

Ольга Іванівна ГОРОХОВА

викладач кафедри статистики та економічного прогнозування,
Харківський національний економічний університет
пр-т Леніна, 9а, м. Харків, 61166
E-mail: olya_gorokhova@mail.ru

Ірина Володимирівна ЧАНКІНА

кандидат економічних наук,
викладач кафедри статистики та економічного прогнозування,
Харківський національний економічний університет
пр-т Леніна, 9а, м. Харків, 61166
E-mail: ichankina@gmail.com

**СТАТИСТИЧНИЙ АНАЛІЗ АКЦИЗНИХ НАДХОДЖЕНЬ ДО ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ
УКРАЇНИ**

Горохова, О. І. Статистичний аналіз акцизних надходжень до зведеного бюджету України [Текст] / Ольга Іванівна Горохова, Ірина Володимирівна Чанкіна // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2013. – Том 13. – С. 147-156. – ISSN 1993-0259.

Анотація

У статті проведено аналіз акцизних надходжень до Зведеного бюджету України за допомогою статистичних величин. Запропоновано для вивчення структури та динаміки акцизних надходжень до бюджету класифікувати статистичні величини на дві групи. У межах першої групи проводиться оцінка характеристик центру розподілу та однорідності ряду. Друга група передбачає оцінку на основі відносних показників: відносної величини планового завдання, відносної величини виконання плану, відносного показника динаміки та відносної величини структури. Розрахунок статистичних величин за статтями бюджету дозволив зробити висновок, що протягом 2003-2012 рр. обсяг акцизного податку в загальній структурі податкових надходжень має нестабільну тенденцію, що призвело до значного недовиконання плану майже за весь аналізований період.

Ключові слова: податкові надходження, статистичні величини, коефіцієнт варіації, середнє значення, відносна величина виконання плану, відносна величина планового завдання, відносна величина динаміки, відносна величина структури.

Ольга Ивановна ГОРОХОВА

Ирина Владимировна ЧАНКИНА

**СТАТИСТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ АКЦИЗНЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ В СВОДНЫЙ БЮДЖЕТ
УКРАИНЫ**

Аннотация

В статье проведен анализ акцизных поступлений в Сводный бюджет Украины с помощью статистических величин. Для изучения структуры и динамики акцизных поступлений в бюджет предложено классифицировать статистические величины на две группы. В рамках первой группы проводится оценка характеристик центра распределения и однородности ряда. В рамках второй - оценка с помощью относительных показателей: относительной величины планового задания, относительной величины выполнения плана, относительного показателя динамики и относительной величины структуры. Расчет статистических величин по статьям бюджета позволил сделать вывод, что в течении 2003 -1 квартала 2013 гг. объем акцизного налога в общей структуре налоговых поступлений имел нестабильную тенденцию, что привело к значительному невыполнению плана почти за весь анализируемый период.

Ключевые слова: налоговые поступления, статистические величины, коэффициент вариации, среднее значение, относительная величина выполнения плана, относительная величина планового задания, относительная величина динамики, относительная величина структуры.

Olga GOROKHOVA

Lecturer,
Department of Statistics and Economic Forecasting,
Kharkiv National University of Economics,
Lenin Avenue, 9, Kharkiv, 61166
E-mail: olya_gorokhova@mail.ru

Iryna CHANKINA

PhD,
Lecturer,
Department of Statistics and Economic Forecasting,
Kharkiv National University of Economics
Lenin Avenue, 9, Kharkiv, 61166
E-mail: ichankina@gmail.com

STATISTICAL ANALYSIS OF THE EXCISE REVENUES OF THE CONSOLIDATED BUDGET OF UKRAINE

Abstract

The paper analyzes the tax revenues to the Consolidated Budget of Ukraine with the use of statistical variables. In order to analyze the structure and dynamics of tax revenues it is proposed to classify the statistical quantities into two groups. Within the first group the evaluation of the performance of center of distribution and homogeneity of the series has been held. Within the second group the evaluation of relative indicators has been held, namely, the relative size of the planned task, the relative size of the plan implementation, the relative rate of dynamics and the relative magnitude of the structure. The calculation of statistical parameters according to the budget items has led to the conclusion that during the 2003-2012 the amount of excise tax in total tax revenue had volatile trend, which was the reason for the significant plan underperformance for almost all the studied period.

