

■ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК: 657.222

БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ В РИБНИЦТВІ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ©

Я.П. ІЩЕНКО,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри організації
обліку та звітності
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

В статті обґрунтовано визначення категорії «витрати на біологічні перетворення»; доведено нетотожність понять «витрати на виробництво сільськогосподарської продукції» та «витрати на біологічні перетворення», що сприятиме кращому розумінню категорії витрат у сільському господарстві та правильному використанню категоріального апарату для потреб обліку і звітності. З урахуванням технологічних особливостей рибництва доповнено класифікацію витрат виробництва цієї галузі залежно від відношення до біологічних перетворень чи до інших виробничих процесів (технологічні витрати, що здійснюються до визнання біологічних активів; витрати на біологічні перетворення; технологічні витрати, що здійснюються після моменту припинення біологічних перетворень). Розроблено теоретико-організаційні засади диференційованого підходу до побудови об'єктів бухгалтерського обліку в рибогосподарських підприємствах відповідно до їх технологічної спеціалізації.

Ключові слова: біологічні перетворення, витрати виробництва, витрати на біологічні перетворення, рибництво, аквакультура, бухгалтерський облік, об'єкти обліку.

Рис. 2. Літ. 12.

Постановка проблеми. Рибництво є специфічною галуззю економіки, яка окрім забезпечення продовольчої безпеки держави дозволяє диверсифікувати агробізнес і підвищити дохідність його ведення при порівняно незначних початкових інвестиціях та гарантованому ринку збуту. Сучасні ринкові економічні відносини зумовлюють необхідність зміни стратегії ведення рибництва, згідно з якою пріоритетне значення надається нарощуванню валового виробництва та розширенню асортименту продукції із застосуванням сучасних інтенсивних промислових технологій.

Система облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення є однією із важливих складових системи управління в сільськогосподарських підприємствах. Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві мають вирішальний вплив на специфіку управління витратами та його облікове забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Необхідність системного дослідження витрат підприємства через призму потреб управління була обґрунтована академіком М. Чумаченком більше 30 років тому. Цим проблемам останнім часом присвячені наукові праці провідних вітчизняних вчених, що здійснюють дослідження в галузі методології обліку витрат. Серед них С. Голов [1], В. Жук, Г. Кірейцев [2], М. Коцупатрий [3], Л. Нападовська, М. Огійчук, Н. Правдюк [4] та інші.

Проте питання обліково-аналітичного забезпечення управління витратами потребують додаткового дослідження в контексті врахування специфічних умов господарювання сільськогосподарських підприємств та зокрема підприємств рибної галузі України.

Основною проблемою обліку в цих умовах є недостатність теоретичного обґрунтування, недосконалість методики та практики обліку нових об'єктів, зокрема біологічних перетворень. Методика бухгалтерського обліку має цінність лише тоді, коли вона носить прикладний характер, тобто адаптована до особливостей господарювання підприємств конкретної галузі і відповідає запитам менеджменту. Отже, питання методики облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями галузі рибництва є актуальним і має як теоретичне, так і практичне значення. Виникає необхідність подальшого дослідження теоретичних і методичних питань та надання практичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку біологічних перетворень з урахуванням організаційно-технологічних особливостей підприємств рибного господарства та вимог управління.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування категорії «витрати на біологічні перетворення»; визначення складу витрат на біологічні перетворення галузі рибництва та їх місця в складі витрат виробництва; розкрити вплив організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень рибництва на побудову номенклатури об'єктів обліку витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття «біологічні перетворення» з'явилося у теорії та практиці вітчизняного бухгалтерського обліку з прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (далі П(С)БО 30). Зокрема, в П(С)БО 30 визначено, що сільськогосподарська діяльність - це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів. А, власне, «біологічні перетворення» цим нормативним актом тлумачаться як «процес якісних і кількісних змін біологічних активів» [5].

Біологічне перетворення охоплює процеси росту, дегенерації, виробництва продукції і відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу.

Під управлінням біологічними перетвореннями слід розуміти створення сприятливих або, принаймні, стабільних умов, необхідних для здійснення даного процесу. Саме таке управління відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності. Так, отримання продуктів, що виробляються некерованими джерелами (зокрема, рибний промисел в морях), не є сільськогосподарською діяльністю.

Отримання сільськогосподарської продукції - це відділення продукції від біологічного активу або одержання продукції шляхом припинення життєдіяльності біологічного активу.

