

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-83>

УДК 657.1

# ОБЛІК ФІНАНСУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ НЕБЮДЖЕТНИХ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

## ACCOUNTING OF THE FINANCING OF THE ACTIVITIES OF NON-BUDGET NON-PROFIT ORGANIZATIONS

**Височан Ольга Олегівна**кандидат економічних наук, доцент,  
Національний університет «Львівська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4160-1323>**Майковець Дарина Олександрівна**студентка,  
Національний університет «Львівська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5410-3625>**Vysochan Olha, Maikovets Daryna**

Lviv Polytechnic National University

Небюджетні неприбуткові організації об'єднують фізичних чи/або юридичних осіб для задоволення насамперед соціальних потреб і є важливим елементом формування ефективною соціально-гуманітарною сфери. У статті розкрито основні принципи функціонування небюджетних неприбуткових організацій та вимоги законодавства до визнання їх неприбутковими. Розглянуто особливості фінансування діяльності таких організацій та їх вплив на ведення обліку. Підкреслено, що через специфіку діяльності небюджетних неприбуткових організацій, адаптація актуальних методик обліку цільового фінансування для вирішення проблем управління є не завжди можливою. У статті наведено поняття фандрайзингу як діяльності з пошуку та залучення коштів для реалізації небюджетними неприбутковими організаціями своїх соціальних функцій. Визначено номенклатуру витрат на фандрайзинг та наведено характерні ознаки для таких виділення таких витрат в окрему категорію.

**Ключові слова:** небюджетні неприбуткові організації, фандрайзинг, цільове фінансування, витрати на фандрайзинг, визнання доходів і витрат.

Non-budget non-profit organizations unite individuals and/or legal entities to meet ecological, public, social, cultural, ecological and other interests, needs for political expression of will, religious service, etc. The article presents the main principles of the functioning of non-budget non-profit organizations and the legal requirements for recognizing organizations as non-profit. The peculiarities of financing the activities of non-budget non-profit organizations and their impact on accounting are considered. It is emphasized that due to the specificity of the activities of non-budget non-profit organizations, it is not always possible to adapt the targeted funding accounting methods relevant for commercial enterprises to solve management problems. The catalyst for positive institutional changes in the economy of the sector of non-profit organizations of Ukraine is not only the growth of the number of such entities, but also the improvement of the efficiency of their activities, which directly depends on the amount of funds they attract and their further rational use. Finding and attracting external sources of funding is a critically important part of work in any non-budget non-profit organization. The activities of the latter can be considered effective only under the condition of successful realization of goals in the field of fundraising in parallel with the economical use of funds involved for this purpose. For each type of non-budgetary organizations, both different sources of funding and different approaches to attracting such funding may be inherent. The article reveals the concept of fundraising as the activity of finding and attracting funds for the realization of social functions by non-budget non-profit organizations. A simplified scheme of the financing (fundraising) process to ensure the activities of non-budget non-profit organizations in comparison with the accounting consequences is provided. The nomenclature of fundraising expenses is defined and characteristic features are given for such allocation of such expenses in a separate category, which positions them as expenses related to its activities in the search and attraction of resources for the implementation of socially important projects and provision of current needs.

**Keywords:** non-budget non-profit organizations, fundraising, targeted financing, fundraising expenses, recognition of income and expenses.

**Постановка проблеми.** У сучасному світі організації, що в основу своєї діяльності заклали не економічну, а соціальну вигоду, все більш поширені. Держава частину своїх повноважень, пов'язаних із підтримкою освіти, культури, розвитком соціального забезпечення тощо, делегує небюджетним неприбутковим організаціям (далі – ННО). Таке партнерство покликане підвищити ефективність функціонування соціально-гуманітарної сфери в країні. Небюджетні неприбуткові організації об'єднують фізичних чи/або юридичних осіб для задоволення екологічних, суспільних, соціальних, культурних, екологічних, та інших інтересів, потреб у політичному волевиявленні, релігійному служінні тощо. Визначальним аспектом діяльності ННО є саме соціальний аспект, що в свою чергу, накладає відбиток на побудову системи обліку таких організацій, адже такий критерій діяльності як отримання майбутньої економічної вигоди вже не є визначальним.

