

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна
ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний
аграрно-економічний університет



№ 3, 2015 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 336.41

*О. М. Десятнюк,
д. е. н., професор кафедри податків і фіскальної політики,
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль
М. О. Харкавий,
здобувач кафедри податків і фіскальної політики,
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль*

НОВІТНЯ ПАРАДИГМА РЕАЛІЗАЦІЇ МИТНОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ СПРОЩЕННЯ МИТНИХ ПРОЦЕДУР

*О. М. Desyatnyuk,
professor of the Department of tax and fiscal policy,
Ternopil national economic university, Ternopil
M. O. Harkavyj,
researcher of the Department of tax and fiscal policy, Ternopil national economic university, Ternopil*

PARADIGM OF REALIZATION OF CUSTOMS CONTROL IN THE CONTEXT OF SIMPLIFICATION OF CUSTOMS PROCEDURE

У статті висвітлюється роль та значення митного контролю як важливого інструменту реалізації митної і фінансової політики держави. Визначено, що в умовах несприятливих для кардинальних реформ у митній сфері, вплив на систему митного контролю мають фіскальні інтереси держави та вимоги міжнародного співтовариства відносно спрощення митних процедур. У даному напрямку визначено новітню парадигму реалізації митного контролю – принцип вибіркової. Особлива увага приділена результативності системи управління ризиками митного контролю, що дозволяє уникати суцільності проведення контрольних заходів, відносно переміщуваних через митний кордон товарів, а також контролю здійснюваного після випуску товарів у вільний обіг на митну територію України. Визначено основні методи митного контролю за допомогою яких забезпечується ефективна реалізація контрольних заходів фіскальними органами.

The article shows the role and importance of customs control as an important instrument in realization of custom and financial policy of the country. We determined that an impact on system of customs control has fiscal interests of the country and requirement of international community according to simplification of customs procedure in unfavorable conditions for cardinal reforms in customs sphere. This article describes modern paradigm of realization of customs control in this direction – principle of selectivity. Special attention was paid to effectiveness of system of risk management of customs control that helps to avoid complete conduction of monitoring and checkout methods according to goods that are transferred across the customs cordon and control that is realized after release of goods into free turnover on the customs territory of Ukraine. The article shows main methods of customs control that help to make realization of control measures by fiscal authorities effective.

Ключові слова: документальна перевірка, митний контроль, митна політика, митний огляд, митний пост-аудит, система управління ризиками, фіскальні органи.

Keywords: documentary control, customs control, customs policy, customs inspections, customs post audit, system of risk government, fiscal authorities.

Постановка проблеми. Включення окремих елементів митної справи у фінансово-економічний механізм державного регулювання викликано процесами лібералізації зовнішньої торгівлі та розвитком ринкових відносин в Україні, що зумовило виокремлення в окрему ланку фінансово-економічного блоку. У фінансовому контексті, держава опирається на важливі складові – це внутрішні податки та збори, а також мито. Без власної фінансової основи функціонування держави, як самостійного утворення, практично не можливо, а встановлення чітких умов переміщення товарів через митний кордон і контрольних заходів відносно них дозволяє досягнути ефективної фінансової діяльності країни. Цьому сприяє система митного контролю, яка довгий час в Україні трансформувалась під впливом стратегії розвитку держави та її митної і фінансової політики.

У вітчизняній науці триває процес накопичення теоретичних і практичних матеріалів з питань формування і підвищення ефективності системи державного контролю за зовнішньоторговельними операціями. Якщо питанням валютного регулювання та контролю приділяється значна увага, оскільки від рівня розвитку форм та методів залежить стабільність національної валюти країни, то питанням митного контролю у економічній літературі недостатньо її приділено. Це можна пояснити фрагментарним розглядом проблем теорії та практики реалізації державної митної справи і дослідженням таких її складових як митні органи, митний контроль та митне оформлення, що носять переважно правовий ніж економічний характер.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Запровадженню системи митного контролю, що ґрунтується на міжнародних митних стандартах, у науковій літературі приділяється значна увага. Аналіз досліджень теорії та практики реалізації митного контролю показав, що проведення контрольної діяльності фіскальних органів у сфері дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи перебуває у центрі уваги ряду дослідників, серед яких можна виділити: А. Агапова, І. Бережнюка, О. Вакульчик, С. Войтова, І. Іванчу, С. Сергєєва, І. Шкуратова. Незважаючи на дослідження перерахованих науковців, питання реалізації заходів митного контролю і підвищення їх ефективності є недостатньо вивченими, що представляє актуальний напрямок дослідження.

