

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-336-69>

УДК 657

СТОЙКА Наталія

Закарпатський угорський інститут ім. Ференца Ракоці II

<https://orcid.org/0000-0002-7494-4333>

e-mail: stoika.nataliya@kmf.org.ua

КОВАЧ Антонія

Закарпатський угорський інститут ім. Ференца Ракоці II

<https://orcid.org/0009-0009-9402-3919>

e-mail: kovanto23@gmail.com

ОБЛІК ЗАРЕЄСТРОВАНОВОГО (ПАЙОВОГО) КАПІТАЛУ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

У статті розкрито сутність поняття «капітал» та розглянуто структуру власного капіталу, підкреслено важливість зареєстрованого (пайового) капіталу для утворення суб'єктів господарювання. Проаналізовано вимоги, встановлені законодавством України, щодо утворення господарських товариств та формування статутного капіталу. Розглянуто рахунки бухгалтерського обліку за допомогою яких здійснюється відображення операцій зі статутним капіталом та внесення засновниками своїх часток, а також продемонстровано використання цих рахунків на практиці. З метою удосконалення вітчизняної практики, проведено дослідження обліку зареєстрованого капіталу в Угорщині. Проаналізовано вимоги щодо формування статутного капіталу господарських товариств, згідно законодавства Угорщини. Виявлені різниці в обліку зареєстрованого капіталу України та Угорщини.

Ключові слова: зареєстрований (пайовий) капітал; статутний капітал; капітал; неоплачений капітал; господарські товариства; бухгалтерський облік.

STOIKA Natalia, KOVACH Antonia

Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian College of Higher Education

HARMONIZATION OF NATIONAL AND INTERNATIONAL EXPERIENCE REGARDING REGISTERED CAPITAL

This article analyzes the differences in the accounting systems of two neighboring countries, paying particular attention to the registered capital of business entities.

Operations related to registered capital are currently regulated by a significant number of regulatory documents. However, these documents contain many inconsistencies from generally accepted international standards. Therefore, one of the priorities is to eliminate existing differences. This is helped by a comparative analysis of the national and international practices. Registered capital plays an important role in the formation of business entities, because it reflects the value contributed by the founders to the registered capital in the form of various economic resources. Because of this, the legislation of Ukraine establishes specific requirements for its formation, such as the size, term of contribution, types of contributions. The article also considered the peculiarities of the accounting of registered capital. Accounts on which operations with registered capital are reflected are the 40 "Registered (share) capital", which includes the 401 "Registered capital", and 46 "Unpaid capital".

One of the important partners for Ukraine is Hungary, which is why we made a comparison with it. In Hungary, the laws impose much higher requirements regarding the registered capital for the establishment of business entities. The regulation of the accounting system also differs in the two countries. Although the chart of accounts in Hungary is significantly different and more complicated to use, the registrations of operations with registered capital on accounts do not differ significantly.

Based on the comparative analysis, the main differences between the practices of the two countries were highlighted and recommendations were given to the national companies.

Keywords: registered capital; capital; business entity; accounts; accounting system; operations.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Капітал виступає ключовим поняттям у функціонуванні та розвитку економічних систем. Він займає центральне місце в системі розподілу та перерозподілу ресурсів, а також в споживанні матеріальних благ, оскільки саме ця функція призначена для капіталу. В умовах сьогодення капітал на підприємствах розглядають як виробничий так і інвестиційний ресурс, джерело доходу, об'єкт управління, а також як фактор що сприяє формування фінансових результатів підприємства. Також капітал відображає частки засновників суб'єкта господарювання, що передбачає реєстрацію відповідних господарських операцій в системі бухгалтерського обліку.

