

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ТЕОРЕТИЧНЕ ОБГРУНТУВАННЯ ТА РОЗРОБКА БАЗОВИХ ЕЛЕМЕНТІВ

Стаття присвячена розгляду питання формування в системі обліку виконання кошторису науково-обґрунтованої складової за напрямом обліку витрат. У результаті проведеного автором дослідження здійснено подальше опрацювання теоретико-методологічного базису запропонованого напрямку шляхом адаптації поняття «витрати» щодо діяльності бюджетних установ, розробки класифікації витрат, опрацювання та ідентифікації об'єктів витрат; у межах калькулювання продукту бюджетних установ — адаптації понять «собівартість» та «калькуляція»; калькуляційні статті; об'єкти калькулювання; методи калькулювання.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський облік в бюджетних установах, облік виконання кошторису, обліку витрат, класифікація витрат, об'єкти витрат, собівартість, об'єкти калькулювання, методи калькулювання.

Питання визначення вартості послуг бюджетних установ, а отже і формування дієвої та оперативної системи обліку витрат на надання послуг, та методики калькулювання останніх все частіше ставляться в науково-практичному колі вітчизняної школи бюджетного обліку. Слід зауважити, що упродовж досить тривалого періоду, потреби у створенні таких методик взагалі не було. Бюджетні установи, отримуючи фінансування з бюджету, витрачали кошти відповідно до затвердженого кошторису видатків на здійснення відповідного виду діяльності. Проблема перманентного недофінансування, що була наслідком штучно занижених нормативів бюджетного фінансування, а згодом і досить стійке явище дефіциту державного бюджету вимагали вирішення питань фінансового забезпечення установ науки, культури, освіти, охорони здоров'я тощо. Очевидним видається і запропонований варіант — надання платних послуг, виконання робіт. У системі бухгалтерського облі-

ку таке рішення спричинило постановку і розв'язання нових методологічних завдань у зв'язку з необхідністю адаптації категорії витрат, затрат, калькулювання та їх похідних у межах системи бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Незважаючи на те, що розробленню методики обліку витрат та калькулювання послуг бюджетних установ за останні 20 років було присвячено 9 з 14 дисертаційних досліджень за відповідною спеціалізацією, до цього часу в межах галузевих міністерств не створено загальної методики обліку витрат та калькулювання послуг зазначеними суб'єктами господарювання. Таке становище пояснюється тим, що питання теоретичного обґрунтування методики бухгалтерського обліку не набули широкого висвітлення як у науково-практичній, так і навчально-методичній літературі. Це, у свою чергу, не дає можливості сформувати вичерпне наукове умотивування, а отже, і теоретичний фундамент галузевих облікових методик за даним напрямом бухгалтерського обліку. Таким чином, завдання з теоретичного обґрунтування обліку витрат та калькулювання послуг бюджетних установ та продуктів діяльності є першочерговим для удосконалення методики обліку діяльності бюджетних установ, яка здійснюється на платній основі. Створення теоретико-методологічного базису досліджуваної підсистеми бухгалтерського обліку бюджетних установ полягає у визначенні та розробленні в її межах базису відомих елементів механізму обліку витрат та калькулювання. До складу такого апарату дослідження доречно включити: у межах обліку витрат на створення продукту бюджетних установ — поняття «витрати», класифікацію витрат, об'єкти витрат; у межах калькулювання продукту бюджетних установ — поняття «собівартість» та «калькуляція»; калькуляційні статті; об'єкти калькулювання; методи калькулювання.