Keywords: tax revenue, statistical quantities, the coefficient of variation, the average value, the relative size of the plan implementation, the relative value of routine tasks, the relative magnitude of the dynamics, the relative size of the structure.

JEL classification: C100, C490, H720

Надходження з акцизного податку є одним зі стабільних джерел поповнення дохідної частини Зведеного бюджету. Проте за період з 2003 по 2012 рр. частка таких надходжень у структурі податків є недостатньо стабільною. Цей факт пов'язаний як з біфуркаційним характером розвитку вітчизняної економіки, так із особливостями державної політики акцизування. Диференціація ставок акцизного збору і їх значний розмір зумовлюють певний вплив останнього на структуру ринкових цін і рівень споживання. Введення досить високих ставок акцизного податку дає можливість обмежувати споживання деяких товарів, зокрема алкогольних і тютюнових виробів, тобто за допомогою диференційованих ставок податку держава впливає на структуру споживання. Таким чином, у зв'язку з актуальністю дослідження надходжень акцизного податку до бюджету, багатогранності практики реалізації державної політики акцизування, виникає необхідність у використанні

статистичних методів дослідження.

Метою статті є статистичний аналіз акцизних надходжень до Зведеного бюджету України за допомогою відносних статистичних величин та показників аналізу динаміки податкових надходжень.

Ми пропонуємо проводити статистичний аналіз акцизних надходжень поетапно:

- для дослідження однорідності рядів динаміки розрахувати середнє значення за рядом та коефіцієнт варіації;
- для аналізу формування та виконання плану за надходженнями акцизного податку встановити відносні величини виконання плану, відносні величини планового завдання та відносні величини динаміки;
- для дослідження місця акцизу в системі податків та ваги акцизних надходжень з кожного підакцизного товару визначити відносні показники структури.

Статистичні дослідження будь-яких процесів та

явищ насамперед полягають у вивченні структури та динаміки вихідного варіаційного ряду. З огляду на мету дослідження пропонуємо

використовувати наступний статистичний інструментарій (рис. 1).