Питання щодо бухгалтерського обліку зареєстрованого капіталу потребує досліджень адже поступові інтеграційні процеси, наближення національних стандартів до міжнародних, перехід вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти та зміни щодо методики обліку відображення власного капіталу за останні роки підкреслюють актуальність теми. Проведення порівняльного аналізу вітчизняної та зарубіжної практики щодо обліку зареєстрованого капіталу дасть можливість виокремити проблемні питання щодо ведення обліку зареєстрованого капіталу, особливості відображення господарських операцій на рахунках обліку та звітності та вивчити специфіку операцій при реєстрації суб'єктів господарювання.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанню бухгалтерського обліку зареєстрованого капіталу суб'єктів господарювання присвячені праці вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема Ф.Ф. Бутинець, З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, Є.В. Мних, В.В. Сопко, Ю.С. Цал-Цалко, І.Й. Яремко та інших. Щодо зміни в обліку статутного капіталу описують В. Орлова, С. Кафка [1] порівняння особливостей обліку формування статутного капіталу АТ та ТОВ представлено О. Л. Примаченко [2], облік всього власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм висвітлюють Л. С. Стригуль, К. О. Панчева [3], правові аспекти формування статутного капіталу розглядає С. В. Петков [4], варіанти обліку капіталу в умовах реорганізації господарських товариств порівнює Є. С. Шубенко [5], місце інформації про зареєстрований капітал в управлінській та консолідованій фінансовій звітності досліджує О. М. Шпирко [6]

ВИДІЛЕННЯ НЕВИРШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ СТАТТЯ

Не применшуючи дослідження вищенаведених вчених, вважаємо що питання порівняння вітчизняної практики реєстрації суб'єктів господарювання та системи бухгалтерського обліку статутного капіталу із практикою зарубіжних країн, залишається недостатньо вивченим. Дослідження даного питання сприятиме врахування переваг міжнародного досвіду до удосконалення національних особливостей облікової системи.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є порівняння вітчизняної та міжнародної практики обліку зареєстрованого (пайового) капіталу, виявлення наявних розбіжностей і суперечностей у нормативних документах щодо обліку зареєстрованого (пайового) капіталу.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У процесі створення суб'єкта господарювання відбувається формування власного капіталу, який становить основу для подальшого економічного розвитку. Далі в процесі розвитку суб'єкт починає залучати інший капітал, який належить стороннім інвесторам чи фінансовим установам. Цей капітал, що є чужим щодо основних засновників підприємства, об'єднується з власним капіталом, утворюючи таким чином підприємницький капітал. Він відображає комбінований внесок різних джерел фінансування та є ключовою складовою для розширення господарської діяльності.

Основним критерієм класифікації капіталу є розподіл його за джерелами формування, згідно з яким капітал розподіляється на власний та залучений. Власний капітал підприємства представляє собою частину активів, яка залишається після відрахування всіх його зобов'язань. Вважаємо, що структура власного капіталу є складною і залежить від організаційно-правової форми підприємства (рис. 1).