Мета статті. Узагальнення і подальший розвиток теоретичних положень реалізації митного контролю та оцінка результативності контрольних заходів.

Виклад основного матеріалу. В інтересах реалізації митної політики, митний контроль забезпечує умови дотримання вимог митного і податкового законодавства при переміщенні товарів і транспортних засобів через митний кордон держави. Значення митного контролю для фінансової системи України підтверджується обсягами надходження мита та митних платежів до державного бюджету (табл. 1). Оскільки, митний контроль зачіпає питання формування публічних фінансів, то він знаходиться у безпосередній взаємодії з податковим контролем, який був визначений його складовою відносно переміщуваних товарів

через митний кордон у першій редакції Податкового кодексу України.

Таблиця 1.

Доходи Державного бюджету України та динаміка надходження митних платежів 2010-2013 рр.*

Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Доходи державного бюджету, млн..грн.	240615,0	314617,0	346054,0	339180,0
Доходи державного бюджету у % до ВВП	22,2	24,2	24,5	23,3
Доходи державного бюджету від митних платежів, млн..грн.	85911,4	114816,8	123648,9	119053,5
Частка митних платежів у доходах державного бюджету, %	35,7	36,5	35,7	35,1
Доходи державного бюджету від митних платежів у % до ВВП	7,9	8,8	8,8	8,2
Видатки державного бюджету, млн..грн.	303589,0	333460,0	395682,0	403403,0
%-е забезпечення видатків державного бюджету митними платежами	28,3	34,4	31,3	29,5

Як видно з поданих в таблиці 1 даних, фіскальні органи забезпечували надходження від митних платежів протягом 2010-2013 рр. на рівні 35-36 % податкових надходжень до Державного бюджету України. При цьому, рівень забезпечення видатків державного бюджету митними платежами становив по роках: у 2010 р. – 28,3 %; у 2011 р. – 34,4 %; у 2012 р. – 31,3 %; у 2013 р. – 29,5 %. Нерівномірність забезпечення спричинена коливанням рівня видатків на виконання державою головних функцій покладених на неї. Такий стан справ зумовлений існуючою системою контрольно-перевірочних заходів відносно переміщуваних товарів через митний кордон.

Митний контроль виступає засобом реалізації митної політики держави та одночасно як сукупність заходів здійснюваних митними адміністраціями з метою забезпечення учасниками зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) вимог митного законодавства [1; 2]. Таке твердження впливає з визначення поданого у Митному кодексі України та Модернізованому митному кодексі ЄС (2008 р.). Проте, окремі автори [3, с. 22; 4; 5, с. 102] виділяють таке поняття, як державний фінансовий контроль, що здійснюється митними органами при виконанні функцій адміністраторів доходів бюджету, одночасно наділяючи його сучасними формами організації і забезпечення. З таким твердженням важко не погодитись, оскільки на сучасному етапі розвитку контролюючих органів важливе значення приділяється фінансовому пріоритету митного контролю, як важливого інструменту забезпечення митних доходів.

Підвищення ролі митного контролю у забезпеченні фіскальних задач і наповненні державного бюджету пов'язано з пріоритетними завданнями покладеними на фіскальні органи (з позиції забезпечення ефективності адміністрування митних платежів), а також виходячи з основних функцій виконання яких покладено на такі органи. Як зазначає І. Іванча, митний контроль виступає невід'ємною складовою фінансового контролю опираючись як на існуючі організаційні резерви, так і на нові, сучасні форми організації і забезпечення фінансового контролю: система управління ризиками; електронне декларування; єдина автоматизована система збору, зберігання і обробки інформації про зовнішньоекономічні операції [6, с. 144]. Фінансовому контролю за надходженням митних платежів властива відносна самостійність із притаманними лише йому особливостями.