Проте, сільськогосподарська діяльність не обмежується лише процесами управління якісними і кількісними змінами біологічних активів. Адже для здійснення біологічних перетворень активу та управління ними необхідною умовою є фізична наявність такого активу. Сільськогосподарська діяльність, в тому числі, включає в себе процеси, коли біологічний актив ще відсутній, або ж процеси після припинення його існування. Тому визначення сільськогосподарської діяльності, що наведене в П(С)БО 30 є не достатньо коректним. Адже при наданні визначення будь якого терміну, в т.ч. й терміну «сільськогосподарська діяльність», його ознаки мають стосуватись усієї сукупності процесів даного виду діяльності, а не її частини.

Більш економічно обґрунтованим, на наш погляд, є трактування даного терміну в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» (далі - МСБО 41). Відповідно до нього сільськогосподарська діяльність - це «управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір врожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або в додаткові біологічні активи» [6].

Так, в даному визначенні крім управління біологічною трансформацією виокремлено збір врожаю, що передбачає управління процесами поза межами біологічних перетворень. Проте і це визначення не є повним. По-перше, тому, що в ньому не враховано всі технологічні процеси, що здійснюються до початку та після закінчення біологічних трансформацій. По-друге, тому, що в ньому акцентовано увагу на процесі збору врожаю, що, апріорі, стосується лише галузі рослинництва. В тваринництві, зокрема в рибництві, до моменту визнання біологічних активів та після припинення біологічних перетворень здійснюється ряд технологічних процесів, що безпосередньо стосуються сільськогосподарської діяльності.

Згідно з Законом України «Про аквакультуру», аквакультура (рибництво)- це сільськогосподарська діяльність із штучного розведення, утримання та вирощування об'єктів аквакультури у повністю або частково контрольованих умовах для одержання сільськогосподарської продукції (продукції аквакультури) та її реалізації, виробництва кормів, відтворення біоресурсів, ведення селекційно-племінної роботи, інтродукції, переселення, акліматизації та реакліматизації гідробіонтів, поповнення запасів водних біоресурсів, збереження їх біорізноманіття, а також надання рекреаційних послуг [7].

Із зазначеного вище випливає, що технологічні процеси, пов'язані з підготовкою водойм до їх зариблення та ті, що відбуваються після завершення біологічних перетворень, також відносяться до основної діяльності рибогосподарських підприємств.

З викладеного логічно сформулювати визначення категорії «витрати на біологічні перетворення» як витрати, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів. Тобто це витрати на виробництво сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, які здійснені з моменту визнання біологічних активів до моменту припинення біологічних перетворень (рис. 1.1).

Біологічні перетворення	Процес якісних і кількісних змін біологічних активів (за П(С)БО 30 «Біологічні активи»)
Витрати на біологічні перетворення	<i>витрати, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів (запропоновано автором)</i>
Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції	Технологічні витрати, що здійснюються до визнання біологічних активів
	Витрати на біологічні перетворення
	Технологічні витрати, що здійснюються після завершення біологічних перетворень

Рис. 1. Визначення витрат на біологічні перетворення та їх місця в складі витрат виробництва сільськогосподарської продукції

Отже, можна зробити висновок про нетотожність понять «витрати на виробництво сільськогосподарської продукції» та «витрати на біологічні перетворення». Витрати на виробництво продукції крім витрат власне на біологічні перетворення включають технологічні витрати, що здійснюються до моменту визнання біологічних активів та витрати, що здійснюються після моменту припинення біологічних перетворень.

В галузі рибництва витратами до моменту визнання біологічних активів є витрати на підготовку водойм до зариблення (чищення ставків, їх дезінфекція, внесення добрив тощо). Після завершення біологічних перетворень також здійснюються певні витрати (вилов товарної риби, сортування отриманої продукції, лабораторні аналізи) (рис. 1.2).

Витрати на виробництво продукції рибництва		
Технологічні витрати, що здійснюються до визнання біологічних активів	Витрати на біологічні перетворення	Технологічні витрати, що здійснюються після моменту припинення біологічних перетворень
на підготовку водойм до зариблення (чищення ставків, їх дезінфекція, внесення добрив тощо)	<i>витрати, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів</i>	витрати на вилов товарної риби, на первинну доробку продукції (сортування, лабораторні аналізи тощо)

Рис. 2. Склад витрат на виробництво продукції рибництва

Визначення місця та складу витрат на біологічні перетворення в складі витрат виробництва безперечно має вплив на визнання та розмір витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями та на їх відображення в обліку.