Як зазначалось раніше, витрати являють собою зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання. Витрати бюджетних установ, як і видатки, за своєю природою є досить різноплановим об'єктом обліку. Існує багато різних класифікаційних угруповань, які створено відповідно до конкретної мети та завдань обліку. Ураховуючи потребу бюджетних установ у створенні фундаментальної системи внутрішньогосподарського обліку витрат, яка має ґрунтуватись на засадах аналітичності, чіткості, високого рівня контрольованості, можливими класифікаційними ознаками групування пропонується вважати такі (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація витрат бюджетних установ

Слід зауважити, що базові визначення різних видів витрат застосовуються власне в обліковій практиці сфери матеріального виробництва [1, с. 59—75; 2, с. 28—62]. На підставі проведеної адаптації цих дефініцій у межах бухгалтерського обліку бюджетних установ можна запропонувати такі визначення:

1. З метою одержання інформації про собівартість продукту діяльності бюджетних установ і фінансові результати від його створення та реалізації, слід виокремити такі види витрат:

— прями витрати — витрати на створення певного конкретного продукту діяльності бюджетних установ, які на підставі первинних документів можуть бути безпосередньо віднесені на певний об'єкт обліку витрат;

— непрямі витрати — витрати на створення продукту в цілому, які не можуть бути прямо віднесені до конкретного об'єкта обліку витрат, а тому підлягають розподілу між видами об'єктів;

— основні витрати — витрати, що безпосередньо пов'язані з процесом створення продукту;

— накладні витрати — витрати, що пов'язані з процесом створення продукту, є необхідними для його реалізації, але не можуть бути віднесені до певного продукту;

— витрати на продукт — витрати, які пов'язані зі створенням продукту (наданням послуги, виконання робіт) і які списуються на його вартість;

— витрати на період — витрати, що не пов'язані з процесом створення продукту (надання послуги, виконання робіт) і відносяться до певного періоду господарської діяльності бюджетних установ (вони не включаються до собівартості створеного продукту, а списуються за певний період);

— вичерпні витрати — збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходів звітного періоду, що відбулося у результаті такого витрачання засобів або ресурсів установи, за якого дані активи втратили здатність приносити дохід у майбутньому;

— невичерпні витрати — збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходів у майбутніх періодах, яке відбулося у результаті придбання засобів або ресурсів установи. Як очікується, вони повинні принести дохід у майбутньому.

2. З метою забезпечення контролю варто виділяти такі види витрат:

— контрольовані витрати — витрати, які відповідний працівник апарату управління, котрий виконує функції фінансового

управління, може контролювати та справляти на них значний вплив безпосередньо;

— неконтрольовані витрати — витрати, які управлінець не може контролювати або впливати на них.

3. З метою прийняття управлінських рішень щодо діяльності бюджетних установ з надання послуг, виконання робіт та планування цієї діяльності доцільно виокремити такі види витрат:

— постійні витрати — витрати, загальна сума яких не змінюється у разі зміни обсягу діяльності зі створення продукту;

— змінні витрати — витрати, які змінюються прямо пропорційно до змін обсягів діяльності зі створення продукту;

— реальні витрати — витрати, що мають справжній характер, тобто потребують сплати грошей або витрачання інших активів;

— можливі витрати — гіпотетичні витрати, які визначаються як сума вигід, що втрачається, коли вибір одного напряму дій вимагає відмовитись від даного альтернативного рішення;

— маржинальні витрати — витрати на створення додаткової одиниці продукту;

— середні витрати — витрати на одиницю створеного продукту, що являють собою відношення суми витрат на певний вид продукту до його обсягу;

— доцільні витрати — майбутні витрати, які можуть змінюватись залежно від обраного варіанта рішення;

— недоцільні витрати — витрати, що не залежать від прийняття рішень.

Повніше уявлення про вартісні характеристики продуктів бюджетних установ — послуг або робіт — дають поняття собівартість та калькулювання, які також необхідно коректно адаптувати до сфери бухгалтерського обліку виконання кошторису [3, с. 402]. Виходячи з загальноприйнятого визначення собівартості, під собівартістю продукту діяльності бюджетних установ слід розуміти суму витрат установи, що безпосередньо пов'язані з його створенням. Собівартість є основою ціноутворення в цілому та послуг бюджетних установ зокрема.