Забезпечення надходження митних платежів до бюджету не єдиний пріоритет, який встановлено для митного контролю. Оскільки, існування порушень митних правил, у тому числі існування контрабанди товарів, призводить до недобросовісної конкуренції, в якій перемагають товари іноземного виробництва, створюючи дискримінацію національним товаровиробникам, що висуває вимоги надійності митного контролю.

Загальна економічна і політична ситуація в країні несприятлива для проведення кардинальних реформ у митній сфері, але разом з тим вона не зміниться без реформ, без подолання опору тих, хто не бажає або гальмує її проведення. Однак, спостерігається суттєвий вплив інших країн на систему митного контролю в Україні через запозичення прогресивних ідей, форм, методів, процедур. Вибір повинен здійснюватись на основі наукового підходу – порівняння прогресивних моделей митного контролю і визначення тієї з них, яка в більшій мірі може задовольнити запити користувачів. До уваги слід брати не тільки інтереси фіскальних органів, які представляють державу, але й всі фактори, що стимулюють розвиток національної митної системи.

Сучасна модель митного контролю, яка представлена у Митному кодексі України, ґрунтується на контролі поточному і контролі наступному. Задля забезпечення контрольно-перевірочних заходів виділено форми і методи митного контролю, які є різними за характером та механізмами реалізації.

Своїм існуванням форми митного контролю завдячують окремим контрольним заходам в межах яких здійснюються операції або їх комплекс, що знаходять своє відображення у формах їх реалізації. У спеціалізованій економічній літературі під формою контролю розуміють засіб вираження змісту об'єкта контролю. Формами контролю є певні сторони виявлення змісту контролю від часу здійснення контрольних дій [7, с. 34; 8, с. 11]. Наявні механізми реалізації митного контролю визначають місце, час і порядок здійснення митних процедур при митному оформленні товарів.

Новітня парадигма реалізації митної політики держави у напрямку спрощення митних процедур щодо міжнародних товаропотоків окреслила найважливіший принцип митного контролю – принцип вибірковості. Це означає, що немає необхідності проводити контроль у повному обсязі, тобто перевірку всіх товарів. Проте, способи проведення митного контролю, «ступінь жорсткості» застосовуваних заходів визначаються необхідністю забезпечення дотримання митного законодавства і обставинами кожного конкретного випадку його застосування [9, с. 32]. Даний принцип має «демократичне та альтернативне підґрунтя» і корелюється з основними положеннями Кіотської конвенції Про спрощення і гармонізацію митних процедур, а форма митного контролю обирається на підставі результатів АСАУР, тобто шляхом перевірки електронної копії митної декларації в автоматизованому режимі.

Рівень ризику визначається в контексті пріоритетів фіскальних органів: забезпечення своєчасності та повноти справляння податків і зборів; перевірка дотримання заборон і обмежень; чи інша специфічна область [10, с. 16]. Така система виявлення та попередження ризиків при митному контролі та митному оформленні товарів дозволяє усувати порушення вимог митного законодавства.

Таблиця 2.

Кількість оформлених митних декларацій за якими сформовано вказівки АСАУР, щодо проведення додаткових заходів у період 2011-2013 рр.*

Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Імпортні митні декларації, шт..	992885	1124458	1196031	1206017
Кількість митних декларацій, по яких сформовано вказівки щодо необхідності проведення митного огляду, шт..	139694	173877	142766	69242
Кількість митних декларацій по яких сформовано вказівки щодо необхідності здійснення митних формальностей, пов'язаних з перевіркою документів, шт..	290559	287017	551350	812011
Експортні митні декларації, шт..	753873	812572	853900	869837
Кількість митних декларацій, по яких сформовано вказівки щодо необхідності проведення митного	33364	36581	18266	5731

огляду, шт..				
Кількість митних декларацій по яких сформовано вказівки щодо необхідності здійснення митних формальностей, пов'язаних з перевіркою документів, шт..	58617	17702	1040	5135