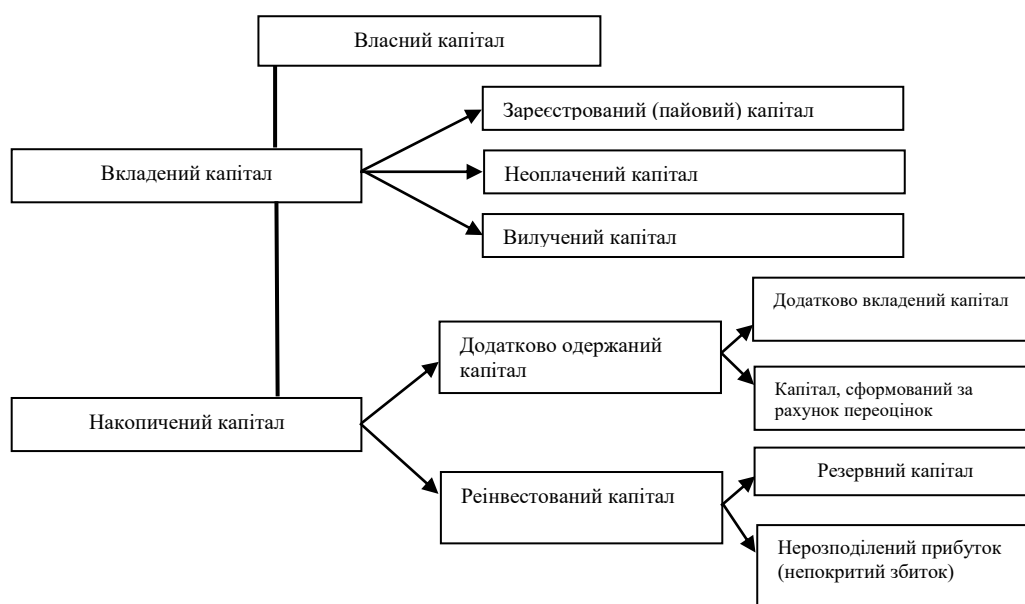


Рис. 1. Структура власного капіталу

Виходячи з рисунку, особлива роль належить зареєстрованому капіталу. Зареєстрований або статутний капітал є важливою правовою, фінансово-економічною та обліковою категорією. Поняття статутного капіталу походить від лат. *statuo* – встановлюю, вирішую, і відображає вартість, внесену засновниками у вигляді коштів, майна, інтелектуальних активів при створенні підприємства [7].

Згідно Цивільного кодексу України (ЦКУ) статутний капітал визнається як мінімальний обсяг майна товариства, який забезпечує інтереси його кредиторів і формується з вартості внесків його учасників. Утворення статутного капіталу фіксується в установчих документах підприємства, які обов'язково подаються до органів влади під час державної реєстрації.

В Україні найпоширенішою формою підприємницької діяльності є господарські товариства, які створюються відповідно до Господарського кодексу України, Цивільного кодексу України та Закону України «Про господарські товариства». Всі вимоги щодо утворення господарських товариств в Україні зазначені у таблиці 1.

Законодавство також чітко визначає, які види вкладів можуть бути використані для формування статутного капіталу господарського товариства. Згідно ЗУ «Про акціонерні товариства» та «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», вклади можуть включати такі ресурси, як: [8] [9]

- грошові кошти (в т.ч. в іноземній валюті);
- цінні папери (акції, облигації та інші фінансові інструменти);
- інше майно (техніка, транспортні засоби, нерухомість тощо);
- майнові права (патенти, винаходи тощо).

Таблиця 1

Характеристика видів господарського товариства за різними вимогами

Вимоги	Вид господарського товариства				
	АТ	ТОВ	ТДВ	Повне	Командитне
Кількість учасників	Кількість учасників не обмежується			Два і більше учасників	
Установчі документи	Статут			Засновницький договір	
Мінімальний розмір статутного капіталу	200 мінімальних заробітних плат		Встановлюється установчими документами		
Капітал	Розподілений на акції		Розподілений на частки		
Строк внесення початкового внеску	До дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій		Встановлюється установчими документами		
Максимальний термін формування статутного капіталу	Не пізніше одного року після реєстрації товариства				

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється в день виключення підприємства із Державного реєстру в результаті завершення діяльності у випадку банкрутства, реорганізації, ліквідації тощо [10].

Згідно із діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, забор'язань, господарських операцій підприємств та організацій, розмір зареєстрованого капіталу та будь-які зміни пов'язані з ним, відображається на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

Поняття неоплаченого капіталу тісно пов'язане із зареєстрованим капіталом, адже воно відображає суму, яка на момент реєстрації підприємства була оголошена, але фактично не була внесена засновниками. За планом рахунків воно відповідає рахунку 46 «Неоплачений капітал».

У таблиці 2. відображено, як відображається в обліку формування статутного капіталу при різних формах внесків.

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків при реєстрації статутного капіталу

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оголошено статутний капітал	46	401	1 000 000,00
2	Внесено засновниками частки:			
	Основними засобами	10	46	400 000,00
	Нематеріальними активами	12	46	100 000,00
	Цінними паперами	14	46	250 000,00
	Грошовими коштами	311	46	100 000,00
	Товарами	28	46	150 000,00

Операції, пов'язані зі статутним капіталом, на сьогодні регулюються значною кількістю нормативних документів. Однак ці документи містять чимало невідповідностей та відхилень від загальноприйнятих міжнародних стандартів. Тому одним із пріоритетів є усунення наявних розбіжностей і суперечностей для забезпечення нового, вищого рівня якості надання бухгалтерської інформації. У цьому допомагає порівняльний аналіз вітчизняної та міжнародної практики обліку статутного капіталу, для чого за основу було взято досвід Угорщини.