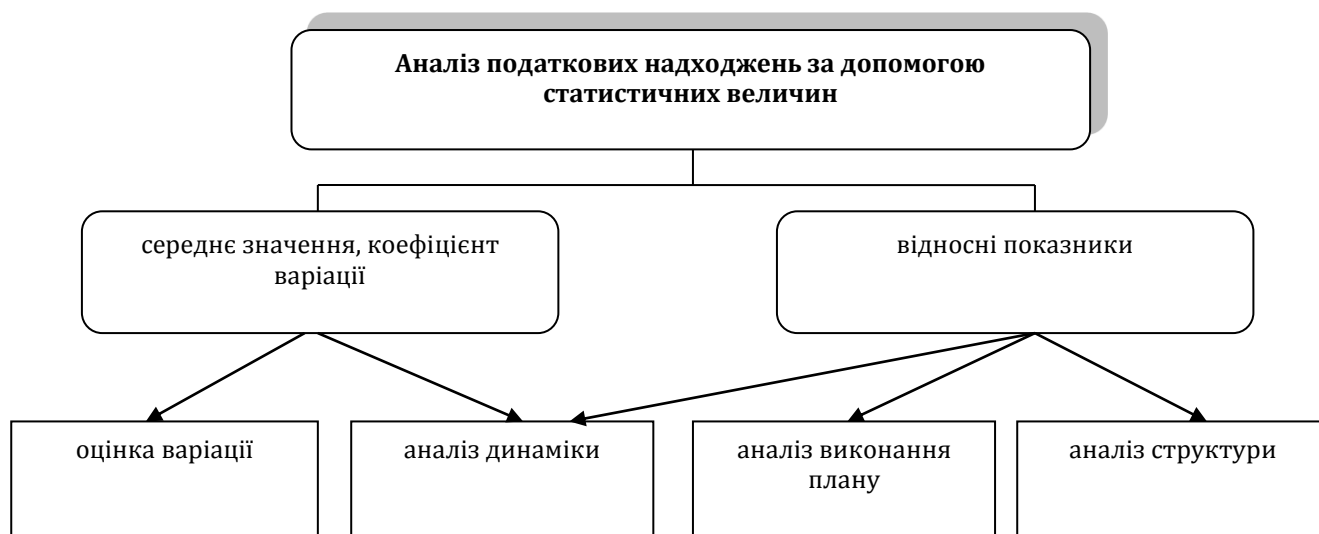


Рис. 1. Інструментарій статистичного дослідження акцизних надходжень

Статистичний аналіз акцизних надходжень, на нашу думку, варто починати з визначень характеристик розподілу ряду, таких, як центр розподілу та однорідності ряду. Для цього в роботі проводиться розрахунок середньої арифметичної простої та коефіцієнта варіації за наступними формулами [3]:

середня арифметична проста:

$$\bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{n}, \quad (1)$$

де x_i - варіанта; n - обсяг статистичної сукупності.

коефіцієнт варіації:

$$V_{\sigma} = \frac{\sigma}{\bar{x}} \times 100\%, \quad (2)$$

де $\sigma = \sqrt{\sigma^2} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^N (x_i - \bar{x})^2}{n}}$ - середнє

квадратичне відхилення.

Коефіцієнт варіації використовується для характеристики однорідності досліджуваної сукупності. Статистична сукупність вважається кількісно однорідною, якщо коефіцієнт варіації не перевищує 33%.

Дані для аналізу податкових надходжень, зокрема акцизного податку до Зведеного бюджету України за період 2003 - 1 квартал 2013 року, наведено в табл. 1.

З даних табл.1 видно, що за весь аналізований період план надходжень по акцизу був виконаний лише у 2003 та 2007 рр., а за перший квартал 2013 р. виконано лише його п'яту частину, а це передбачає велику вірогідність невиконання

плану і у 2013 р. При цьому за останні 11 років частка акцизу в структурі податкових надходжень коливалась в інтервалі від 5,6 до 12,1%, що свідчить про нестабільність формування структури доходної частини бюджету. Таким чином можна зробити висновок, що виконання плану по податкових надходженнях та акцизному податку має нестабільну динаміку та потребує більш детального вивчення.

При дослідженні надходжень акцизного збору до бюджету необхідно проводити аналіз як суми акцизного податку за джерелом його формування, так і суми податкових надходжень до бюджету і загальної суми доходів Зведеного бюджету. Розраховані значення середньої арифметичної та коефіцієнту варіації для кожного з зазначених показників наведено в табл. 2.

Дані табл. 2 дозволяють зробити висновок про неоднорідність кожного з показників, які аналізуються, що демонструє нестабільність економічної ситуації в країні та бюджетної політики держави. Найбільший ступень варіації ознаки притаманний показнику надходження акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що пояснюється нестабільністю митного законодавства та світовою економічною кризою.

Більш глибокий аналіз зазначених показників доцільно здійснювати за допомогою відносних статистичних показників, що дозволяють проводити зіставлення різних явищ за їх структурою та динамікою.

Для бюджетних показників важливим є співвідношення між плановими та фактичними значеннями. Рівень виконання плану дозволяє оцінити відповідний відносний показник (ВПВП),

що розраховується за формулою:

$$\text{ВПВП} = \frac{\text{фактичний показник даного періоду}}{\text{плановий показник даного періоду}}$$

(3)

Значення відносного показника виконання

плану за податковими надходженнями, акцизним збором взагалі та за статтями бюджету наведено в табл. 3.