Однією з найбільш актуальних на сьогодні проблем для більшості сільськогосподарських підприємств є постійне збільшення витрат. Вирішення цієї проблеми неможливе без організації ефективної системи управління ними.

Для організації системи управління перш за все необхідно визначити її мету та об'єкти. Метою системи управління витратами є мінімізація витрат при встановленому обсязі виробництва та максимізація віддачі від них при встановленому розмірі витрат. Об'єктом управління при цьому виступають витрати діяльності підприємства. Відповідно для отримання інформації про даний об'єкт управління необхідно створити систему обліку, об'єктом якої будуть витрати.

Об'єктами обліку витрат в рибориборстві, за Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, є в цілому галузь рибориборства [8]. Проте рибориборстві підприємства, залежно від їх типу (повносистемні, риборозплідники, нагульні, селекційні, репродуктори), особливостей технологічних процесів в них, деталізують об'єкти обліку та управління виробничих витрат даної галузі.

Рибориборство – це складний біотехнічний процес, який характеризується біологічними перетвореннями, сформованими з декількох самостійних, але взаємопов'язаних стадій вирощування рибориборщового матеріалу та товарної риби.

Автори сучасного економічного словника трактують категорію «стадія» (від грецького *stadion*) як період, фазу, щабель економічного процесу [9]. Стадією виробничого процесу є технологічно закінчена (відособлена) частина такого процесу, на якій предмет праці переходить в інший якісний стан.

Основною складовою частиною виробничого процесу в рибориборстві є біологічні перетворення, що здійснюються в цій галузі. У повносистемних рибориборстві підприємствах можна виділити чотири стадії (переділи) вирощування рибориборщового матеріалу та товарної риби:

- вирощування мальків;
- вирощування цьоголіток;
- утримання цьоголіток в зимувальних ставах;
- вирощування товарної риби в нагульних ставах.

Результатом кожного з цих етапів біологічних перетворень є отримання біологічних активів чи готової продукції (товарної риби), що вимагає відокремленого обліку витрат за вказаними стадіями (переділами). Це дозволить правильно визначити собівартість продукції (додаткових біологічних активів), отриманих від окремих переділів та кінцевого готового продукту – товарної риби.

Окрім того в повносистемних господарствах необхідно організувати облік витрат на біологічні перетворення за місцями їх виникнення (за видами ставів) та відокремлений облік за роками вирощування риби (залежно від організації вирощування за одно-, дво- чи трирічним циклом).

При вирощуванні рибориборної полікультури необхідно здійснювати розподіл витрат за видами отриманої продукції, що вимагає розроблення обґрунтованої, економічно доцільної методики такого розподілу.

Різний склад витрат на біологічні перетворення в рибористві і неоднакові способи їх здійснення обумовлюють необхідність їх різного документального оформлення та подальшої систематизації відповідних даних у системі бухгалтерського обліку. Організація первинного обліку витрат та поголів'я риб повинна бути ув'язана з прийнятою системою аналітичного обліку, що визначається ступенем спеціалізації рибогосподарств.

Облік біологічних перетворень рибориства у неповносистемних господарствах організовується простіше, так як простішими тут є технологічні процеси. Вирощування товарної риби в таких господарствах відбувається в нагульних ставах з придбаного рибопосадкового матеріалу. Розмежування витрат на біологічні перетворення в обліку тут необхідно за місцями здійснення витрат (ставами), роками утримання та вирощування риби, видами риби.

Висновки. За результатами дослідження розвитку теорії витрат виявлено неоднозначність тлумачення основних термінів стосовно облікового забезпечення управління витратами як в економічній літературі, так і в нормативних актах, що регулюють бухгалтерський облік. Обґрунтовано визначення категорії «витрати на біологічні перетворення»; доведено нетотожність понять «витрати на виробництво сільськогосподарської продукції» та «витрати на біологічні перетворення», що сприятиме кращому розумінню категорії витрат у сільському господарстві та правильному використанню категоріального апарату для потреб обліку і звітності.

