

УДК 657.1; 311.311; 330.5

*Моторин Р. М., д.е.н., професор, УДУФМТ*  
*Моторина Т. М., к.е.н., доцент Київського національного*  
*університету імені Тараса Шевченка*

## **ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З НЕФІНАНСОВИМИ АКТИВАМИ СЕКТОРА ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ В НАЦІОНАЛЬНИХ РАХУНКАХ УКРАЇНИ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

*Науково обґрунтовано методичні підходи до оцінки, часу запису нефінансових активів, обліку споживання основного капіталу сектора загального державного управління в національних рахунках України згідно з міжнародними стандартами.*

*Ключові слова:* облік, нефінансові активи, операції, сектор загального державного управління.

*Motoryn Ruslan, Professor, Doctor of USUFIT*  
*Motoryna Tetiana, As. prof, dr. Taras Shevchenko National University of Kyiv*

## **ACCOUNTING OF TRANSACTIONS IN NONFINANCIAL ASSETS OF GENERAL GOVERNMENT SECTOR IN NATIONAL ACCOUNTS OF UKRAINE ACCORDING TO INTERNATIONAL STANDARDS**

*In the article scientifically grounded the methodical going to acquisitions of nonfinancial assets, time of recording of nonfinancial asset, accounting consumption of fixed capital of general government sector in national accounts of Ukraine according to international standards.*

*Keywords:* nonfinancial assets, general government sector, transactions.

*Моторин Р. Н., д.э.н., профессор, УГУФМТ*  
*Моторина Т. М., к.э.н., доцент Киевского национального*  
*университета имени Тараса Шевченко*

## **УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С НЕФИНАНСОВЫМИ АКТИВАМИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕННОГО СЕКТОРА В НАЦИОНАЛЬНЫХ СЧЕТАХ УКРАИНЫ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ**

*Научно обоснованы методические подходы к оценке, времени записи нефинансовых активов, учета потребления основного капитала сектора государственного управления в национальных счетах Украины в соответствии с международными стандартами.*

*Ключевые слова:* учет, нефинансовые активы, операции, сектор общего государственного управления.

*Актуальність питання.* Актуальність дослідження зумовлюють наступні чинники: важливою проблемою бухгалтерського обліку й економічної статистики України є збір повної інформації про запаси нефінансових активів, які є наявними на певний момент часу, і їх оцінка за поточними ринковими цінами. На заключному етапі може бути введена повністю розроблена система обліку за методом нарахування, яка забезпечує можливість підготовки повних балансів активів і пасивів у національних рахунках України та оцінки національного багатства.

*Постановка проблеми, мета, предмет та завдання дослідження.* Якщо розглядати стратегічні проблеми модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, то вагомий внесок у вирішення проблем в цьому напрямі здійснили вітчизняні вчені, зокрема: Л. В. Гізатуліна [1], В. М. Диба [2], Р. Т. Джога [3], Т. І. Єфіменко [4], І. В. Жолнер [8], О. О. Канцуров [5], І. О. Кондратюк [3], Л. Г. Ловінська [4], М. Г. Михайлов [7], С. В. Свірко [6], О. П. Славкова [7], Н. І. Сушко [1] М. І. Телегунь [7] та ін.

Аналіз їх розробок з метою реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [9] свідчить про суттєве вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з точки зору методологічної, методичної та організаційної роботи Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України.

Водночас, вивчення чинних положень методології, методики та організації бухгалтерського обліку в державному секторі, плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського

обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, міжнародних стандартів – СНР 2008 [10], керівництва МВФ зі статистики державних фінансів (КСДФ) 2001 року [12] підтверджують необхідність застосування методу нарахування в бухгалтерському обліку всіх суб'єктів сектора загального державного управління (СЗДУ) для забезпечення можливості підготовки повних балансів активів і пасивів в національних рахунках України, обґрунтування порядку подання бюджетної інформації щодо нефінансових активів, розробки методичного та інформаційного забезпечення оновленого бухгалтерського обліку в СЗДУ.