Господарські товариства є найчисельнішою і найважливішою для економіки групою суб'єктів господарювання, як в Україні так і в Угорщині. Створення таких суб'єктів та управління ними значно відрізняється у практиці двох країн.

Для ТОВ, Цивільним кодексом Угорщини встановлені мінімальні розміри не тільки зареєстрованого капіталу, а й часток засновників. Розмір вкладу одного засновника, має становити не менше ніж 100 тис. форинтів, а загальна сума статутного капіталу – не менше ніж 3 млн. форинтів [11].

Мінімальний розмір статутного капіталу АТ встановлений у вигляді конкретної суми, тобто прямо не залежить від зміни обсягу будь-якого показника, як в Україні. Для приватного акціонерного товариства ця сума становить не менше ніж 5 млн. форинтів, для публічного акціонерного товариства – не менше ніж 20 млн. форинтів [11].

При заснуванні товариства з обмеженою відповідальністю, якщо засновницьким договором передбачено, що повний грошовий внесок не повинен бути внесений до статутного капіталу до моменту реєстрації, то учаснику надається можливість сплатити грошовий внесок повністю або частково з дивідендів, отриманих від прибутку. У цьому випадку, товариство не може виплачувати дивіденди учаснику, а повинна використати його для погашення боргу за внесками учасника. З одного боку, це хороша можливість для учасника, з іншого, це є ризиком для товариства.

Також, згідно Закону Угорщини «Про систему бухгалтерського обліку», всі підприємства, крім деяких випадків, зобов'язані оприлюднювати свою річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком.

Відмінності з'являються також, щодо складу зареєстрованого капіталу, оскільки, згідно законодавства Угорщини, до нього можуть входити не тільки грошові кошти, цінні папери, майно та майнові права, як в Україні, а й дебіторська заборгованість, що визнається боржником або має юридичну силу.

Щодо бухгалтерського обліку операцій із зареєстрованим капіталом варто зазначити, що план рахунків в Угорщині більш деталізований ніж в Україні, що ускладнює роботу з ним (таблиця 3).

Таблиця 3

Порівняння використовуваних рахунків для обліку зареєстрованого (пайового) капіталу в Україні та Угорщині

Країна	Клас рахунків призначений для обліку зареєстрованого (пайового) капіталу	Характеристика рахунків
Угорщина	41 клас «Власний капітал»	411 «Статутний капітал» 412 «Додатковий капітал»
	32 клас «Зобов'язання пов'язаних підприємств»	325 «Неоплачений капітал від материнської компанії» 326 «Неоплачений капітал від дочірнього підприємства» 327 «Неоплачений капітал від спільного підприємства» 328 «Неоплачений капітал від асоційованого підприємства»
	33 клас «Зобов'язання інших підприємств-учасників»	332 «Неоплачений капітал від іншого пов'язаного підприємства»
	35 клас «Видані аванси»	358 «Неоплачений капітал від іншого непов'язаного підприємства»
Україна	4 клас «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» 42 «Додатковий капітал» 45 «Вилучений капітал» 46 «Неоплачений капітал»

Розглянемо особливості відображення реєстрації статутного капіталу на бухгалтерських рахунках у зазначеній країні (таблиця 4).

Таблиця 4

Кореспонденція рахунків при реєстрації статутного капіталу в Угорщині

№ з/г	Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума
1.1	Отримання вкладів від засновників у формі грошових коштів	384 «Поточний рахунок»	479 «Інші короткострокові зобов'язання»	2 000 000
1.2	Отримання вкладів від засновників у формі матеріальних активів	161 «Капітальні інвестиції»	479 «Інші короткострокові зобов'язання»	1 500 000
2	Зареєстровано статутний капітал	3 «Неоплачений капітал»	411 «Статутний капітал»	4 000 000
3	Передача активів, наданих власниками до статутного капіталу	479 «Інші короткострокові зобов'язання»	3 «Неоплачений капітал»	3 500 000
4	Отримання решти вкладів	384 «Поточний рахунок»	3 «Неоплачений капітал»	500 000