Як свідчать дані подані в таблиці 2 система управління ризиками використовується з метою отримання можливості проведення митних оглядів на етапі здійснення митних процедур пов'язаних з митним оформленням. Найбільший відсоток проведених заходів припадає на декларації за якими сформовано вказівки щодо необхідності здійснення митних формальностей, пов'язаних з перевіркою документів. У режимі імпорту у розрізі років їх було проведено: у 2011 р. – 287017 шт.; у 2012 р. – 551350 шт.; у 2013 р. – 812011 шт.. Проведення митного огляду здійснювалось: у 2011 р. – 173877 вип. (15,5 % від загально оформлених митних декларацій); у 2012 р. – 142766 вип. (11,9 % від загально оформлених митних декларацій); у 2013 р. – 69242 вип. (5,7 % від загально оформлених митних декларацій).

Важливе значення у процесі контролю за переміщуваними товарами приділяється наповненню інформаційних ресурсів і актуалізації баз даних відносно переміщуваних товарів і транспортних засобів, а також формування позитивної і негативної історії суб'єкта ЗЕД, наявність якої суттєво впливає на формування комплексу контрольних-перевірочних заходів і застосування форм митного контролю. Слід відмітити, що кожна країна по-різному підходить до ідентифікації та управління ризиками, оскільки процес аналізу та керування ризиками можливий лише після того, коли вони будуть описані у зрозумілому форматі.

Принцип вибіркової дозволяє уникнути суцільності проведення заходів і використання форм митного контролю за вибором посадової особи у процесі контролю за переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України. Проте, попри існуючий інформаційний базис, відносно вчинення порушень митного законодавства, на етапі випуску товарів у вільний обіг можливі прорахунки.

Важливим у даному контексті є здійснення контролю після випуску товарів на митну територію України у вільний обіг, що виступає перспективним напрямком забезпечення дієвості митного контролю, дотримання вимог митного законодавства та пріоритетним у справі вдосконалення митного адміністрування [11, с. 11]. Така форма контролю дістала назву митного пост-аудиту, тобто перевірка правильності та достовірності даних зазначених у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, системи управління бізнесом після завершення митного оформлення.

Показники результативності здійснення контрольних-перевірочних заходів у напрямку дотримання суб'єктами ЗЕД вимог законодавства з державної митної справи подано у таблиці 3.

Таблиця 3.
Відносні показники результативності митного пост-аудиту протягом 2010-2013 рр.*

№ з/п	Показник	Період			
		2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
1.	Коефіцієнт питомої ваги виду документальної перевірки (Квдп):				
	Позапланових	35,49	26,40	29,28	53,55
	Невиїзних	16,82	8,80	4,92	4,51
2.	Коефіцієнт співвідношення невиїзних та виїзних перевірок проведених уповноваженими підрозділами фіскальних органів (Кн/в)	47,69	64,80	65,80	41,94
	Коефіцієнт співвідношення невиїзних та виїзних перевірок проведених уповноваженими підрозділами фіскальних органів (Кпзп/п)	109,69	54,32	51,99	72,24
3.	Коефіцієнт співвідношення позапланових та планових перевірок проведених уповноваженими підрозділами фіскальних органів (Кпзп/п)	47,36	33,33	16,80	8,41
4.	Коефіцієнт співвідношення документальних перевірок, проведених уповноваженими підрозділами фіскальних органів, до загальної кількості контрольних-перевірочних заходів (Кмп/зп)	0,02	0,02	0,03	1,49

Найбільш використовуваним видом документальних перевірок виступають документальні невиїзні перевірки (табл. 3). Коефіцієнт питомої ваги такого виду перевірок у загальній кількості здійснюваних контрольних-перевірочних заходів з кожним роком збільшується, якщо у 2010 р. цей показник становив 47,69 % то у 2012 р. він досягнув 65,80 %. Поряд зі збільшенням невиїзних документальних перевірок зменшується питома вага позапланових з 16,82 % у 2010 р. до 4,92 % у 2012 році. Упродовж 2013 р. коефіцієнт співвідношення невиїзних та виїзних перевірок становив 72,24. При цьому, спостерігається збільшення питомої ваги планових контрольних-перевірочних заходів з 29,28 % у 2012 р. до 53,55 % у 2013 році. Крім того, коефіцієнт співвідношення документальних перевірок дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи до загальної кількості контрольних-перевірочних заходів зріс у 2013 р. до рівня 1,49.