З урахуванням технологічних особливостей рибориства доповнено класифікацію витрат виробництва цієї галузі залежно від відношення до біологічних перетворень чи до інших виробничих процесів (технологічні витрати, що здійснюються до визнання біологічних активів; витрати на біологічні перетворення; технологічні витрати, що здійснюються після моменту припинення біологічних перетворень). Удосконалена класифікація витрат в рибористві дає змогу підприємствам цієї галузі поліпшити систему ведення аналітичного та синтетичного обліку з метою формування повної, достовірної інформації для забезпечення прийняття раціональних і ефективних управлінських рішень.

Виробнича (технологічна) специфіка рибориства зумовлює функціонування різних типів суб'єктів господарювання у галузі та впливає на організацію та методику бухгалтерського обліку. Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибористві слугують основою для типізації рибориських підприємств та визначання ключових засад побудови обліку їх виробничої діяльності. Розподіл підприємств на повносистемні та неповносистемні дозволяє побудувати оптимальну систему бухгалтерського обліку в кожному з господарюючих суб'єктів. Розроблені теоретико-організаційні засади диференційованого підходу до побудови бухгалтерського обліку в рибогосподарських підприємствах відповідно до їх технологічної спеціалізації сприяють концентрації облікової політики різних типів підприємств на специфічних і важливих для них елементах, методах та інструментах (об'єкти обліку, робочий план рахунків, документування, внутрішня звітність). Це дасть змогу оптимізувати систему бухгалтерського обліку, яка забезпечуватиме своєчасною й належною інформацією потреби усіх рівнів управління, посилить ефективність роботи бухгалтерських служб.

Список використаних джерел

1. Голов С. Ф. Класифікація витрат і методи калькулювання собівартості в управлінському обліку / С. Ф. Голов // Податкове планування. – 2006. - №2 (64). – С. 25 - 33.
2. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: научный доклад. / Кирейцев Г. Г. – Изд. 2-е, перераб. и доп. - Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
3. Коцупатрий М.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними перетвореннями в інкубаторно-птахівничих підприємствах: монографія / М.М. Коцупатрий, Н.С. Золотарьова ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К. : КНЕУ, 2012. – 231 с.
4. Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П. Організація управлінського обліку виробництва біопалива / Н.Л. Правдюк, Я.П. Іщенко // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: економічні науки / Редколегія: Калетнік Г.М. (головний редактор) та інші. – Вінниця, 2011. – Випуск 1(48). – С156-162.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027
7. Про аквакультуру: Закон України від 18.09.2012 № 5293-VI.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. №1315.
9. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001. № 132.
10. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.. Современный экономический словарь / Б.А Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Стародубцева Е.Б. — 2-е изд., испр. – М.: ИНФРА, 1999. – 479 с.
11. Ставові рибницькі господарства. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buklib.net/books/34281/>
12. Технологія вирощування товарної риби в ставках, садках і басейнах. Довідник зооінженера. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://skotnyidvor.ru/dovidnyk-zooinzhenera-tehnologiya-vyroshchuvannya-tovarnoi-ryby-v-stavkah-sadkah-i-baseinah.html>

Список використаних джерел у транслітерації / References

1. Golov S. F. Kласyfikacija vytrat i metody kal'kuljuvannja sobivartosti v upravlins'komu obliku / S. F. Golov // Podatkove planuvannja. – 2006. - №2 (64). – S. 25 - 33.
2. Kyrejcev G. G. Globalyzacija ekonomyky y unyfykacyja metodologyy buhgalterskogo ucheta: nauchnyj doklad. / Kyrejcev G. G. – Yzd. 2-e, pererab. y dop. - Zhytomyr: ZhGTU, 2008. – 76 s.