Визначення чи розрахунок собівартості певного продукту являє собою його калькуляцію. Калькуляції розрізняють за часом складання, а тому виокремлюють попередні та наступні калькуляції. Перші мають бути складені до моменту створення продукту і покликані давати уявлення про мінімально необхідні витрати. До них сфера матеріального виробництва традиційно відносить планові, кошторисні (проектні) та нормативні калькуляції, які повною мірою можуть бути віднесені і до процесу визначення

собівартості послуг та робіт бюджетних установ. Планові калькуляції мають визначати можливі витрати на продукт виходячи із середніх запланованих норм витрат на матеріальні, трудові та інші ресурси. Кошторисні чи проектні калькуляції, як різновид планових, слід складати на нові види продукту чи на разові послуги або роботи. Нормативні калькуляції традиційно створюються за поточними нормами витрат на відповідні ресурси, що діють на відповідну дату. В основу наступних калькуляцій, які також можуть бути адаптовані до бюджетної сфери, покладено фактичні дані бухгалтерського обліку після надання послуги та виконання робіт. До них належить звітна калькуляція, яка являє собою розрахунок фактичної собівартості послуг. Вірогідність калькуляції в багатьох випадках залежить від вибору статей витрат, об'єктів обліку затрат та калькуляції, калькуляційних одиниць, методів розподілу непрямих затрат. Номенклатура калькуляції являє собою перелік статей, за якими складається калькуляція витрат. Слід зауважити, що на відміну від нормативного поля бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання матеріального виробництва, загальної укрупненої номенклатури витрат щодо бюджетних установ не існує, а тому доречно навести як приклад саме її. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [4], перелік і склад статей калькулювання встановлюється власне підприємством, установою, організацією. Загальний розподіл витрат у межах собівартості реалізованого продукту згідно зі стандартом та з урахуванням специфіки діяльності бюджетних установ є таким: собівартість створеного продукту (прямі витрати на оплату праці; прямі відрахування на соціальні потреби; прямі матеріальні витрати; інші прямі витрати; змінні загальні витрати на створення продукту; постійні розподілені витрати на створення продукту); інші витрати (нерозподілені постійні витрати на створення продукту; наднормативні витрати на створення продукту).

Складність визначення калькуляційних статей щодо процесу надання послуг бюджетними установами полягає в багатопрофільності діяльності зазначених суб'єктів господарювання. Однак ця проблема може бути вирішена на рівні галузевих міністерств із залученням до методичних робіт і розробок фахівців-практиків. Значно вагомішим є питання розроблення схеми включення калькуляційних статей у коди економічної класифікації видатків, які є основним показником, що регулює та забезпечує планування і використання коштів як загального, так і спеціального фондів бюджетних установ.

Іншими важливими елементами теоретичного обґрунтування обліку витрат та калькулювання продукту бюджетних установ є об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання.

Об'єктами обліку витрат слід вважати предмет або вид діяльності, які потребують відокремленого визначення пов'язаних з ним витрат [1, с. 100; 5, с. 115]. Таким чином, об'єктами обліку витрат у бюджетних установах можуть бути місця утворення витрат — структурні підрозділи установ, види однорідних послуг, яких вони надають, програми, проекти та напрями діяльності бюджетних установ, види та етапи робіт, які виконують бюджетні установи. Поняття об'єкта калькулювання в даному разі являє собою окремий вид або однорідну групу продукту діяльності бюджетних установ — послуг або робіт — певної споживчої вартості, собівартість яких підлягає визначенню [6, с. 258; 7, с. 98]. Відповідно до закріплених нормативно видів платних послуг, які дозволено надавати медичним, освітнім, науковим та культурним закладам державної та комунальної форм власності [8—11], об'єктами калькулювання в межах даних видів діяльності можуть бути такі (табл. 1).