Зазначені завдання та нагальність їх вирішення підтверджують актуальність обраної теми дослідження.

Ця робота має *на меті* науково-теоретичне обґрунтування та розробку практичних рекомендацій щодо реалізації завдань Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України зі створення уніфікованої облікової системи повної інформації про запаси нефінансових активів, що є на даний час, і їх оцінки за поточними ринковими цінами в державному секторі України згідно з міжнародними стандартами (у тому числі Системи національних рахунків – СНР 2008 [10]).

Предметом дослідження є створення уніфікованої облікової системи повної інформації про запаси нефінансових активів у державному секторі України, а завданням – їх оцінка за поточними ринковими цінами на даний момент часу та формулювання висновків.

*Вклад основного матеріалу.* Розробка балансів активів і пасивів окремих секторів економіки в національних рахунках України є важливою методологічною проблемою.

Баланси активів та пасивів згідно з рекомендаціями СНР 2008 складаються для кожного із секторів та економіки в цілому [10, с. 302]. Вони складаються на початок та кінець періоду в цінах, що діють на цей час. На жаль, Держслужба статистики України на сьогоднішній день публікує лише дані експериментальних балансів фінансових активів і пасивів та експериментальних балансів нефінансових активів тільки для економіки загалом.

**Експериментальний баланс нефінансових активів економіки України за 2011 рік, млн. грн.**

	Код рядка	Початковий баланс	Рахунок капіталу	Рахунки інших змін в активах	Заключний баланс
А	Б	1	2	3	4
Нефінансові активи	01=02+03+04	3 355 368	126 118	428 662	3 910 148
Основні засоби*	02	2 939 555	98 121	386 760	3 424 436
Нематеріальні активи	03	21 379	283	-685	20 977
Матеріальні оборотні кошти	04	394 434	27 714	42 587	464 735

\*без урахування житлових будівель у зв'язку з відсутністю повної інформації щодо якісного їх складу та ринкової ціни (дані Держслужби статистики України [11]).

На основі балансу активів і пасивів визначають структуру активів секторів економіки та національного багатства країни в цілому на початок кожного року. Порівняння балансів за ряд років дозволяє виявити вплив різних чинників на зміну вартості активів, зобов'язань та власного капіталу.

Національне багатство країни визначається як сума нефінансових активів та перевищення фінансових активів (які є зобов'язаннями інших країн) над фінансовими зобов'язаннями резидентів даної країни перед резидентами інших країн.

У СНР є три самостійні баланси: початковий баланс активів і пасивів; зміни в балансі активів та пасивів; заключний баланс активів і пасивів.

Важливе значення для побудови заключного балансу має відображення змін, що сталися протягом періоду, що вивчається. Підсумок щодо всіх змін в активах, пасивах і чистій вартості капіталу, які сталися за звітний період по кожному сектору окремо й по країні загалом, визначається в балансі «Зміни в балансі активів та пасивів». Цей підсумок відображає зміну всіх фінансових і нефінансових активів за рахунок заощаджень і чистих капітальних трансфертів, а також у результаті інших змін в обсязі активів, номінального холдингового прибутку/збитку. Ці два баланси дозволяють побудувати заключний баланс активів і пасивів.

На відміну від початкового балансу активів і пасивів заключний баланс активів та пасивів являє собою сукупність усіх активів, зобов'язань і чистої вартості капіталу кожного сектора окремо та по країні в цілому на кінець досліджуваного періоду.

Зв'язок між показниками вартості активів на початок і на кінець періоду та показниками зміни вартості активів протягом періоду можна формалізувати таким чином:

$$Акп = Апп + Ап - Ав + Аін + ХП,$$

де: *Акп* – вартість активів на кінець періоду; *Апп* – вартість активів на початок періоду; *Ап* – вартість придбаних активів; *Ав* – вартість вибулих активів; *Аін* – зміна вартості активів, пов'язана з іншими змінами в їх обсязі; *ХП* – «холдинговий» прибуток.