Така тенденція свідчить про зниження рівня проведення доперевірочних заходів, що зумовлено відсутністю конкретної методики збору, накопичення та аналізу додаткової інформації, яка може бути використана у процесі контрольних-перевірочних заходів.

Однак, тенденцію щодо зростання кількості невиїзних документальних перевірок, окремі автори [12, с. 149] розуміють як налагодження взаєморозуміння по лінії «митниця – суб'єкти ЗЕД» та створення сприятливих умов для ведення бізнесу у сфері зовнішньоекономічної діяльності [13, с. 92]. Взаємодія між суб'єктами ЗЕД і фіскальними органами виступає важливим чинником підвищення ефективності не тільки митного контролю, але й зовнішньоекономічної та митної діяльності країни.

Узагальнюючи наведені вище дані, можна чітко стверджувати, що ефективність і результативність митного пост-аудиту залежить напряму від сформованої доказової бази на етапі підготовки і проведення документальних перевірок. Фіскальні органи повинні підсилувати ефективність доперевірочних заходів у напрямку збору та аналізу інформації, яка свідчить про факти порушення норм митного та податкового законодавства України.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Необхідність перегляду традиційних підходів до здійснення митного контролю зумовила потребу запровадження єдиних міжнародних стандартів спрощення і гармонізації митних процедур, де попередження і мінімізація ризиків виступають головним пріоритетом. Досягнення такої мети можливе за умови систематичного аналізу ризиків, визначення причин і умов їх виникнення, а також розробки заходів по їх мінімізації. У даному напрямку митний пост-аудит як захід мінімізації ризиків виступає основним елементом зворотного зв'язку, що тестує ефективність функціонування всієї системи.

Забезпечення прозорості і передбачуваності митних процедур реалізується за допомогою таких головних напрямів як: 1) максимальне використання сучасних інформаційних митних технологій; 2) система управління ризиками при визначенні форм, обсягів і процедур митного контролю; 3) використання процедур на основі методів аудиту. Тобто, підгрунтям сучасних процедур митного контролю виступають аналіз та управління ризиками і аудит, а використання інформаційних митних технологій є тим базисом, який дозволяє зменшити втрати і пришвидшити виконання митних формальностей.

Література.

1. Митний кодекс України: введений в дію Законом України від 13.03.2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
2. Regulation № 450/2008 of the European Parliament and of the Council of 23 April 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ>

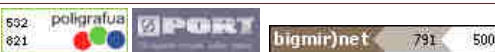
[/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:145:0001:0064:EN:PDF.](#)

3. Агапова А.В. Таможенный аудит: государственный контроль или предпринимательская деятельность? / А.В. Агапова // Ученые записки СПб филиала РТА. – 2011. – № 2. – С. 17-23.
4. Сергеев Е.В. Таможенная ревизия как форма последующего таможенного контроля / Е.В. Сергеев [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.jourclub.ru/32/1707/>.
5. Шкуратова І.І. Методичні підходи до проведення фінансового контролю на засадах митного пост аудиту / І.І. Шкуратова // Наукові праці. Державне управління. – 2012. – Вип. 174. Том 186. – С. 101-106.
6. Иванча И.И. Роль таможенной службы в развитии государственного финансового контроля поступления таможенных платежей / И.И. Иванча // Вестник томского государственного университета. – 2009. – № 319. – С. 143-144.
7. Актуальні питання обліку, аналізу й аудиту: теорія та практика: [колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас]. – Дніпропетровськ: ФОП Дробязко С.І., 2014. – Т. 1. – 216 с.
8. Голуб Ю.О. Методи державного аудиту (теоретичні аспекти питання) / О.Ю. Голуб // Економіка розвитку. – 2010. – № 4 (56). – С.11-13.
9. Погодина Н.А. Основные принципы проведения таможенного контроля / Н.А. Погодина. // Вопросы экономики и права. – 2009. - № 8. – С. 32.
10. Матієга В. Створення ефективної системи аналізу і управління ризиками – актуальне питання сьогодення / Віталія Матієга // Митниця. – 2006. - №5. – С.14-17.
11. Пашко П.В. Аудиторський контроль в митній справі / П.В. Пашко, Д.В. Пашко // Митна безпека. – 2013. – № 1. – С. 4-11.
12. Формування системи митного аудиту в Україні: монографія; за аг. ред. О.М. Вакульник. – Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2014. – 208 с.
13. Рудакова Е.Н. Система показателей эффективности таможенного дела: особенности формирования и совершенствования [Электронный ресурс] / Е.Н. Рудакова // Вестник МГОУ. Серия «Экономика». – 2014. - № 1. – С. 90-94. – Режим доступа: <http://www.vestnik-mgou.ru/Articles/Doc/7131>.

