в маркетинговій роботі, професійній та в оцінювальній діяльності. Для цього на підприємствах повинні бути створені постійно діючі комісії з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції, метою яких має бути: організація роботи із централізованого збору, узагальнення та збереження інформації про справедливу вартість аналогічних активів на дату балансу; на підставі застосування певних методів прийняття рішень про таку оцінку. Для оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції розглянемо методи, які використовують.

Метод аналізу контрактів полягає у застосуванні даного підходу, його сутність у тому, що Комісія визнає, що ціна на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію, яка була визначена у попередніх контрактах на їх продаж або яка пропонується на даний час підприємству заготовельними організаціями, переробними підприємствами (проекти угод), є справедливою. Акт визначення справедливої вартості додається до ксерокопії таких контрактів (угод, проектів) і підшивається в бухгалтерську справу, де зазначається, що Комісією за методом «аналізу контрактів» прийнята справедлива вартість на відповідні види активів. Основою для оцінки біологічних активів та сільгосппродукції за справедливою вартістю в певних типових первинних документах є ринкові (справедливі) ціни, що визначені в даному Акті. У період до прийняття Комісією нових цін діють визначені ціни. Проте слід пам'ятати, що Комісія може визна-

чити справедливу і вартість біологічних активів за останньою ринковою ціною операції з ними лише за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому й діє підприємство. За договірними цінами допускається оцінка сільськогосподарської продукції за обтяжливими контрактами. «Обтяжливим контрактом є контракт, виконання якого не можна уникнути і витрати на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту». На цінах активного ринку або експертних висновках, що потребує від Комісії застосування інших методичних підходів, має базуватися оцінка в усіх інших випадках [4]. Метод аналізу контрактів найбільше підходить до оцінки молока. Неможливо на фермі визначити якість молока в момент його первісного визнання [5]. Тому логічно первісно визнавати й оприбутковувати молоко на фермі по даних приймальних квитанцій, що приходять із молочного заводу. Кількість молока при цьому контролюється по відомості, журналу надою молока, а також по товарно-транспортній накладній на його відправку. Проте Комісія має скласти Акт для його оцінки за первісного визнання за справедливою вартістю, де вказати, що за оцінку будуть взяті ціни по сортах (видах) молока, що визначені контрактом, який укладено з переробним (чи переробними) підприємствами.

В основі визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції, згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи», лежить метод аналогів, сутність застосування якого передбачає визначення справедливої вартості виходячи з ринкових цін на аналогічні активи чи продукцію, що склалися на ринку на певну дату. Даний метод передбачає вивчення регіонального ринку відповідної продукції, систематизацію інформації про укладені угоди купівлі-продажу на підприємстві.

Оцінка на основі аналогів на активному ринку здійснюється виходячи з того, що справедлива вартість оцінюваного активу чи продукції відповідає вартості порівнюваного аналога і проводиться за формулою [6]:

$$B_{ба} = (A_{од} \times K_{ба}) - B_n, \quad (1)$$

де $B_{ба}$ – справедлива вартість біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції;

$A_{од}$ – вартість одиниці аналога;

$K_{ба}$ – кількість одиниць оцінюваних біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції;

B_n – витрати на місці продажу (комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються під час реалізації цих активів).

До витрат на місці продажу не відносяться транспортні та інші витрати на збут, до них включається тільки частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку [7].

Оцінка довгострокових біологічних активів рослинництва на активному ринку здійснюється за врахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, якщо вони оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення. Спеціаліст галузі, активи якої оцінюються, систематизує інформацію щодо ринкової вартості аналогів. Отримана інформація розглядається Комісією, яка приймає рішення щодо справедливої вартості біологічних активів на дату балансу або вартості сільськогосподарської продукції з метою зарахування її на баланс, про що складається Акт визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції на відповідну дату [8].

Метод прийняття цін за відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції здійснюється за: останньою ринковою ціною операції з такими активами; ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається

справедлива вартість; додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Комісія самостійно встановлює склад додаткових показників, розробляє порядок їх визначення, а також проводить розрахунок вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів із застосуванням зазначених показників у разі оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів за такими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи.

Визначення справедливої вартості можливо здійснити за формулою [9]:

$$Вба = (Aод \times Kба) \times Д, \quad (2)$$

де *Вба* – справедлива вартість біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції;

Aод – вартість одиниці аналога;

Kба – кількість одиниць оцінюваних біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції;

Д – значення додаткового показника.