З об'єктами калькулювання тісно пов'язане поняття калькуляційної одиниці, яке являє собою вимірник продукту, що прийнятий для розрахунку собівартості відповідного об'єкта калькуляції. В обліковій практиці калькуляційні одиниці поділяють на кілька груп [3, с. 404], які стосовно облікової практики бюджетних установ можуть мати такі форми: натуральні (кількісні одиниці виміру); укрупнені (прейскурантний номер продукту, артикул певної кількості продукту); вартісні (гривня вартості продукту); умовно-натуральні (відсоткове відношення на одиницю виміру); експлуатаційні (сила, потужність); трудові (нормо-година); одиниця виконаних робіт та послуг.

У загальному механізмі калькулювання в основу визначення собівартості будь-якого продукту діяльності покладено відповідний метод калькулювання. Ця облікова категорія у загальному розумінні являє собою сукупність способів відображення, групування й узагальнення даних про витрати на створення продукту в системі бухгалтерського обліку, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукту. Основними методами калькулювання продукту діяльності бюджетних установ слід визнати традиційні для сфери матеріального виробництва позамовний та по-процесний методи калькулювання [12, с. 223; 13, с. 18]. При цьому сутність позамовного методу в межах обліку бюджетних установ визначається у веденні обліку витрат за кожним замовленням, роботою чи окремим випадком надання послуг (табл. 2).

Таблиця 1

**ПЕРЕЛІК ОСНОВНИХ ОБ'ЄКТІВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ В ЗАКЛАДАХ МЕДИЦИНИ,
ОСВІТИ, НАУКИ ТА КУЛЬТУРИ ДЕРЖАВНОЇ ТА КОМУНАЛЬНОЇ ФОРМ ВЛАСНОСТІ**

Галузева належність бюджетних установ			
Навчальні заклади	Наукові заклади	Медичні установи	Заклади культури і мистецтв
Основні об'єкти калькулювання			
<ul style="list-style-type: none"> • Послуги з підготовки іноземних та вітчизняних студентів понад державне замовлення в межах ліцензованого обсягу прийому. • Послуги щодо здобуття другої вищої освіти. • Послуги з отримання післядипломної освіти понад державне замовлення. • Послуги з підготовки слухачів на підготовчих відділеннях вищих навчальних закладів. • Послуги з підготовки аспірантів та докторантів понад державне замовлення. • Прийом кандидатських іспитів. • Послуги з навчання в аспірантурі та докторантурі іноземних громадян. • Освітні послуги понад обсяги, встановлені навчальними планами і програмами навчальних закладів 	<ul style="list-style-type: none"> • Науково-дослідні, дослідно-конструкторські, проектно-конструкторські, технологічні, пошукові та проектно-пошукові роботи. • Роботи з діагностики, стандартизації і сертифікації технологічних процесів, обладнання та матеріалів, метрологічного забезпечення, технічного захисту інформації. • Наукова та науково-технічна експертиза. • Послуги з підготовки наукових кадрів понад державне замовлення, а також наукових кадрів для інших країн. • Роботи з проектування, розроблення та виготовлення експериментальних зразків і дослідних партій матеріалів, речовин, приладів, обладнання 	<ul style="list-style-type: none"> • Послуги санаторно-курортного характеру. • Стоматологічна допомога, що надається населенню госпрозрахунковими відділеннями, кабінетами закладів охорони здоров'я. • Протезування, у тому числі зубне, слухове та очне. • Корекція зору за допомогою окулярів та контактних лінз. • Оздоровчий масаж, гімнастика, бальнеологічні процедури з метою профілактики захворювань та зміцнення здоров'я дорослого населення. • Косметологічна допомога, крім тієї, що подається за медичними показаннями. • Лабораторні, діагностичні та консультативні послуги за зверненням громадян, що надаються без направлення лікарів 	<ul style="list-style-type: none"> • Вистави, театральні та музичні постановки, концерти, оперні і балетні спектаклі, інші постановки; виступ артистичних груп, труп, оркестрів та окремих артистів. • Освітні послуги по підготовці дітей у музичних школах, студіях, літературно-музичних вітальнях, гуртках гри на музичних інструментах, співу, акторської майстерності, танцю, кіно, фото, образотворчого мистецтва. • Бібліотечні послуги додаткового характеру. • Послуги з розроблення сценаріїв, постановочна робота і проведення заходів за заявками різних суб'єктів господарювання. • Послуги з обслуговування екскурсійних груп і відвідувачів музеїв, експозицій, виставок