При відображенні операцій щодо обліку створення статутного капіталу в Угорській практиці перед тим, як відбудеться державна реєстрація суб'єкта, власники мають право внести свої вклади до статутного капіталу, створюючи зобов'язання для підприємства. Після реєстрації, раніше внесені вклади засновників

зараховуються до складу статутного капіталу підприємства. У разі відмови державного реєстратора в реєстрації юридичної особи, вклади які були внесені, мають бути повернені власникам.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Отже, дослідження особливостей організації та обліку зареєстрованого капіталу дав змогу встановити, що зазначені вимоги ускладнюють створення господарських товариств в Угорщині. Регулювання питань бухгалтерського обліку та аудиту в Угорщині більш регламентоване, оскільки майже всі питання регулюються єдиним законом та усі господарські організації підлягають аудиту та оприлюдненню фінансової звітності. Водночас ці вимоги також сприяють фінансовій прозорості та стабільності економіки країни. Хоча регулювання іноді може бути тягарем для товариства, у довгостроковій перспективі воно може сприяти економічній стабільності та підвищити довіру та привабливість бізнес-середовища як для вітчизняних, так і для міжнародних інвесторів і ділових партнерів.

Щодо відображення обліку зареєстрованого капіталу варто відмітити що в Україні план рахунків є максимально простим і доступним для розуміння, в Угорщині він є більш деталізованим, що ускладнює процес відображення операцій на рахунках обліку. Але разом з тим процеси відображення в обліку операцій із зареєстрованим капіталом суттєво не відрізняється.

Література

1. Орлова В. Критичний аналіз змін в обліку статутного капіталу / В. Орлова, С. Кафка // Економіст. – 2014. – № 2. – С. 51–53.
2. Примаченко О. Л. Науково-практичний аспект організації обліку формування статутного капіталу господарських товариств / О. Л. Примаченко // Молодий вчений. – 2015. – № 1(2). – С. 45–49.
3. Стригуль Л. С. Особливості формування та обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм / Л. С. Стригуль, К. О. Панчеха // Вісник Національного технічного університету "ХПІ". – 2014. – № 65. – С. 12–17.
4. Петков С. В. Теорія адміністративного права: навч. посібн. / С. В. Петков. – К. : КНТ, 2014. – 302 с.
5. Шубенко Є. С. Організація обліку власного капіталу в умовах реорганізації господарських товариств / Є. С. Шубенко // Незалежний аудитор. – 2016. – № 15. – С. 69–78.
6. Шпирко О. М. Консолідація фінансової звітності українських підприємств в сучасних умовах / О. М. Шпирко // Економічні перспективи підприємництва в Україні : тези доповідей Всеукраїнської інтернет-конференції 27–28 жовтня 2016 р. – Ірпінь : УДФСУ, 2016. – С. 496–499.
7. Семенова С. Облік формування зареєстрованого (пайового) капіталу підприємствами різних організаційно-правових форм / С. Семенова // Економічні науки. – 2017. – Т. 9, № 2. – С. 188–195.
8. Про акціонерні товариства [Електронний ресурс] : Закон України від 27.07.2022 № 2465-IX : станом на 19 жовт. 2024 р. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2465-20#Text>
9. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю [Електронний ресурс] : Закон України від 06.02.2018 № 2275-VIII : станом на 8 берез. 2024 р. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text>
10. Мельник С. І. Фінансовий облік і звітність : навч. посіб. / С. І. Мельник, І. М. Горбан, Н. Марушко. – Львів : Львів. держ. ун-т внутр. справ, 2022. – 388 с.
11. 2013. évi V. törvény - Nemzeti Jogszabálytár [Електронний ресурс] // Nemzeti Jogszabálytár – Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó. – Режим доступу: <https://njt.hu/jogszabaly/2013-5-00-00>
12. 2000. évi C. törvény - Nemzeti Jogszabálytár [Електронний ресурс] // Nemzeti Jogszabálytár – Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó. – Режим доступу: <https://njt.hu/jogszabaly/2000-100-00-00>
13. 2006. évi IV. törvény - nemzeti jogszabálytár [Електронний ресурс] // Nemzeti Jogszabálytár – Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó. – Режим доступу: <https://njt.hu/jogszabaly/2006-4-00-00>
14. Gallasz A. Számviteli alapismeretek / A. Gallasz, T. P. Török. – Budapest : Dialóg Campus, 2019. – 170 p.
15. Любар О. О. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу. [Електронний ресурс] / О. О. Любар // Ефективна економіка. – 2020. – № 4. – Режим доступу: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.4.99>