Вартість пасивів на кінець періоду визначають аналогічно:

$$Пкп = Ппп + Пв - Пв + Піп + ХП,$$

де: *Пкп* – вартість пасивів на кінець періоду; *Ппп* – вартість пасивів на початок періоду; *Пв* – вартість узятих зобов'язань; *Пв* – вартість погашених зобов'язань; *Піп* – інші зміни в обсязі зобов'язань.

Різниця в обсязі активів та зобов'язань, які спостерігаються в процесі переходу від початкового балансу до заключного, є наслідком економічних операцій та інших потоків у поточному періоді, що відображаються в рахунках нагромадження.

Для кожної категорії нефінансових активів існує аналогічна облікова тотожність, що пов'язує наступні один за іншим баланси активів і пасивів.

Цією тотожністю встановлюється, що вартість нефінансових активів певної категорії в балансі активів і пасивів на початок звітного періоду *плюс* загальна вартість активів даної категорії, придбаних в результаті операцій протягом звітного періоду *мінус* загальна вартість активів даної категорії, вибулих в результаті операцій протягом звітного періоду (включаючи споживання основного капіталу) *плюс* чиста вартість інших економічних потоків, які роблять вплив на активи даної категорії *дорівнює* вартості активів даної категорії в балансі активів і пасивів на кінець звітного періоду.

Дана тотожність вимагає узгодженого відображення операцій, інших економічних потоків і запасів з погляду часу їх відображення в обліку і вартісної оцінки нефінансових активів.

Побудова повних балансів активів і пасивів в національних рахунках України ускладнюється наявністю певних методологічних проблем. Суттєвою проблемою є невідповідність систем бухгалтерського обліку статистиці державних фінансів (СДФ) та Пенсійного й інших фондів соціального страхування України. Наявність різних підходів у первинному обліку операцій бюджетних установ, Пенсійного та інших фондів соціального страхування зумовлює використання у звітах про виконання бюджетів неузгоджених класифікацій доходів та витрат, а в балансах – різних класифікацій фінансових активів, які не відповідають міжнародним вимогам. Це унеможливує складання СДФ на єдиних засадах.

Наступною проблемою є оцінка потоків і запасів. Їхня вартість повинна оцінюватися сумами, за якими товари, активи або наданий капітал фактично обмінюються або можуть бути виміняні на гроші. Така вартість називається в СНР поточною ринковою ціною. Вартість потоків повинна оцінюватися за цінами на дату їхнього відображення в обліку. Вартість запасів повинна оцінюватися за цінами на дату складання балансу активів і пасивів. При його розробці необхідно окремо виділяти суму їх дооцінки або уцінки. Вартість потоків, виражених в іноземній валюті, перераховується в національну валюту за обмінним курсом, що діє на момент, коли відбувається операція конвертування, а запаси перераховуються за обмінним курсом, що діє на дату складання балансу активів і пасивів. Варто використати середнє значення курсів купівлі й продажу. Вартісна оцінка в національній валюті купівлі або продажу в кредит, вираженої в іноземній валюті, може відрізнятись від величини наступного грошового платежу через зміну обмінного курсу за період, що пройшов між цими операціями. Обидві операції повинні оцінюватися за поточною ринковою вартістю на дати їх фактичного проведення; а холдинговий прибуток або збиток у результаті зміни обмінного курсу повинні відображатися в обліку за той період або періоди, у яких вони були отримані.

Важливою проблемою при побудові повних балансів активів і пасивів у національних рахунках України є облік операцій за методом нарахувань. При застосуванні методу нарахувань в обліку потоки відображаються на момент створення, перетворення, обміну, передачі або зникнення економічної вартості. Інакше кажучи, результати економічних подій відобра-

жаються в обліку за той період, коли вони мають місце, незалежно від того, чи були отримані або сплачені гроші, чи належали вони до одержання або сплати. У загальному випадку момент, до якого відноситься дія, це момент переходу права власності на товари, послуги, виникнення зобов'язання по сплаті податків, установлення вимоги відносно виплати соціальної допомоги або встановлення інших безумовних вимог.