Так як такі організації, зазвичай, не здійснюють комерційної діяльності, то пошук джерел фінансування або фандрайзинг є важливою складовою їх діяльності як суб'єкта господарювання. Для кожного виду небюджетних організацій можуть притаманні як різні джерела фінансування, так і різні підходи до залучення такого фінансування. Ведення обліку фінансування є основною прозорою діяльністю ННО та відображення у звітності результатів їх роботи.

Зазначимо, що каталізатором позитивних інституційних зрушень в економіці сектору некомерційних організацій України є не лише зростання кількості таких утворень, але й підвищення ефективності їх діяльності, яка напряму залежить від обсягів залучених ними коштів та подальшим раціональним їх використанням. Пошук та залучення зовнішніх джерел фінансування, або фандрайзинг, є критично важливою ланкою робіт у будь-якій небюджетній неприбутковій організації. Діяльність останніх може вважатися ефективною лише за умови успішної реалізації цілей у фандрайзинговій сфері паралельно з економічним використанням залучених для цього засобів.

Методика ведення обліку у небюджетних неприбуткових організацій має сприяти отриманню максимального соціального ефекту від залучених фінансових ресурсів та надання управлінському персоналу інформації для прийняття рішень в короткостроковому та довгостроковому періодах. Тому важливо зосередити свою увагу на особливостях побудови обліку у небюджетних неприбутко-

вих організаціях з врахуванням їх основної діяльності, зокрема, ведення обліку доходів та витрат в розрізі реалізовуваних проєктів, програм, грантів, та діяльності з забезпечення функціонування ННО.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Досліджуючи питання облікового відображення операцій при здійсненні діяльності ННО Н. Гура [1, с. 3] зазначає, що використання елементів методу бухгалтерського обліку має здійснюватися з врахуванням специфіки нових об'єктів обліку, які виникають в результаті такої діяльності. Аналогічно Кейдалюк С. О. та Артюх О. В. [2, с. 398] стверджують, що підходи до ведення обліку у ННО визначаються не лише характерними особливостями цих організацій в цілому, а і мають свої відмінності для кожного типу некомерційної організації (таких як, релігійні організації, ОСББ, політичні партії, громадські організації тощо).

На думку Толмачової А. М. [3, с. 464], облік цільових доходів у небюджетних неприбуткових організаціях є однією з найбільш спірних і складних проблем, що потребує напрацювання методики відображення таких доходів залежно від виду конкретної неприбуткової організації, а це, в свою чергу, має знаходити відображення у обліковій політиці ННО. В свою чергу, Тростянська К. М. та Крижанівська О. А. [4, с. 184–185] акцентують увагу, що в українському законодавстві не наведено визначення цільового фінансування, і це може спричинити до різних трактувань цієї категорії та, відповідно, і відмінностей у відображенні в обліку цільових надходжень.

Так як діяльність ННО пов'язана з виникненням окремих об'єктів обліку, що не є характерними для комерційних підприємств, ведення обліку у відповідності до норм, принципів, правил та методики, що використовуються комерційними підприємствами або підприємствами чи організаціями державного сектору економіки не завжди доречно, що і визначає потребу у напрацюванні нових підходів до організації та методики ведення бухгалтерського обліку у небюджетних неприбуткових організаціях.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою дослідження є особливостей ведення обліку цільового фінансування та витрат на залучення такого фінансування у небюджетних неприбуткових організаціях. Відповідно до визначеної цілі поставлено такі завдання як:

– узагальнити критерії, відповідно до яких організації визнаються як неприбут-

кові, та сфери їх діяльності в Україні та за кордоном;

– навести етапи процесу фінансування діяльності ННО у зіставленні з обліковими наслідками на кожному з таких етапів;

– виокремити “витрати на фандрайзинг” в окрему категорію з характерними ознаками, що дозволяють таке позиціонування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Важливу роль у побудові здорових, сильних та стабільних суспільних відносин відіграють небюджетні неприбуткові організації. Вони діють на основі надання послуг, які є важливими для суспільного розвитку, та послуг, що сприяють економічній стабільності та мобільності. Діяльність небюджетних неприбуткових організацій часто спрямована на зміцнення суспільних відносин, такі організації спрямовують свою діяльність на певний сектор потреб громадян, вони мають необхідні знання про громадян яким вони допомагають. Такі організації знають, які саме потреби є у людей та як найкраще їх задовольнити. На сьогоднішній день потреба в небюджетних неприбуткових організаціях зростає. Їхня діяльність стає все більш важливою у сучасному суспільстві, причиною є те, що потреби громадян зростають, в той же час відбувається скорочення державних ресурсів [5].