References

1. Orlova V. Krytychnyi analiz zmin v obliku statutnoho kapitalu / V. Orlova, S. Kafka // Ekonomist. – 2014. – № 2. – S. 51–53.
2. Prymachenko O. L. Naukovo-praktychnyi aspekt orhanizatsii obliku formuvannia statutnoho kapitalu hospodarskykh tovarystv / O. L. Prymachenko // Molodyi vchenyi. – 2015. – № 1(2). – S. 45–49.
3. Stryhul L. S. Osoblyvosti formuvannia ta obliku vlasnoho kapitalu na pidpriemstvakh riznykh orhanizatsiinopravovykh form / L. S. Stryhul, K. O. Panchekha // Herald of the National Technical University "KhPI". – 2014. – № 65. – S. 12–17.
4. Pietkov S. V. Teoriia administratyvnoho prava: navch. posibn. / S. V. Pietkov. – K. : KNT, 2014. – 302 s.
5. Shubenko Ye. S. Orhanizatsiia obliku vlasnoho kapitalu v umovakh reorhanizatsii hospodarskykh tovarystv / Ye. S. Shubenko // Nezaleznyi audytor. – 2016. – № 15. – S. 69–78.

-
6. Shpyrko O. M. Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti ukrainskykh pidpriemstv v suchasnykh umovakh / O. M. Shpyrko // Ekonomichni perspektyvy pidpriemnytstva v Ukraini : tezy dopovidei Vseukrainskoi internet-konferentsii 27–28 zhovtnia 2016 r. – Irpin : UDFSU, 2016. – S. 496–499.
 7. Semenova S. Oblik formuvannia zareiestrovanooho (paiovoho) kapitalu pidpriemstvamy riznykh orhanizatsiino-pravovykh form / S. Semenova // Ekonomichni nauky. – 2017. – T. 9, № 2. – S. 188–195.
 8. Pro aktsionerni tovarystva [Elektronnyi resurs] : Zakon Ukrainy vid 27.07.2022 № 2465-IX : stanom na 19 zhovt. 2024 r. – Rezhym dostupu: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2465-20#Text>
 9. Pro tovarystva z obmezhenoiu ta dodatkovoiu vidpovidalnistiu [Elektronnyi resurs] : Zakon Ukrainy vid 06.02.2018 № 2275-VIII : stanom na 8 berez. 2024 r. – Rezhym dostupu: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text>
 10. Melnyk S. I. Finansovyi oblik i zvitnist : navch. posib. / S. I. Melnyk, I. M. Horban, N. Marushko. – Lviv : Lviv. derzh. un-t vnutr. sprav, 2022. – 388 s.
 11. 2013. évi V. törvény - Nemzeti Jogszabálytár [Elektronnyi resurs] // Nemzeti Jogszabálytár – Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó. – Rezhym dostupu: <https://njt.hu/jogszabaly/2013-5-00-00>
 12. 2000. évi C. törvény - Nemzeti Jogszabálytár [Elektronnyi resurs] // Nemzeti Jogszabálytár – Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó. – Rezhym dostupu: <https://njt.hu/jogszabaly/2000-100-00-00>
 13. 2006. évi IV. törvény - nemzeti jogszabálytár [Elektronnyi resurs] // Nemzeti Jogszabálytár – Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó. – Rezhym dostupu: <https://njt.hu/jogszabaly/2006-4-00-00>
 14. Gallasz A. Számveteli alapismeretek / A. Gallasz, T. P. Török. – Budapest : Dialóg Campus, 2019. – 170 p.
 15. Liubar O. O. Normatyvno-pravove rehuliuвання bukhholderskoho obliku vlasnoho kapitalu. [Elektronnyi resurs] / O. O. Liubar // Efektyvna ekonomika. – 2020. – № 4. – Rezhym dostupu: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.4.99>