Таблиця 1. Аналіз податкових надходжень до дохідної частини Зведеного бюджету України [4]

Період		Податкові надходження (млн. грн.)	Акцизний податок (млн. грн.)	Структура акцизного податку в податкових надходженнях	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)
2003 р.	план	52757,1	5057,1	9,6	4504,2	552,9
	факт	54321	5246,1	9,7	4659,1	587,0
	% виконання	102,96	103,74	-	103,4	106,2
2004 р.	план	62323,2	6842,8	11,0	6034,7	808,1
	факт	63161,7	6704,4	10,6	6091,6	612,8
	% виконання	101,35	97,98	-	100,9	75,8
2005 р.	план	98311,6	8459,3	8,6	7547,5	911,8
	факт	98065,2	7945,4	8,1	7346,5	598,9
	% виконання	99,75	93,93	-	97,3	65,7
2006 р.	план	122090,2	10537,5	8,6	9650,4	887,1
	факт	125743,1	8608,1	6,8	7557,3	1050,8
	% виконання	102,99	81,69	-	78,3	118,5
2007 р.	план	158770,8	10402,4	6,6	9073,3	1329,1
	факт	161264,2	10567,7	6,6	9072,2	1495,5
	% виконання	101,57	101,59	-	100,0	112,5
2008 р.	план	232475,2	13801,3	5,9	11228,2	2573,1
	факт	227164,8	12783,1	5,6	10230,1	2553,0
	% виконання	97,72	92,62	-	91,1	99,2
2009 р.	план	240648,9	23953,8	10,0	19566,4	4387,4
	факт	208073,2	21624,5	10,4	17934,5	3690,0
	% виконання	86,46	90,28	-	91,7	84,1
2010 р.	план	243748,9	30405	12,5	26031,0	4374,0
	факт	234447,7	28316,1	12,1	23715,3	4600,8
	% виконання	96,18	93,13	-	91,1	105,2
2011 р.	план	330618	37590,8	11,4	31641,9	5948,9
	факт	334691,9	33919,2	10,1	26097,1	7822,1
	% виконання	101,23	90,23	-	82,5	131,5
2012 р.	план	397504,3	42870,1	10,8	32586,1	10284,0
	факт	360 567,2	38428,7	10,7	28660,9	9767,8
	% виконання	90,71	89,64	-	88,0	95,0
1 квартал 2013 р.	план	396641,9	41971,5	10,6	31981,5	9990,0
	факт	87643,3	9292,7	10,6	7623,8	1668,9
	% виконання	22,091	22,14	-	23,8	16,7

Таблиця 2. Розрахунок статистичних показників податкових надходжень за період з 2003 по 2012 рр. до Зведеного бюджету України

Показник	Середньоарифметичні ознаки, (млн грн)	Коефіцієнт варіації, %
Податкові надходження	186 750,00	54,22072122
Акцизний податок	17 414,33	69,87035822
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	14 136,47	63,52903449
Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	90,90	3624,245002

Таблиця 3. Розрахунок значень відносного показника виконання плану за статтями бюджету в 2003 – I квартал 2013 рр.

Показник	Відносний показник виконання плану, %										
	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	I квартал 2013 р.
Податкові надходження	103	101	100	103	102	98	86	96	101	91	22
Акцизний податок	104	98	94	82	102	93	90	93	90	90	24
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	103	101	97	78	100	91	92	91	82	88	17
Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	106	76	66	118	113	99	119	105	131	95	22

Аналіз показав, що за доходною частиною бюджету спостерігалось недовиконання плану в 2008-2010 рр., що відповідає періодам недовиконання плану по податкових надходженнях. Така тенденція пов'язана з економічною кризою як у державі, так в світовій економіці загалом. При цьому виконання плану надходжень акцизу з вітчизняних товарів спостерігалось лише в 2003, 2004 та 2007 рр. У 2006, 2011 та 2012 рр. за цим показником план не був виконаний майже на 20 %. Тенденція виконання плану за обсягом надходжень акцизного податку з імпортованих товарів має стрибкоподібний характер, так відносна величина виконання плану за даним показником змінюється в діапазоні від 0,66 до 1,31. У 2012 році відсоток невиконання плану за аналізованими статтями бюджету знаходився в діапазоні від 5 до 12%, тобто за жодною з статей план не був виконаний.