При використанні методу нарахувань потік відображається в обліку тоді, коли економічна вигода, пов'язана з даною операцією, надходить до відповідної одиниці або від неї, або коли існує ймовірність того, що ця одиниця одержить або надасть вигоду в майбутньому, і при цьому вартість операції в грошовому виразі може бути оцінена досить точно. Податки й інші обов'язкові трансферти відображаються в обліку тоді, коли мають місце діяльність або операції, які призводять до виникнення вимоги від органа державного управління щодо сплати податків або інших платежів. Цей час не обов'язково співпадає з моментом оподаткування. В існуючій системі СДФ України операції в первинному обліку та звітності враховуються по касовому методу, тобто на момент проведення операції, хоча він може не збігатися з часом фактичних перерахувань державі, фондам соціального страхування, здійсненням певних соціальних виплат тощо. Прикладами є ПДВ, імпортні мита й податок на спадщину й дарування тощо, а також внески на соціальне страхування, які відображаються на момент їх сплати.

Також суттєвою методологічною проблемою є розходження в охопленні операцій між рекомендаціями Керівництва Міжнародного Валютного Фонду зі статистики державних фінансів (КСДФ) 2001 року [12] і СДФ України. Розходження в охопленні операцій, зокрема, обумовлені неоднозначним визначенням сектора ЗДУ. Практично в СДФ України до ЗДУ віднесено інституційні одиниці, які отримують кошти з бюджету. Однак, відповідно до критеріїв КСДФ, не всі отримувачі бюджетних коштів можуть бути віднесені до одиниць даного сектора економіки. Зокрема, для тих інституційних одиниць, які фінансують свої витрати частково за рахунок коштів державного бюджету й частково за рахунок реалізації своїх товарів і послуг, має бути встановлено, чи є ці одиниці ринковими або неринковими виробниками, для чого повинна бути використана концепція економічно значущих цін.

Велике значення в цьому контексті має питання про ідентифікацію одиниць, які є державними корпораціями. Відсутність вичерпного реєстру інституційних одиниць державного сектора утруднює аналіз даних СДФ України.

В Україні для складання як зазначеного балансу в статистиці державних фінансів, так й рахунків сектора загального державного управління в рамках системи національних рахунків використовуються звіти про виконання Державного та місцевих бюджетів України, а також бюджетів Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття. Але їх застосування ускладнюється наявністю певних методологічних проблем.

Не дивлячись на очевидний тісний зв'язок між даними бухгалтерського обліку і економічною статистикою, вони служать не однаковим цілям і можуть розрізнятися в підходах до обліку конкретних операцій.

Традиційно органи державного управління вели свої рахунки на касовій основі. Облік тільки касових доходів і витрат має ту перевагу, що увага органів державного управління сконцентрована на обмеженні по розмірах грошових коштів, що традиційно розглядалося як їх обов'язковий пріоритет. Проте у зв'язку з ослабленням обмежень на ліквідність активів органів державного управління при проведенні ними податково-бюджетної політики у них з'явилося більше можливостей для віддалення моменту виникнення податково-бюджетних зобов'язань від моменту їх оплати, так що касові операції вже не відображають адекватним чином ні момент здійснення операції, ні її дію на економіку. Як наслідок, зростала незадоволеність оцінками податково-бюджетної політики на основі касових операцій, і в даний час у всьому світі відбувається перехід до обліку на основі методу нарахування.