Основні напрями діяльності ННО в Україні та за кордоном:

1. Освіта. Небюджетні неприбуткові організації можуть організовувати позашкільні заняття, курси для дітей з малозабезпечених сімей.

2. Лікування. Створюються фонди, які допомагають людям з тяжкими захворюваннями, проводиться навчальна діяльність з дітьми з приводу запобігання певним захворюванням.

3. Надання послуг у разі настання непередбачуваних випадків. Небюджетні неприбуткові організації надають допомогу людям, які постраждали в наслідок непередбачуваних обставин, стихійних лих, надаючи людям пожертви у вигляді їжі, одягу, тимчасового житла.

4. Працевлаштування. Небюджетні неприбуткові організації створюють нові робочі місця, а це означає, що зменшується рівень безробіття.

5. Розвиток. Небюджетні неприбуткові організації допомагають в запровадженні нових технологій та розвитку інфраструктури [6].

За кордоном замість небюджетні неприбуткові організації частіше використовується

термін “неурядові неприбуткові організації” (NGO). Неурядові неприбуткові організації можуть бути приватними установами, що підтримують міжнародний розвиток, або групами корінного населення чи релігійними групами, організованими на національному або регіональному рівні. Це можуть бути групи громадян, які підвищують рівень громадської обізнаності та впливають на державну політику. Різні благодійні та релігійні об’єднання, які мобілізують приватні кошти та використовують їх на благо суспільства, також вважаються неурядові неприбуткові організації [7].

Небюджетні неприбуткові організації в основному існують для надання допомоги чи ресурсів групам громадян з певними потребами. Цілі організацій є суспільними, зазвичай вони стосуються покращення життя на певних територіях, особливих міркувань щодо податків, правового статусу. Небюджетні неприбуткові організації керуються місією, яка вимагає від керівництва та управлінців встановлювати цілі, які спрямовані на досягнення заявленої місії організації. ННО при реєстрації не мають виняткової організаційної форми. Різниця між ННО та іншими комерційними організаціями, лише в наявності неприбуткового статусу. Неприбуткові організації не можуть провадити підприємницьку діяльність заради отримання прибутку, але можуть провадити господарську діяльність в випадках, коли вона спрямована на досягнення статутних цілей організації й здійснюється не заради прибутку.

Неприбуткові організації в українських реаліях поділяються на бюджетні та небюджетні. Бюджетні організації отримують фінансування для провадження своєї діяльності з бюджету країни, а небюджетні провадять свою діяльність на основі благодійних, членських внесків та інших надходжень не заборонених законодавством. Податковим кодексом України [8] визначено основні умови при яких організаціям присвоюється статус неприбуткових (табл. 1).

До небюджетних неприбуткових організацій поширюються суворі вимоги щодо управління, причиною таких вимог є те, що зазвичай такі організації використовують донорське або грантове фінансування для ведення своєї діяльності. Це робить їх відповідальними перед своїми донорами та грантовими програмами.

Обов’язкове ведення бухгалтерського обліку згідно вимог сучасного законодавства [9] поширюється і на небюджетні неприбуткові організації, проте, не в останню чергу, здій-

Таблиця 1

**Умови неприбутковості, визначені Податковим кодексом України**

| <b>Умова</b>   | <b>Характеристика</b>   |
|--|---|
| Відповідність профільному закону   | ННО має бути створена та зареєстрована в порядку, що його визначає Закон України, який регулює діяльність такого виду організацій   |
| Неприбутковість організації передбачена установчими документами (статутом)                   | Статутні документи організації мають містити положення про заборону розподіляти доходи (прибуток) або їх частину серед засновників (учасників), організації, виняток, становлять лише відносини, що регулюються трудовим законодавством. Пункт у статутних документах про здійснення організацією діяльності не з метою отримання прибутку                      |
| Після ліквідації, поділу чи злиття – всі активи передаються подібним організаціям чи державі | У статних документах має бути чітко вказано про порядок дій у випадку ліквідації, поділу чи злиття неприбуткової організації, а саме: всі активи переходять до неприбуткової організації подібного типу або у спрямовуються у державний бюджет. Виключення для цієї умови існує лише для такого типу ННО як: об'єднання співвласників багатоквартирних будинків |
| Дані містяться в Реєстрі неприбуткових організацій   | ННО має бути внесена до Реєстру неприбуткових установ та організацій з присвоєнням відповідної ознаки неприбутковості   |