Побічна сільськогосподарська продукція за відсутності активного ринку може бути оцінена Комісією за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції. Додаткові біологічні активи у зв'язку з відсутністю активного ринку на них можуть бути оцінені Комісією виходячи з ринкових цін на подібний додатковий біологічний актив із коригуванням на рівень якості та придатності до використання.

Метод експертної оцінки Комісією передбачає визначення ринкової вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції на основі застосування методичних підходів, визначених законодавством із незалежної оцінки майна. Комісією можуть бути використані Методичні рекомендації з експертної оцінки майна на підприємствах АПК для визначення справедливої вартості. До визначення ринкової вартості активів законодавством із незалежної оцінки майна передбачається можливість застосування трьох методичних підходів: витратного, дохідного, порівняльного [10].

Метод прямого відтворення та метод заміщення є основними методами витратного підходу. Із подальшим вирахуванням суми зносу (знецінення) метод прямого відтворення полягає у визначенні вартості відтворення. Своєю чергою, у визначенні вартості заміщення з подальшим вирахуванням суми зносу (знецінення) полягає метод заміщення. За допомогою цих методів визначається залишкова вартість заміщення (відтворення). Їх використання вимагає застосування вихідних даних про об'єкт оцінки, а також інформації про відтворення або заміщення даного виду біологічних активів чи подібних активів у сучасних цінах або середньостатистичні показники, які узагальнюють умови його відтворення або заміщення у сучасних цінах.

Залучення незалежного експерта-оцінювача до визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції є одним із варіантів цих робіт, що, згідно з чинним законодавством із питань оцінки та оціночної діяльності, здійснить оцінку ринкової вартості активів на відповідну дату та надасть підприємству відповідний висновок, що буде підтверджуючим документом під час відображення справедливої вартості біологічних активів у бухгалтерському обліку. Важливим під час вибору експерта-оцінювача є наявність у нього таких документів: свідоцтва про реєстрацію в Державному реєстрі оцінювачів, сертифікату суб'єкта оціночної діяльності.

Лише той суб'єкт оціночної діяльності, у сертифікаті якого передбачено здійснення практичної діяльності з оцінки майна за напрямом та спеціалізацією, що відповідають даним об'єктам оцінки, має право проводити оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Надання Звіту про оцінку майна є результатом оцінки експерта-оцінювача. Комісія з питань оцінки біологічних активів під час перевірки даного Звіту має впевнитися у наявності в ньому таких складників: опис об'єкта

оцінки; наявність дати оцінки і дати завершення складення звіту (за необхідності – строку дії звіту та висновку); мета оцінки та обґрунтування вибору її бази; наявність нормативно-правових актів, які є основою для проведення оцінки; перелік обмежень, які можливі, щодо результатів оцінки; висновків, які містять інформацію про аналіз наявного і найбільш ефективного використання об'єкта оцінки; зміст методичних підходів, що застосовувалися, та оціночних процедур; письмова заява оцінювача про якість інформації, яку він використовував; висновок про вартість майна; додатки з копіями всіх вихідних даних.

Із погляду вартості робіт незалежного експерта-оцінювача застосування даного методичного підходу є не досить практичним. Проте дана процедура забезпечить достовірність початкової інформації про справедливу вартість окремих видів біологічних активів на дату балансу та відповідні орієнтири для самостійного визначення їхньої справедливої вартості в подальшому Комісією за наявності зацікавлених у цьому інвесторів. Біологічні активи відображаються на дату балансу за справедливою вартістю, проте коли неможливо її визначити, вона оцінюється за первісною вартістю. Саме у цьому полягає загальний принцип бухгалтерського обліку біологічних активів [3]. У П(С)БО 30 перевага надається обліку біологічних активів за справедливою вартістю для уникнення облікових «перешкод», що може визначатися виходячи з: 1) цінових пропозицій постійних контрагентів, а також цін, які виникли на відповідні біологічні активи на активному ринку на звітну дату; 2) останньої ринкової ціни – якщо немає активного ринку на такі активи; 3) відкоригованих з урахуванням індивідуальних характеристик ринкових цін на подібні біологічні активи; 4) додаткових показників, що характеризують рівень цін на біологічні активи; 5) нинішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від біологічних активів – у разі відсутності інформації про ринкові ціни біологічних активів [1].