Таблиця 2

**ЕТАПИ ПОЗАМОВНОГО МЕТОДУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКТУ
ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

Етап	Сутність операцій етапів	
1	Документування і облік прямих витрат на створення продукту	Документування, обліку та групування непрямих витрат в процесі створення продукту
2	Групування прямих витрат за замовленнями	
3	Розподіл непрямих витрат за замовленнями	
4	Визначення загальної величини витрат за кожним замовленням з початку створення продукту	
5	Визначення фактичної собівартості виконаного замовлення	

Відповідно попроцесний метод визначає таку процедуру, за якою всі витрати збираються за окремими структурними підрозділами та процесами, етапами діяльності бюджетних установ (табл. 3).

Таблиця 3

**ЕТАПИ ПОПРОЦЕСНОГО МЕТОДУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКТУ
ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

Етап	Сутність операцій етапів		
1	Документування і облік прямих витрат на створення продукту	Документування, обліку та групування непрямих витрат у процесі створення продукту	
2	Групування прямих витрат за процесами		
3	Визначення загальної величини витрат на створення продукту		
4	Розподіл витрат між:		
	продуктом до випуску та незакінченим продуктом	кількома видами продукту	одинацями продукту шляхом додавання витрат за процесами і розподілом їх між обсягом продукту
5	Визначення фактичної собівартості створеного продукту		

Слід зауважити, що формування цих методів у світовій обліковій думці умотивовано гетерогенною та органічними формами виробництва [14, с. 95]. Перша полягає у механічному поєднанні

самостійних окремих продуктів у готовий продукт, друга — у послідовних, пов'язаних між собою процесах, унаслідок яких отримується готовий продукт. Остання позиція є досить важливою, оскільки дає можливість визначити сфери застосування даних методів, а саме: в бухгалтерському обліку витрат навчального характеру закладами освітньої галузі — переважно попроцесного методу калькулювання, в бухгалтерському обліку витрат закладів медичного, наукового та культурного профілю — здебільше позамовного методу калькулювання. Незважаючи на різну природу даних методів, їх метою є отримання інформації про собівартість одиниці продукту для ціноутворення, контролю витрат і визначення результату діяльності.

Досить відомим у минулій вітчизняній практиці є нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості, який щодо обліку бюджетних установ, у разі його застосування, характеризується тим, що за кожним продуктом діяльності на підставі діючих розроблених норм і кошторисів видатків повинна складатися попередня калькуляція нормативної собівартості. В основу обліку за зазначеним методом покладено принцип норм і відхилень, а саме: всі витрати поділяються на нормативні і за відхиленнями. Дані про відхилення даватимуть змогу керівникам усіх рівнів приймати рішення щодо коливань фактичної собівартості від нормативної, а бухгалтерії — калькулювати продукт шляхом додавання до нормативної собівартості відповідної суми відхилень за кожною зі статей. Обов'язковими умовами відтворення класичного нормативного методу калькулювання на практиці є [15, с. 300]:

- попереднє складання калькуляцій нормативної собівартості за кожним продуктом суб'єкта господарювання на основі поточних норм та кошторисів;
- облік упродовж місяця змін чинних норм для коригування нормативної собівартості продукту, економічної доцільності заходів, які спричинили зміну норм;
- облік фактичних витрат упродовж місяця з поділом їх на витрати за нормами та відхилення від норм;
- установалення та аналіз причин, а також умов появи відхилень від норм витрат за місцями їх виникнення;
- визначення фактичної собівартості готового продукту як алгебраїчної суми нормативної собівартості, відхилень від норм та змін норм витрат.

