

Облік та оподаткування у системі управління підприємств

Чабанюк О.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівського торговельно-економічного університету

Мединська Т.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів, кредиту та страхування
Львівського торговельно-економічного університету

У статті розглядаються основні підходи щодо побудови бухгалтерського обліку та оподаткування на сільськогосподарських підприємствах. Звертається увага на особливості визнання та бухгалтерського обліку витрат сільськогосподарських підприємств. Викладено теоретичні аспекти порядку визначення доходів сільськогосподарських підприємств. Досліджено вимоги податкового законодавства щодо застосування спеціальних податкових режимів для сільськогосподарських товаровиробників. Обґрунтовується необхідність побудови бухгалтерського обліку для потреб управління підприємством. Досліджується вплив побудови бухгалтерського обліку на систему оподаткування і звітності.

Ключові слова: облік, оподаткування, витрати, доходи, фінансові результати, сільськогосподарські підприємства, управління.

Чабанюк О.М., Мединська Т.В. УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье рассматриваются основные подходы к построению бухгалтерского учета и налогообложения на сельскохозяйственных предприятиях. Обращается внимание на особенности признания и бухгалтерского учета расходов сельскохозяйственных предприятий. Изложены теоретические аспекты порядка определения доходов сельскохозяйственных предприятий. Исследованы требования законодательства относительно применения специальных налоговых режимов для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Обосновывается необходимость построения бухгалтерского учета для нужд управления предприятием. Исследуется влияние построения бухгалтерского учета на систему налогообложения и отчетности.

Ключевые слова: учет, налогообложение, расходы, доходы, финансовые результаты, сельскохозяйственные предприятия, управление.

Chabaniuk O.M., Medynska T.V. ACCOUNTING AND TAXATION IN THE ENTERPRISE MANAGEMENT SYSTEM

The article deals with the main approaches to the construction of accounting and taxation in agricultural enterprises. Attention is drawn to the peculiarities of recognition and accounting of agricultural enterprises' expenses. The theoretical aspects of the procedure for determining the incomes of agricultural enterprises are presented. The requirements of tax legislation concerning the application of special tax regimes for agricultural commodity producers are investigated. The necessity of accounting for the needs of enterprise management is substantiated. The influence of accounting on the taxation and reporting system is studied.

Keywords: accounting, taxation, expenses, income, financial results, agricultural enterprises, management.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах посиленої конкуренції зростають вимоги до точності та об'єктивності інформації, що є необхідною передумовою прийняття ефективних управлінських рішень. Особливої актуальності набувають ці вимоги у сільськогосподарських підприємствах з огляду на специфіку виробничих процесів та за умов обмеженості земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку й оподаткування у сіль-

ськогосподарських підприємствах та напрями їх організації з метою покращення висвітлені у працях П.М. Боровика [1], М.М. Гарник [2], В.М. Жука [3], С.М. Подзігуна [1], П.Т. Саблука [4], Л.К. Сука [5], Т.В. Мединської [6] та інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак в умовах змін податкового законодавства, підвищеного ризику та потреб забезпечення економічної безпеки України існує потреба у проведенні досліджень щодо побудови обліку сільськогосподарських підприємств із метою опти-

мізації оподаткування та формування ґрунтової економічної інформації для потреб управління підприємствами.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті – дослідити особливості побудови обліку на сільськогосподар-

Таблиця 1

**Типові господарські операції та кореспонденція рахунків (субрахунків)
з обліку витрат сільськогосподарських підприємств [8]**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Віднесено витрати на біологічні перетворення біологічних активів:			
1	- покупні насіння, посадковий матеріал, корми	23	20
2	- насіння, посадковий матеріал, корми власного виробництва	23	27
3	- покупні добрива, засоби захисту рослин і тварин, інші виробничі запаси	23	20
4	- органічні добрива власного виробництва	23	27
5	- роботи та послуги власних допоміжних виробництв	23	23
6	- оплата праці працівників, зайнятих у рослинництві і тваринництві	23	66
7	- відрахування на соціальні заходи	23	65
8	- амортизація необоротних активів	23	13
9	- загальновиробничі витрати	23	91
Облік поточних біологічних активів рослинництва, які обліковуються за справедливою вартістю			
10	Визнано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, та збільшено вартість таких біологічних активів на дату балансу	211	23
11	Визнано дохід від первісного визнання приросту біологічних активів на дату балансу	23	710
12	Списано поточні біологічні активи рослинництва на початок збирання врожаю	23	211
Облік первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів			
12	Первісне визнання сільськогосподарської продукції	27	23
13	Первісне визнання приросту живої маси	21	23
Первісне визнання додаткового біологічного активу:			
14	- рослинництва	27	23
15	- тваринництва	21	23
Облік доходів (витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів			
16	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	23	71
17	Коригування суми доходів:		
17.1	- на суму перевищення фактичних доходів, визначених у кінці року, над сумою доходів, віднесеною протягом року	23	71
17.2	- на суму перевищення доходів, віднесених протягом року, над сумою фактичних доходів, визначених у кінці року (методом «червоне сторно»)	23	71
18	Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	94	23
19	Коригування суми витрат:		
19.1	- на суму перевищення фактичних витрат, визначених у кінці року, над сумою витрат, віднесених протягом року	94	23
19.2	- на суму перевищення витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених у кінці року (методом «червоне сторно»)	94	23

ських підприємствах, їх оподаткування в умовах функціонування спеціальних податкових режимів. Для досягнення мети були поставлені такі завдання:

- викласти основні підходи щодо побудови обліку на сільськогосподарських підприємствах;
- розглянути особливості обліку витрат та доходів сільськогосподарських підприємств;
- дослідити порядок оподаткування сільськогосподарських підприємств в умовах функціонування спеціальних податкових режимів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг, становлять собівартість продукції (робіт, послуг). Метою обліку витрат та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) є документоване, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [7].