Висновки. Варто зазначити, що для визначення справедливої вартості біологічних активів існує безліч варіантів, тому досить складно аргументувати неможливість їх визначення. Під час відображення їх у балансі за справедливою вартістю зменшуються витрати на місці продажу, до яких відносять витрати, пов'язані з продажем біологічних активів сільськогосподарської продукції на активному ринку. Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 41, до складу таких витрат включаються також витрати на транспортування продукції до місця продажу. Уважаємо, що в методичних рекомендаціях наводяться дещо застарілі положення, за якими до витрат на місці продажу не належать транспортні й інші витрати на збут. На нашу думку, варто внести відповідні правки з урахуванням міжнародних стандартів до національних стандартів [11]. Отже, методика оцінки біологічних активів полягає у застосуванні справедливої вартості, за якою всі біологічні активи на дату балансу оцінюються виходячи з рівня цін, який склався на активному ринку на цей період. Відповідно, альтернативний варіант, що біологічні активи оцінюються за їхньою первісною вартістю або собівартістю, якщо їхню справедливу вартість достовірно визначити неможливо, залежно від того, чи це довгострокові біологічні активи чи поточні.

Список використаних джерел:

1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 23.05.2021).
2. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках. Харків : Фактор, 2008. 480 с.
3. Облік сільськогосподарської діяльності : навчальний посібник / за ред. В.М. Жука. Київ : Юр – Агро – Веста, 2007. 386 с.
4. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 4. С. 32–37.
5. Фесенко Д.М. Бухгалтерський фінансовий і управлінський облік в сільськогосподарських підприємствах : навчальний посібник. Полтава : Камелот, 2001. 340 с.

6. Лінник В.Г. Новий етап в розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України. *Фінанси, облік і аудит*. 2006. С. 29–34.
7. Сакун А., Шевякіна Г. Документування та контроль процесу реалізації готової продукції. *Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю* : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 21 квітня 2021 р. Полтава, 2021. С. 466–470.
8. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.05.2021).
9. Гончаренко Н.В. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 1. С. 58–63.
10. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/390350__572952 (дата звернення: 22.05.2021).
11. Пристемський О.С., Сакун А.Ж. Вдосконалення теоретичних та методологічних аспектів функціонування системи бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2021. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8769> (дата звернення: 20.05.2021).

References:

1. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (accessed 23 May 2021).
2. Ogiyuchuk M.F. (2008) *Bukhhalterskyi oblik v silskomu hospodarstvi v pervynnykh dokumentakh i provodkakh* [Accounting in agriculture in primary documents and postings]. H.: Factor. (in Ukraine)
3. Zhuka V.M. (2007) *Oblik silskohospodarskoyi diyalnosti: Navchalnyy posibnyk* [Accounting for agricultural activities]: Textbook / Ed. - Kyiv: Yur – Agro – Vesta Publishing House. (in Ukraine)
4. Kuzmovych P.M. (2010) Ponyattya biolohichnykh aktyviv ta yikh klasyfikatsiya. [The concept of biological assets and their classification. Accounting and finance of agro-industrial complex]. *Oblik i finansy APK*, no. 4, pp. 32–37.
5. Fesenko D.M. (2001) *Bukhhalterskyi finansovoy i upravlynskyi oblik v silskohospodarskykh pidpryyemstvakh* [Financial and managerial accounting in agricultural enterprises]. Tutorial. Poltava, Camelot. 340 p.
6. Linnyk V.H. (2006) Novyy etap v rozvytku bukhhalterskoho obliku v silskomu hospodarstvi Ukrayiny [A new stage in the development of accounting in agriculture of Ukraine]. *Finance, accounting and auditing. Collection of scientific works*. Kyiv: KNEU, pp. 29–34.
7. Sakun A., Shevyakina H. (2021) Dokumentuvannya ta kontrol protsesu realizatsiyi hotovoyi produktsiyi [Documentation and control of the sales process of finished products]. *Problems of accounting and analytical support of business management: materials of the III International. scientific-practical conf.* (April 21, 2021). Poltava, pp. 466–470.
8. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua> (accessed 21 May 2021).
9. Honcharenko N.V. (2009) Udoshkonalennya orhanizatsiyi bukhhalterskoho obliku v silskomu hospodarstvi vidpovidno do vymoh P (S) BO 30 "Biolohichni aktyvy" [Improving the organization of accounting in agriculture in accordance with the requirements of P (S) BU 30 "Biological assets"]. *Accounting and Finance of AIC*, no. 1, pp. 58–63.
10. Available at: https://zakononline.com.ua/documents/show/390350_572952 (accessed 22 May 2021).
11. Prystemskyi O.S., Sakun A. Zn. (2021) Vdoskonalennya teoretychnykh ta metodolohichnykh aspektiv funktsionuvannya systemy bukhhalterskoho obliku [Improvement of theoretical and methodological aspects of the accounting system]. *Efficient economy*, no. 4. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8769> (accessed 20 May 2021).