снюється як одна з основних умов отримання цільового фінансування. Таким чином, всі цільові надходження від донорів та партнерів повинні бути відображені в бухгалтерському обліку в розрізі напрямів використання.

Серед джерел фінансування діяльності ННО виділяють: внески членів організації (для членських організацій); кошти з державного та місцевого бюджетів, що надаються у вигляді асигнувань, субвенцій тощо; гранти; гуманітарну допомогу; надходження у вигляді благодійної допомоги та пожертвувань; доходи від здійснення діяльності, передбаченої статутом; надходження від власників (засновників) організації; майно, отримане від інших некомерційних організацій після їх ліквідації; доходи від використання власності ННО; пасивні доходи; інші специфічні надходження (пенсійні внески в недержавні пенсійні фонди; кошти, отримані профспілковими організаціями відповідно до колективних угод; майнові права релігійних організацій тощо) не заборонені законодавством.

Цілеспрямований пошук джерел фінансування та активів для забезпечення своєї діяльності, проєктів та програм – фандрайзинг, дозволяє небюджетним неприбутковим організаціями реалізовувати свою мету та поставлені завдання. Фандрайзинг не розглядається як пошук інвестицій, оскільки комерційної вигоди вкладення в неприбуткові організації не принесе. Водночас отримані за результатами фандрайзингу цільові надходження та витрати на здійснення таких заходів потребують правильного облікового відображення.

Специфічних рахунків для обліку цільового фінансування у ННО не виокремлено, і з такою метою використовується рахунок 48 "Цільове фінансування і цільові надходження". Побудова аналітичного обліку цільового фінансування залежить від інформаційних потреб органів управління організації та вимог донорів. Кожна неприбуткова організація отримує фінансування як для конкретних заходів, проєктів, програм (цільове фінансування) або в цілому на забезпечення статутної діяльності (нецільове фінансування), тому для побудови ефективної та раціональної системи облікового відображення таких надходжень необхідно деталізувати джерела фінансування з використанням окремих субрахунків та аналітичних рахунків для кожного виду надходжень з метою подальшого контролю за використанням такого фінансування.

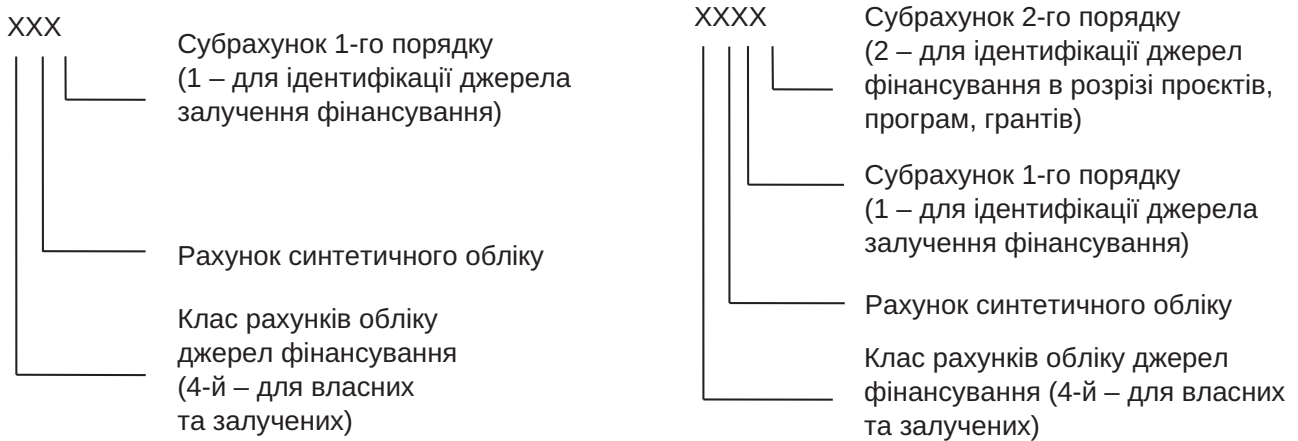
За умов реалізації великої кількості проєктів та наявності широкого спектру джерел фінансування побудова синтетичного та аналітичного обліку ННО значно ускладнюється (рис. 1).