Запаси нефінансових активів змінюються внаслідок різних операцій. Ці операції згруповані в СНР 2008 таким чином:

а) існуючі активи всіх видів можуть отримуватися в інших інституційних одиницях шляхом купівлі, бартеру, оплати в натуральній формі або трансферту. З погляду одиниці-контрагента та ж сама операція є вибуттям активу; б) знову вироблені основні засоби, запаси

матеріальних оборотних коштів і цінності можуть бути продані або іншим чином реалізовані своїми виробниками аналогічно існуючим активам, або ж виробники можуть залишити їх для свого власного використання; в) капітальний ремонт, реконструкція або розширення, що істотно збільшують виробничу потужність або службу існуючої одиниці основних засобів, враховуються як придбання основних засобів, не дивлячись на те, що фактично ці засоби функціонують як частина існуючого активу. Істотне поліпшення землі враховується як придбання землі; г) споживання основного капіталу є внутрішньою операцією, яка реєструє зменшення вартості основних засобів і деяких інших нефінансових активів у зв'язку з їх багатократним або безперервним використанням у виробництві; д) запаси матеріальних оборотних коштів можуть отримуватися або вибувати в результаті як внутрішніх операцій, так і операцій з іншими інституційними одиницями. Наприклад, вилучення із запасів сировини і матеріалів для використання у виробництві послуг сектора державного управління, а також переведення виготовленої продукції із запасів незавершеного виробництва в запаси готової продукції є внутрішніми операціями. Періодичні збитки і псування товарів, що зберігаються в запасах, також враховуються як внутрішні операції.

Вартісна оцінка придбання нефінансових активів, окрім запасів матеріальних оборотних коштів, проводиться згідно з рекомендаціями СНР 2008 за ціною обміну плюс усі витрати на доставку і монтаж і всі витрати, понесені у зв'язку з передачею прав власності, такі як гонорари, сплачені юристам, і податки, що підлягають сплаті у зв'язку з передачею прав власності. Витрати, що виникають у зв'язку з проведенням операції, на виплату відсотків і інших платежів за фінансування не відносяться до витрат, пов'язаних з передачею прав власності. Активи, що придбані за рахунок власних коштів, оцінюються за вартістю їх виробництва. У СНР 2008 активи, придбані за рахунок власних коштів, мають оцінюватися за своєю базовою ціною, яка дорівнює сумі, яку отримав би виробник від покупця, мінус ті активи, що підлягають оподаткуванню, плюс ті, що субсидуються. Якщо ця ціна невідома, то активи слід оцінювати за сукупною собівартістю їх виробництва, плюс додаткова норма прибутку. Але, наприклад, у системі СДФ передбачається, що ринкові ціни основних засобів, що створюються одиницями сектора державного управління, невідомі, і що прибуток і прирівняні до нього доходи від основної діяльності одиниці сектора державного управління дорівнюють нулю.

Вартісна оцінка нефінансових активів, які вибувають, проводиться за ціною обміну мінус будь-які витрати у зв'язку з передачею прав власності, які були понесені інституційною одиницею, актив якої вибуває.

Операції відбиваються за методом нарахування в обліку на момент створення, перетворення, обміну, передачі або зникнення економічної вартості. Для операцій з нефінансовими активами таким моментом є час придбання прав власності на нефінансові активи або відмови від прав власності.

Придбання або вибуття існуючого нефінансового активу шляхом покупки або продажу відбивається в обліку відповідно до умов контракту. Для рухомих активів таким моментом зазвичай є час відправки активу продавцем покупцеві або час отримання активу покупцем. Для нерухомого активу цим моментом зазвичай є час офіційного розрахунку за контрактом. Придбання й вибуття за допомогою бартеру, платежу в натуральній формі або трансферту в натуральній формі відображується в обліку на момент, коли відбувається перехід контролю над активом.