Проведений аналіз дозволив зробити висновок, що з 2008 по 1 квартал 2013 рр. спостерігалось недовиконання плану за акцизним збором з вітчизняних товарів, податковими надходженнями до зведеного бюджету, що відповідає періоду економічної кризи. Позитивна тенденція до зміни ситуації спостерігалась лише у

2011 р., у якому план доходної частини бюджету було перевиконано на 1%, але вже з 2012 р. за жодною з аналізованих статей план не був виконаний. Така ситуація передусім пов'язана з падінням реального сектору економіки. Тенденція виконання плану за надходженням імпортованих товарів суттєво відрізняється від інших, що потребує подальшого дослідження.

Іншим важливим показником порівняння планових та фактичних значень є відносна величина планового завдання (ВВПЗ), що характеризує напруженість планового завдання та розраховується за формулою:

$$ВВПЗ = \frac{\text{плановий показник даного періоду}}{\text{фактичний показник попереднього періоду}} \quad (4)$$

Значення ВВПЗ, розраховані за бюджетними показниками за період з 2003 по 1 квартал 2013 рр., наведені на рис. 2.

На рис. 2 видно що ВВПЗ для усіх показників в аналізований період перевищував 100 %, що свідчить про встановлення плану, який перевищує його виконання в попередні роки. За показниками

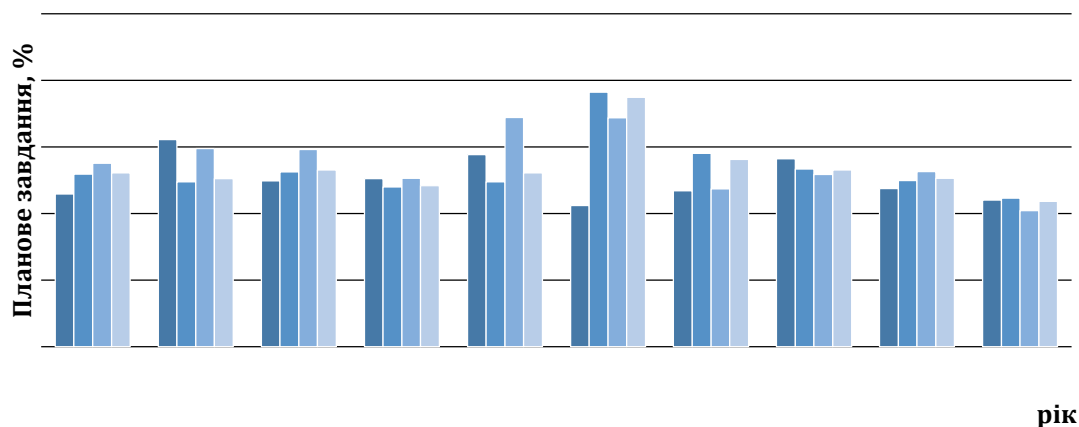
податкових надходжень до бюджету лише в 2009 році план був встановлений на рівні з фактично отриманими коштами в 2008 році. Проте, незважаючи на встановлення більш низького рівня планового значення, на фоні економічної кризи у 2009 році відбулося значне недовиконання плану, а, починаючи з 2010 року, спостерігається поступове збільшення цього показника.

Таким чином можна зробити висновок, що формування плану за рівнем податкових надходжень до бюджету та його доходів загалом проводиться з урахуванням тенденцій попередніх періодів.

Подальший аналіз наявних тенденцій потребує розгляду напрямку і інтенсивності зміни обсягу акцизних надходжень у часі. Цей аналіз проводиться за допомогою відносного показника динаміки (ВПД). Для вирішення завдань дослідження доцільно проводити розрахунок ВПД за допомогою ланцюгового методу:

$$\text{ВПД} = \frac{\text{показник поточного року}}{\text{показник попереднього року}} \quad (5)$$

Значення відносного показника динаміки за плановими бюджетними показниками наведено у табл. 4.



- Податкові надходження
- Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)
- Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)
- Акцизний податок

Рис. 2. Динаміка відносної величини планового завдання за статтями бюджету за період 2004 - I квартал 2013 рр.