Облік цільового фінансування доцільно вести на двох рівнях: перший – види джерел фінансування (благодійна допомога, державне фінансування, інші цільові надходження тощо); другий – проєкти, програми, гранти. Головною причиною, що передбачає таку побудову обліку є визнання цільового фінансування доходом лише при понесенні витрат, пов'язаних з ним, що, в свою чергу, дозволяє розбити сам процес фінансування діяльності ННО на окремі етапи відповідно



до особливостей відображення в обліку. Адже контроль за цільовим фінансуванням здійснюється як при отриманні, так і при використанні для визначених потреб. Спро-

цена схема процесу фінансування (фан-драйзингу) діяльності ННО у зіставленні з обліковими наслідками на кожному етапі представлена на рис. 2.



**Рис. 1. Схематичне представлення побудови обліку джерел фінансування небюджетних неприбуткових організацій**

*Джерело: авторське узагальнення практики ведення бухгалтерського обліку у ННО України*



**Рис. 2. Схема процесу фінансування діяльності небюджетних неприбуткових організацій та облікові наслідки**

*Джерело: власна розробка*

Для забезпечення діяльності ННО ресурси можуть залучатись у такі способи як: звернення з проханням до донора, масові акції із залучення коштів, грантові конкурси, волонтерство, взаємовигідне партнерство, субсидування, надання платних послуг, членські внески організацій, збирання пожертв, кредитування. Отримані ресурси використовуються за цільовим призначенням для досягнення поставленої мети та цілей. Сама діяльність з залучення ресурсів також передбачає понесення витрат на її здійснення. Класифікація витрат фандрайзингу [10] передбачає виді-

лення наступних категорій витрат: витрати на пошук донора; витрати на підготовку та подання проекту; витрати, пов'язані з отриманням ресурсів.

Загалом, витрати фандрайзингу – це витрати небюджетної неприбуткової організації, пов'язані з пошуком та залученням ресурсів для своєї основної діяльності та забезпечення поточних потреб організації.

Як специфічна категорія витрат, витрати фандрайзинг мають певні характеристики, що виокремлюють їх в структурі сукупних витрат організації (рис. 3).