Слід зазначити, що нормативний метод калькулювання дає можливість досягти більшої достовірності в економічному об-

грунтуванні ціни продукту, але він є найбільш трудомістким серед усіх методів калькулювання. Саме останній фактор спричиняє досить обмежене його використання.

Відносно новим для вітчизняної практики є метод «директ-костинг», сутність якого полягає в акумуляції щодо собівартості обсягу прямих витрат, а непрямі витрати відносяться безпосередньо на рахунок реалізації. При обчисленні собівартості для визначення ціни продажу і прогнозування подальшого виробництва продукту непрямі витрати додаються до неповної собівартості в межах існуючого ліміту за встановленими нормами (табл. 4).

Таблиця 4

ЕТАПИ «ДИРЕКТ-КОСТИНГУ» ПРИ КАЛЬКУЛЮВАННІ ПРОДУКТУ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Етап	Сутність операцій етапів		
1	Документування та облік прямих витрат на створення продукту	Документування та облік змінних непрямих витрат на створення продукту	Документування та облік постійних непрямих витрат на створення продукту
2	Розподіл прямих та змінних непрямих витрат між незакінченими та готовими продуктами		
3	Визначення неповної собівартості готового продукту		
4	Визначення повної собівартості готового продукту шляхом урахування як неповної собівартості, так і постійних непрямих витрат		

Даний метод калькулювання є досить ефективним, оскільки його використання забезпечує прийняття оперативних рішень щодо формування змінних та постійних витрат, а також для проведення економічного аналізу собівартості та рентабельності продукту. Незважаючи на це, досвід показує, що практичні спроби створення системи обліку витрат та калькулювання в бюджетних установах не враховують механізму даного методу.

Розроблений комплекс теоретико-методологічної основи підсистеми обліку витрат та калькулювання продукту діяльності бюджетних установ являє собою повний склад адаптованих елементів, які покликані забезпечити вироблення ґрунтовної методики за відповідним напрямом обліку. Розроблення власне загальної методики обліку витрат та калькулювання продукту діяльності різногалузевих бюджетних установ повинно будуватись на

глибокому фундаментальному самостійному науковому дослідженні, яке варто здійснити в межах дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук.

Література

1. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
2. *Панасюк В. М.* Витрати виробництва: управлінський аспект. — Тернопіль: Астон, 2005. — 288 с.
3. *Джога Р. Т., Свірко С. В., Синельник Л. М.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Підручник. — К.: КНЕУ, 2003. — 483 с.
4. <http://portal.rada.gov.ua/>
5. Бухгалтерський словник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир: ПП «Рута», 2001. — 224 с.
6. Большой бухгалтерский словарь / Под. ред. А. Азраиляна. — М.: Институт новой экономики, 1999. — 574 с.
7. Справочник-словарь бухгалтера / Под ред. А. Ю. Редько. — К.: Друкар, 1995. — 178 с.
8. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися бюджетними науковими установами: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.07.03 № 1180 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
9. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися державними навчальними закладами: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.01.97 № 38 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
10. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами культури і мистецтв, заснованими на державній та комунальній формі власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 05.06.97 № 534 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
11. Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних закладах охорони здоров'я та вищих медичних закладах освіти: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.07.03 № 1138 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
12. *Мухин А. Ф.* Бухгалтерский учёт в промышленности США. — М.: Финансы, 1965. — 275 с.
13. *Чумаченко Н. Г.* Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. — М.: Финансы, 1965. — 124 с.
14. *Ивашкевич В. Б.* Проблемы учёта и калькулирования себестоимости продукции. — М.: Финансы, 1974. — 159 с.
15. *Врублевський Н. Д.* Управленческий учет издержек производства: теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 352 с.

Стаття надійшла до редакції 24.12.2007