Таблиця 4. Відносний показник динаміки за плановими бюджетними показниками в 2004 - 2013 рр.

Показник	Відносна величина динаміки, %									
	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Податкові надходження	118	158	124	130	146	104	101	136	120	100
Акцизний податок	135	124	125	99	133	174	127	124	114	98
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	134	125	128	94	124	174	133	122	103	98
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	146	113	97	150	194	171	100	136	173	97

Аналізуючи дані табл. 4, бачимо, що в період з 2009 р. по 2010 р. обсяг податкових надходжень та доходів бюджету планувався на одному рівні. Цей період характеризувався недовиконанням плану за цими показниками на фоні економічної кризи в країні. Найбільше зростання плану за цими показниками спостерігається у 2008 році, після перевиконання плану у 2007 році. У 2010 році динаміка акцизних надходжень значно збільшилась, але у 2012 році вона досягла рівня всіх статей бюджету.

Проте кардинально інша тенденція

спостерігається в динаміці планових значень акцизного збору з вітчизняних товарів, лише у 2006 та 2007 рр. планові значення показника залишалися незмінними, за рахунок чого у 2007 році план за цим показником був виконаний. Період економічного спаду навпаки позначився значним збільшенням плану. Таким чином проведений аналіз дозволив підтвердити гіпотезу про недостатню гнучкість державного регулювання надходжень акцизного податку.

На рис. 3 наведено значення ВПД за фактичними значеннями бюджетних показників.



Рис. 3. Відносний показник динаміки фактичних значень статей бюджету за період 2004-2011 рр.

З графіка (рис. 3) видно, що ВПД для податкових надходжень та доходів бюджету за аналізований період лише у 2009 році склав менше 100 %, тобто за весь період надходження за вказаними статтями балансу зростали. Пік зростання припадає на 2005 та 2012 роки. Для акцизного податку на вироблені в Україні товари найбільший темп зростання спостерігався у 2009 році, а найнижчий – у 2006 і 2010 рр. Надходження акцизного податку із ввезених товарів збільшувалося протягом 2006-2012 рр., зі значними темпами.

Проведений аналіз ВПД за плановими та фактичними значеннями статей доходів бюджету дозволив підтвердити гіпотезу про недостатню гнучкість планування надходження акцизного податку. Тобто недовиконання плану надходжень

акцизного податку зумовлене завищення планових значень на фоні зростання фактичних.

Більш детальний аналіз потребує вивчення структури податкових надходжень, та, зокрема, надходжень акцизного податку. Для дослідження тенденцій зміни обсягу надходжень акцизного податку доцільно проаналізувати його структуру за групами підакцизних товарів. На рис. 4 наведено структуру таких надходжень.

За Податковим кодексом виокремлюють такі чотири групи підакцизних товарів:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ;

- легкові автомобілі, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли.

З графіку (рис. 4) видно, що в структурі акцизних надходжень з вітчизняних товарів переважають спиртні напої, тютюнові вироби та нафтопродукти.

За 10 років ця структура значно змінилась:

- надходження акцизу з нафтопродуктів зменшило свою частку майже на 30%;

- частка надходжень від тютюнових виробів зросла на 37%;

- частка надходжень акцизного податку від продажу спиртних напоїв у період з 2003 по 2008 рр. зросла на 10%, а з 2009 по 2012 рр. зменшилась на 18%.

На рис. 5 зображено структуру надходження акцизного податку з імпортованих товарів.