References.

1. The official site of State Fiscal Service of Ukraine (2014), “Customs code of Ukraine”, available at: <http://minrd.gov.ua/nk/> (Accessed 16 Sep 2014).
2. Regulation № 450/2008 of the European Parliament and of the Council of 23 April 2008” (2008), Access to European Union law, [Online], available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:145:0001:0064:EN:PDF>.
3. Agapova, A.V. (2011), “Tamozhennyj audit: gosudarstvennyj kontrol' ili predprinimatel'skaja dejatel'nost'?”, Uchenye zapiski SPb filiala RTA, vol. 2, pp. 17-23.
4. Sergeev, E.V. (2012), Tamozhennaja revizija kak forma posledujushhego tamozhennogo kontrolja, [Online], available at: <http://www.jourclub.ru/32/1707/>.
5. Shkuratova, I.I. (2012), “Metodychni pidkhody do provedennia finansovoho kontroliu na zasadakh mytnoho post audytu”, Naukovi pratsi. Derzhavne upravlinnia, vol. 174, Tom 186, pp. 101-106.
6. Ivancha, I.I. (2009), “Rol' tamozhennoj sluzhby v razvitii gosudarstvennogo finansovogo kontrolja za postupleniem tamozhennyh platezhem”, Vestnik tomskogo gosudarstvennogo universiteta, no. 319, pp. 143-144.
7. Atamas, P.J. (2014), Aktual'ni pytannia obliku, analizu j audytu: teoriia ta praktyka [Current issues of accounting, auditing and analysis: theory and practice], FOP Drobiazko, S.I., Dnipropetrovs'k, Ukraine.
8. Holub, Yu.O. (2010), “Metody derzhavnoho audytu (teoretychni aspekty pytannia)”, Ekonomika rozvytku, vol. 4, pp. 11-13.
9. Pogodina, N.A. (2009), “Osnovnye principy provedeniya tamozhennogo kontrolja”, Voprosy jekonomiki i prava, vol. 8, pp. 31-32.
10. Matieha, V.S. (2006), “Stvorennia efektyvnoi systemy analizu i upravlinnia ryzykamy – aktual'ne pytannia s'ohodennia”, Mytnytisia, vol. 5, pp. 14-17.
11. Pashko, P.V. Pashko, D.V. (2013), “Audytors'kyj kontrol' v mytnij spravi”, Mytna bezpeka, vol. 1, pp. 4-11.
12. Vakul'chuk, O.M. (2014), Formuvannia systemy mytnoho audytu v Ukraini: monohrafiia [The formation of a customs audit in Ukraine], PP Mel'nyk A.A, Khmel'nitsky, Ukraine.
13. Rudakova, E.N. (2014), “Sistema pokazatelej jeffektivnosti tamozhennogo dela: osobennosti formirovaniya i sovershenstvovaniya”, Vestnik MGOU. Serija «Jekonomika», [Online], vol. 1, available at: <http://www.vestnik-mgou.ru/Articles/Doc/7131>.

Стаття надійшла до редакції 05.03.2015 р.



ТОВ "ДКС Центр"