У СНР 2008 час відображення в обліку придбання нового нефінансового активу залежить від способу придбання цього активу, а саме: а) якщо актив отримується в одиниці-виробника як готова продукція, то час відображення в обліку визначається тим же способом, що і при покупці існуючого активу. Як правило, цей час не співпадає з часом виробництва активу або з моментом початку його використання у виробництві; б) якщо інша інституційна одиниця зводить споруду за узгодженим заздалегідь договором про продаж, і виробництво триває більш за один звітний період, то вважається, що перехід права власності на дану споруду відбувається в міру виконання робіт. Якщо час переходу прав власності в контракті не встановлюється, може бути використано час здійснення поетапних або проміжних платежів; в) якщо виробництво здійснюється за рахунок власних засобів, офіційного переходу прав власності не відбувається. Одиниця-виробник фактично вступає у володіння поступово по ходу виробничого процесу, так що відповідний актив отримується в міру відображення в обліку кожної операції, пов'язаної з його виробництвом. Наприклад, якщо державна інституційна оди-

ниця буде будівлю, використовуючи власну робочу силу, то кожне використання товарів і послуг, а також кожен елемент робіт, що виконуються працівниками, відображаються як придбання основних засобів.

У СНР 2008 споживання основного капіталу трактується як внутрішня операція, яка відображає той факт, що одиниця сектора державного управління використовувала частину кожного об'єкта своїх основних засобів в ході своєї виробничої діяльності протягом звітного періоду, і вартість цих засобів відповідно знизилася. У результаті, споживання основного капіталу, яке відображується в обліку як витрати, також фіксується як операція з нефінансовими активами.

Згідно з принципами СНР 2008 споживання основного капіталу повинне відображатися в обліку безперервно впродовж кожного звітного періоду. На практиці, споживання основного капіталу може бути розраховане тільки після закінчення звітного періоду, оскільки воно залежить від середньої ціни активу за весь період.

Споживання основного капіталу може істотно відрізнятись від величини амортизації, відображеної у фінансовому обліку органів державного управління, яка зазвичай розраховується виходячи з первинної вартості основних засобів.

Розрахунок величини споживання основного капіталу, який придбаний раніше, слід робити виходячи з середніх цін поточного періоду на нього, а також зробити допущення про терміни служби, що залишилися, кожного з активів і очікуваних темпах зниження їх продуктивності. На практиці, найчастіше приймається допущення про лінійне зниження вартості або про те, що цей процес йде в геометричній прогресії, або використовується схема, що є певним поєднанням цих методів. Можна також оцінити споживання основного капіталу на основі цін на активи, що обертаються на ринку.

**Висновки та узагальнення.** За результатами дослідження можна зробити висновок, що для модернізації системи обліку в державному секторі необхідним є формування єдиної законодавчо-нормативної бази, адаптованої до міжнародних вимог та норм, удосконалення методології складання звітності.

Існуючі проблеми обліку та звітності нефінансових активів обумовлюють необхідність внесення змін відповідно до вимог міжнародних стандартів. У зв'язку з цим необхідне впровадження обліку операцій з нефінансовими активами за методом «нарахування», а також здійснення переходу на єдині методологічні основи бухгалтерського обліку й звітності для бюджетних установ, Пенсійного й інших фондів соціального страхування.

### Література

1. Сушко Н.І. Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України / Н.І. Сушко., Л. В. Гіза-туліна, О. П. Куценко. – К., 2009. – 336 с.
2. Діба В. М. Облік та аналіз необоротних активів : монографія / В. М. Діба, – К.: КНЕУ, 2008. – 288 с.
3. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Кондратюк І. О., Петруніна В. В.— К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.
4. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні : У 4 т. – Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в Україні / В. А. Копилов, Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська та ін. – К.: НДФІ, 2007. – 752 с.
5. Канцуров О. О. Застосування термінології міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у нормативно-правовій базі України / О. О. Канцуров // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 51–58.
6. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посіб. / Свірко С. В. – К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.
7. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посіб. / Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
8. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навч. посіб. / Жолнер І. В. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
9. Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України № 34 від 16 січня 2007 р.
10. System of National Accounts 2008. New York, 2009. Sales No. E.08.XVII.29, document symbol ST/ESA/STAT/SER.F/2/Rev.5U.N. – 722 p.
11. Експериментальний баланс нефінансових активів за 2011 рік. – Режим доступу <http://www.ukrstat.gov.ua/>
12. Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001). – Washington: IMF, 2001. – 199 p.

*Стаття надійшла до редакції 15.10.2013 р.*