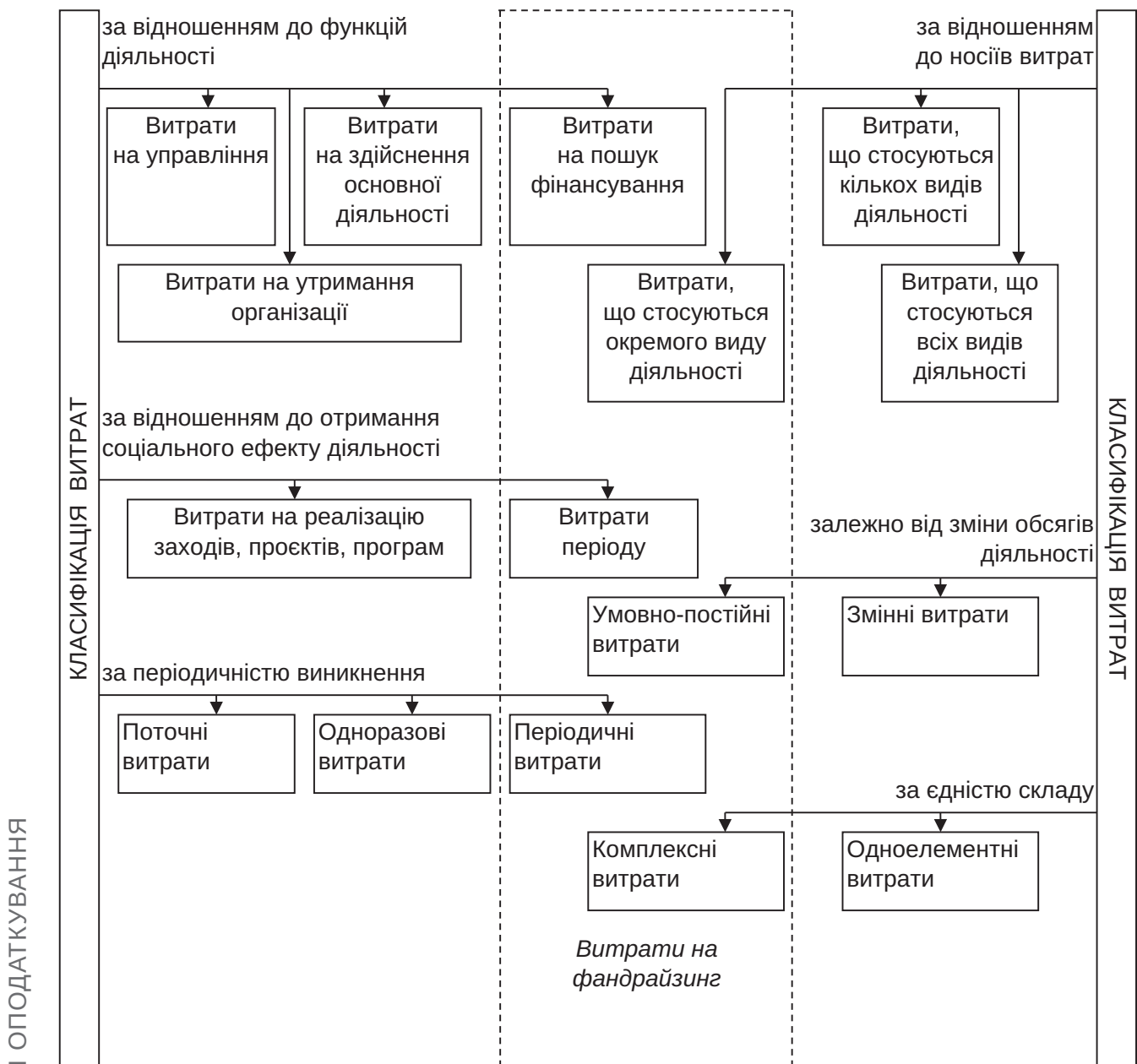


Рис. 3. Місце витрат на фандрайзинг в загальній класифікації витрат організації

Джерело: власна розробка

– є витратами окремого виду діяльності, спрямованої на підготовку до пошуку фінансування та власне самого пошуку, яка виділяється зі всієї сукупності інших видів діяльності організації;

– окремі складові витрат на фандрайзинг можуть відноситися відносяться до майбутніх періодів. Це дозволяє рівномірно розподіляти понесені витрати за календарними періодами з метою співставлення майбутніх залучених коштів з понесеними витратами;

– виникають безпосередньо у зв'язку з здійсненням заходів на пошук фінансування діяльності організації;

– залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності і визначеного часу;

– складаються з кількох економічних елементів, що має винятково важливе значення при плануванні таких витрат.

Все вище викладене дозволяє нам запропонувати таке удосконалене визначення поняття “витрати на фандрайзинг” – це періодичні комплексні витрати, понесені в процесі організації і здійснення сукупності взаємопов'язаних заходів з пошуку фінансу-

вання для реалізації місії та цілей організації і забезпечення її функціонування.