3. Kocupatryj M.M. Oblikovo-analitychne zabezpechennja upravlinnja biologichnymy peretvorennjamy v inkubatorno-ptahivnychyh pidpryjemstvah: monografija / M.M. Kocupatryj, N.S. Zolotar'ova DVNZ «Kyiv. nac. ekon. un-t im. V. Get'mana». – K. : KNEU, 2012. – 231 s.
4. Pravdjuk N.L., Ishhenko Ja.P. Organizacija upravlins'kogo obliku vyrobnytva biopalyva / N.L. Pravdjuk, Ja.P. Ishhenko // Zbirnyk naukovykh prac' Vinnyc'kogo nacional'nogo agrarnogo universytetu. Serija: ekonomichni nauky / Redkolegija: Kaletnik G.M. (golovnyj redaktor) ta inshi. – Vinnycja, 2011. - Vypusk 1(48). – S156-162.
5. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 30 «Biologichni aktyvy»: nakaz Minfinu Ukrai'ny vid 18.11.2005 r. № 790.
6. Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 41 «Sil's'ke gospodarstvo» IASB; Standart, Mizhnarodnyj dokument vid 01.01.2012. [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027.
7. Pro akvakul'turu: Zakon Ukrai'ny vid 18.09.2012 № 5293-VI.
8. Metodychni rekomendacii' z buhgalters'kogo obliku biologichnykh aktyviv: nakaz Ministerstva finansiv Ukrai'ny vid 29.12.2006 r. №1315.
9. Rajzberg B.A., Lozovskij L.Sh., Starodubceva E.B.. Sovremennyy ekonomicheskij slovar' / B.A Rajzberg , L.Sh. Lozovskij , Starodubceva E.B. — 2-e yzd., yspr. – M.: YNFRA, 1999. – 479 s.
10. Metodychni rekomendacii' z planuvannja, obliku i kal'kuljuvannja sobivartosti produkciï (robit poslug) sil's'kogospodars'kyh pidpryjemstv: nakaz Ministerstva agrarnoi' polityky Ukrai'ny vid 18.05.2001. № 132.
11. Stavovi rybnyč'ki gospodarstva. [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://buklib.net/books/34281/>.
12. Tehnologija vyroshhuvannja tovarnoi' ryby v stavkah, sadkah i bassejnah. Dovidnyk zoonzhenera. [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://skotnyidvor.ru/dovidnyk-zoonzhenera-tehnologiya-vyroshchuvannya-tovarnoi-ryby-v-stavkah-sadkah-i-baseinah.html>.

ANNOTATION

BIOLOGICAL TRANSFORMATION OF PISCICULTURE AS OBJECT OF ACCOUNTING

ISHCHENKO Yana,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Vinnysia National Agrarian University
(Vinnysia)

The category of "costs of biological transformation" is defined in the article, nonidentity between concepts of "the cost of agricultural production" and "costs of biological transformation" is proven, that will contribute to a better understanding of the category of expenditure in agriculture and proper use of categorical system for accounting and reporting. Taking into consideration the technological features of fish breeding production classification of costs of the industry based on relevance to biological changes or to other productions (technological costs made for recognition of biological assets, the cost of biological transformation; technological expenditure undertaken after the expiry of biological transformations) is completed. Theoretical and

organizational bases of a differential approach to the construction of objects of accounting in fishing enterprises according to their technological expertise are developed.

Keywords: biological transformation, production costs, the costs of biological transformation, fishing, aquaculture, accounting, accounting objects.

Figure. 2. Lit. 12.

АННОТАЦИЯ

БИОЛОГИЧЕСКИЕ ПРЕОБРАЗОВАНИЯ В РЫБОВОДСТВЕ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ИЩЕНКО Яна Петровна, кандидат экономических наук, доцент кафедры организации учета и отчетности Винницкий национальный аграрный университет (г. Винница)

В статье обосновано определение категории «расходы на биологические преобразования»; доказана нетождественность понятий «расходы на производство сельскохозяйственной продукции» и «расходы на биологические преобразования», что будет способствовать лучшему пониманию категории «расходы» в сельском хозяйстве и правильному использованию категориального аппарата для нужд учета и отчетности. С учетом технологических особенностей рыбоводства дополнена классификация издержек производства этой отрасли в зависимости от отношения к биологическим преобразованиям или другим производственным процессам (технологические расходы, осуществляемые до признания биологических активов; расходы на биологические преобразования; технологические расходы, осуществляемые после момента прекращения биологических преобразований). Разработаны теоретико-организационные основы дифференцированного подхода к построению объектов бухгалтерского учета в рыбохозяйственных предприятиях в соответствии с их технологической специализацией.

Ключевые слова: биологические преобразования, издержки производства, расходы на биологические преобразования, рыбоводство, аквакультура, бухгалтерский учет, объекты учета.

Рис. 2. Лит. 12.

Інформація про автора

ИЩЕНКО Яна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри організації обліку та звітності, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: jana_2006@ukr.net)

ISHCHENKO Yana – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Vinnitsa National Agrarian University (21008, Vinnitsa, 3 Soniachna str., e-mail: jana_2006@ukr.net)

ИЩЕНКО Яна Петровна – кандидат экономических наук, доцент кафедры организации учета и отчетности, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: jana_2006@ukr.net)

Стаття надійшла до редакції 20 січня 2016 року