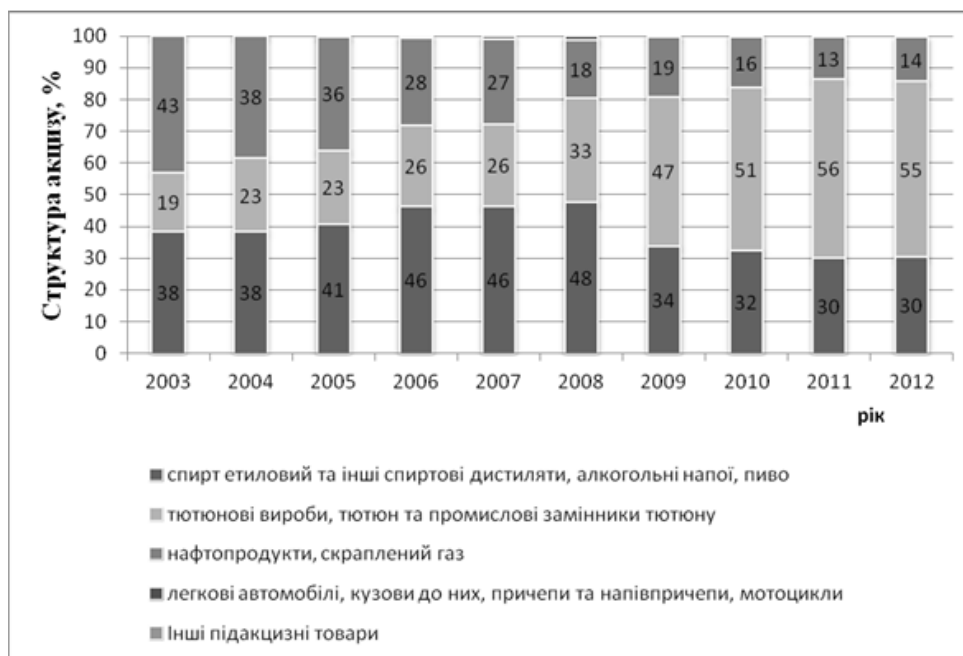


Рис. 4. Структура надходжень акцизного збору із вироблених в Україні товарів за період 2003-2012 рр.

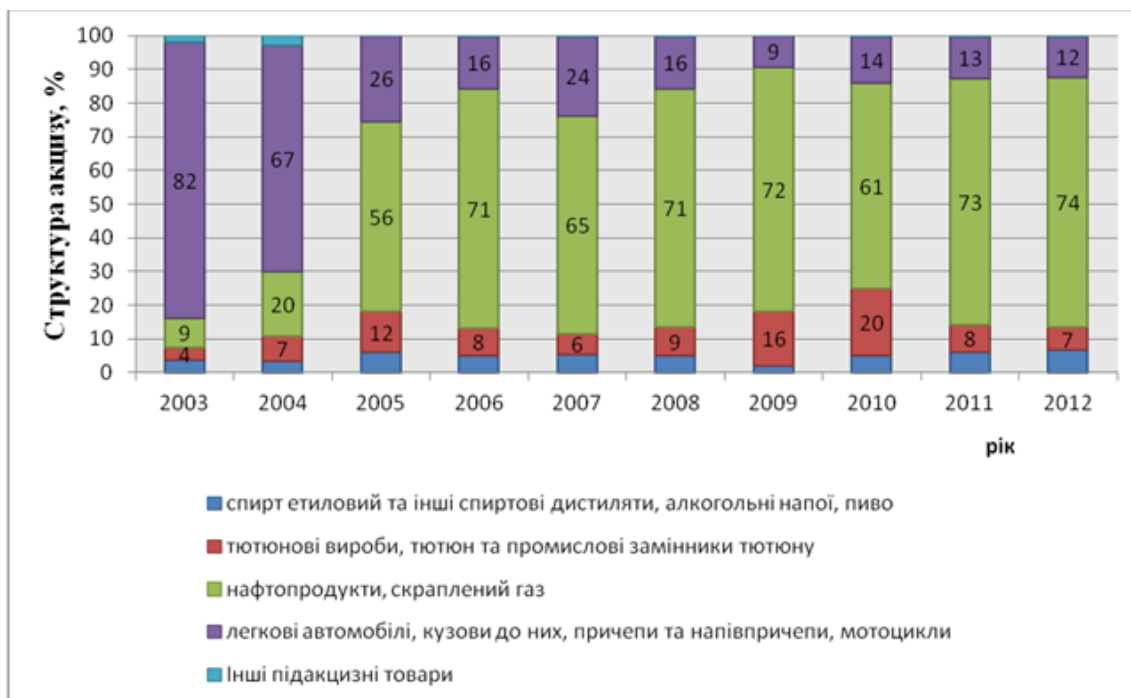


Рис. 5. Структура надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) за період 2003-2012 рр.