**Висновки.** Таким чином, цілеспрямований пошук джерел фінансування та активів для забезпечення своєї діяльності, чим і є фандрайзинг, дозволяє небюджетним неприбутковим організаціями реалізовувати свою мету та поставлені завдання. Водночас здійснення такої діяльності передбачає виділення специфічних витрат – витрат на фандрайзинг, що виникають саме через необхідність пошуку та залучення фінансування. При обліковому відображенні наявності та використання вже залученого фінансування ННО також стикаються з низкою методологічних проблем, адже не завжди методики обліку, що доречні для використання комерційними підприємствами, можуть бути без адаптації застосовані в обліку неприбуткових організацій. В таких умовах бухгалтер намагається пристосовувати практику ведення обліку цільового фінансування до норм законодавства та вимог донорів, а це, в свою чергу, передбачає побудову розгалуженої системи аналітичного обліку в розрізі як джерел надходжень фінансування, так і напрямів його використання.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Гура Н. Методологічні засади бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 9. С. 3–9.
2. Артюх О. В., Кейдалюк С. О. Особливості бухгалтерського обліку некомерційних організацій. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 32. С. 398–401.
3. Толмачова А. М. Основи формування облікової політики неприбуткових організацій. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2018. Випуск 1 (51). С. 463–467.
4. Тростяньська К. М., Крижановська О. А. Проблемні питання бухгалтерського обліку неприбуткових організацій. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2021. № 2. С. 184–189.
5. A Strong Nonprofit Sector is Key to Thriving Communities. URL: <https://www.aspeninstitute.org/blog-posts/a-strong-nonprofit-sector-is-key-to-thriving-communities/> (дата звернення: 24.11.2022).
6. Need and Importance of Non-Profit Organization. URL: <https://www.affluentcpa.com/need-importance-non-profit-organization/> (дата звернення: 24.11.2022).
7. Nalinakumari B., MacLean R. NGOs: A primer on the evolution of the organizations that are setting the next generation of “regulations”. *Environmental Quality Management*, 2005. 14 (4). P. 1–21.
8. Податковий кодекс України: Кодекс від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 25.11.2022).
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 25.11.2022).
10. Височан О. О. Витрати на фандрайзинг як вагомий складник трансакційних витрат організацій неприбуткового сектору економіки. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2016. Т. 21. Вип. 9 (51). С. 133–136.

#### REFERENCES:

1. Hura, N. (2012) Metodolohichni zasady bukhgalterskoho obliku v neprybutkovykh nebiudzhethnykh orhanyzatsiakh [Methodological Principles of Accounting in Non-profit Non-budget Organizations]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and Auditing*, vol. 9, pp. 3–9. [in Ukrainian].

2. Artiukh, O. V., Keidaliuk, S. O. (2019). Osoblyvosti bukhhalterskoho obliku nekomertsiiynykh orhanizatsii [Features of accounting of non-commercial organizations]. *Infrastruktura rynku – Market infrastructure*, vol. 32, pp. 398–401. [in Ukrainian].
3. Tolmachova, A. M. (2018). Osnovy formuvannia oblikovoi polityky neprybutkovykh orhanizatsii [Basics of forming the accounting policy of non-profit organizations]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Seriia Ekonomika – Scientific Bulletin of Uzhhorod University. Economy series*, vol. 1(51), pp. 463–467. [in Ukrainian].
4. Trostianska, K. M., Kryzhanovska, O. A. (2021). Problemni pytannia bukhhalterskoho obliku neprybutkovykh orhanizatsii [Problem issues of accounting of non-profit organizations]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky – Bulletin of the Khmelnytskyi National University. Economic sciences*, vol. 2, pp. 184–189. [in Ukrainian].
5. A Strong Nonprofit Sector is Key to Thriving Communities. Available at: <https://www.aspeninstitute.org/blog-posts/a-strong-nonprofit-sector-is-key-to-thriving-communities/> (accessed 24 November 2022).
6. Need and Importance of Non-Profit Organization. Available at: <https://www.affluentcpa.com/need-importance-non-profit-organization/> (accessed 24 November 2022).
7. Nalinakumari B., MacLean R. (2005). NGOs: A primer on the evolution of the organizations that are setting the next generation of “regulations”. *Environmental Quality Management*, vol. 14(4), pp. 1–21.
8. Verkhovna Rada Ukrainy (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]: Kodeks, no. 2755-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (accessed 25 November 2022).
9. Verkhovna Rada Ukrainy (1999). Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [About accounting and financial reporting in Ukraine]: *Zakon Ukrainy*, no. 996-XIV. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed 25 November 2022).
10. Vysochan, O.O. (2016). Vytraty na fandraizynh yak vahomyi skladnyk transaktsiinykh vytrat orhanizatsii neprybutkovoho sektoru ekonomiky [Fundraising costs as a significant component of transaction costs of organizations in the non-profit sector of the economy]. *Visnyk ONU imeni I. I. Mechnykova – Bulletin of the ONU named I. I. Mechnikov*, T. 21, vol. 9 (51), pp. 133–136.