З графіку видно, що структура цього податку суттєво відрізняється від надходжень акцизу з вітчизняних товарів за рахунок більших надходжень акцизу з транспортних засобів.

Необхідно зазначити, що за 10 років у структурі акцизного збору з імпортованих товарів відбулись значні зміни:

- частка з податку на транспортні засоби зменшилась на 70%;
- частка надходжень акцизу з імпортованих нафтопродуктів зросла на 65%;
- частка надходжень з тютюнових виробів коливалася в інтервалі від 4 до 20%, з

найбільшим значенням в 2009 та 2010 рр. 16 та 20% відповідно;

- спиртні вироби вносять у середньому лише 5% від загальної суми акцизних надходжень імпортованих товарів.

На рис. 6. наведено загальну структуру акцизних зборів за 2003 - 2012 рр. З графіку видно, що в загальній структурі акцизних надходжень переважають від спиртних напоїв, тютюнових виробів та нафтопродуктів. Зменшення акцизних надходжень від вітчизняних нафтопродуктів компенсувалося від імпортованих.



Рис. 6. Структура загальних надходжень акцизного податку за період 2003-2012 рр.

Проведений аналіз довів, що надходження акцизного податку за різними групами товарів протягом 2003-2012 рр. постійно збільшувалось, що призвело до значного збільшення частки цього виду податку в загальній структурі податкових надходжень. Як було доведено, зміни в структурі акцизних надходжень пов'язані із суттєвими змінами ставок податку відповідно до державної політики.

Загальний аналіз надходження акцизного податку показав, що за аналізований період акцизи з вироблених в Україні підакцизних товарів значно перевищують обсяг акцизів із ввезених товарів та мають загальну тенденцію до збільшення завдяки підвищенню ставок з роками. Виявлено, що в період з 2009 по 2012 рр. основним стабільним джерелом податкових надходжень до

бюджету був акцизний збір, який мав стійку тенденцію до збільшення навіть в умовах фінансово-економічної кризи. Незважаючи на зростання фактичного обсягу надходжень акцизного податку в 2003-2012 рр., план за цим видом надходжень до бюджету не виконувався, крім 2003 та 2007 року. Але позитивним є той факт, що за перший квартал 2013 року було виконано майже четверту частину запланованого обсягу надходжень, що свідчить про можливість зміни цієї негативної тенденції.

Деталізований аналіз надходжень довів, що обсяг акцизного податку за різними групами товарів протягом 2003-2012 рр. постійно збільшувався, а це призвело до значного збільшення його частки в загальній структурі податкових надходжень.

Список літератури

1. Єфименко, Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко; НАН України, Ін-т екон. та прогноз. – К., 2011. – 688 с.
2. Сідельникова, Л. П. Податкова система: навчальний посібник / Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна. – Київ: Ліра-К, 2012. – 576 с.

-
3. Статистика: навчальний посібник / Під ред. д-ра екон. наук, проф. Раєвнєвої О. В. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2011. – 504 с.
 4. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.
 5. Рахункова палата України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>.

References

1. Yefymenko, T. I. (2011). Taxes in the Institutional System of the Modern Economy. Kyiv : The National Academy of Sciences of Ukraine, Institute of Economy and Forecasting.
2. Sidel'nykova, L. P., Kostina, N. M. (2012). The Tax System. Kiev: Lira-K: 2012.
3. Rayevnyeva, O. V. (2011). Statistics. Kh.: PH (VD) «ІNZhEK».
4. State Treasury Service of Ukraine. Retrieved April 10, 2013, from : <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.
5. Accounting Chamber of Ukraine Retrieved April 10, 2013, from : <http://www.ac-rada.gov.ua>.

Стаття надійшла до редакції 15.05.2013 р.