Облік витрат у сільськогосподарському виробництві має забезпечувати оперативне, достовірне і повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних і грошових витрат на виробництво продукції за підприємством загалом

та за окремими його структурними підрозділами (бригадами, цехами, фермами тощо).

Синтетичний облік витрат і вихід продукції сільськогосподарського виробництва здійснюються на активному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», до якого ведуть субрахунки 1 «Рослинництво», 2 «Тваринництво», 3 «Допоміжні виробництва», 4 «Підсобні (промислові) виробництва» тощо. Типові господарські операції та кореспонденція рахунків (субрахунків) з обліку витрат сільськогосподарських підприємств наведено у табл. 1.

Аналітичний облік на рахунку 23 «Виробництво» здійснюють за встановленими об'єктами обліку витрат, зокрема за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат можуть здійснювати за підрозділами підприємства і центрами витрат і відповідальності.

Загальний фінансовий результат від основної діяльності сільськогосподарських підприємства складається з:

а) фінансових результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів (табл. 2);

б) фінансових результатів від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів як запасів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

Таблиця 2

Типові господарські операції та кореспонденція рахунків (субрахунків) з обліку фінансових результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів [8]

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Визнано на суму різниці між справедливою вартістю поточних біологічних активів рослинництва та сумою понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями:		
1.1	дохід від первісного визнання приросту біологічних активів на дату балансу	23	710
1.2	витрати від первісного визнання біологічних активів на дату балансу	940	23
2	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	23	71
3	Коригування суми доходів:		
3.1	- на суму перевищення фактичних доходів, визначених у кінці року, над сумою доходів, віднесеною протягом року	23	71
3.2	- на суму перевищення доходів, віднесених протягом року, над сумою фактичних доходів, визначених у кінці року (методом «червоне сторно»)	23	71
4	Включення до фінансових результатів доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	710	791
5	Включення до фінансових результатів витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	791	940

в) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

Доходи від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації (табл. 3).

Збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за

вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат) (табл. 4). Сума дооцінки та уцінки на дату балансу балансової вартості довгострокових біологічних активів, які оцінюються відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) 30 «Біологічні активи» [9], а також фінансовий результат від вибуття таких довгострокових біологічних активів визначається і відображається у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Таким чином, правильно визначений фінансовий результат від первісного визнання, реалізації та зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції дасть можливість отримати об'єктивну інформацію для управління про-

Таблиця 3

Типові господарські операції та кореспонденція рахунків (субрахунків) з обліку фінансових результатів від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів як запасів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу [8]

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1. Списано собівартість реалізованих додаткових біологічних активів:			
1.1	рослинництва	901	27
1.2	тваринництва	901	21
2. Включено довгострокові біологічні активи до групи вибуття:			
2.1	- оцінені за справедливою вартістю	286	16
2.2	- оцінені за первісною вартістю: сума зносу	134	16
2.3	сума перевищення залишкової вартості об'єкта довгострокових біологічних активів над його справедливою вартістю	949	16
2.4	залишкова вартість	286	16
3. Реалізація довгострокових біологічних активів із групи вибуття:			
3.1	- визнання доходу	36	712
3.2	- сума податкового зобов'язання з ПДВ	712	64
3.3	- собівартість групи вибуття	943	286
4. Ліквідовано довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю			
4.1	- на суму зносу	134	16
4.2	- на суму залишкової вартості	976	16
5	Виявлено нестачі та втрати біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, в результаті інвентаризації	947	21
6	Одночасно зарахована на позабалансовий рахунок балансова вартість списаних сум нестачі та втрат від псування біологічних активів до прийняття рішення про конкретних винуватців	072	
7	Визнано дохід у сумі, що належить до відшкодування винними особами нестачі і втрат від псування біологічних активів	375	716
8	- нарахована сума податкового зобов'язання ПДВ за операцією	716	64
9	Одночасно списані з позабалансового рахунку суми нестачі і втрат від псування біологічних активів, що належать до відшкодування винними особами		072

цесами біологічних перетворень в сільському господарстві.

Має свою особливість і оподаткування сільськогосподарських підприємств, що визначене розділом XIV Податкового кодексу [11]. Юридичні особи – сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%, можуть перебувати на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності та відноситись до 4 групи платників єдиного податку. Водночас законодавством введені обмеження щодо застосування спрощеного режиму оподаткування, обліку і звітності, тобто згідно з ПКУ не можуть бути платниками єдиного податку 4-ї групи суб'єкти господарювання, наведені у табл. 5.

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку 4-ї групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровироб-

ника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку 4-ї групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого розділом XII Кодексу.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку 4-ї групи для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) є нормативна грошова оцінка ріллі в Автономній Республіці Крим або в області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого розділом XII Кодексу.

Підставою для нарахування єдиного податку платникам 4-ї групи є дані державного земельного кадастру та/або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Таблиця 4

Типові господарські операції та кореспонденція рахунків (субрахунків) з обліку фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу [8]

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1. Відображено результати від зміни справедливої вартості довгострокових біологічних активів:			
1.1	- збільшення	16	71
1.2	- зменшення	94	16
2. Відображено результати від зміни справедливої вартості поточних біологічних активів:			
2.1	- збільшення	21	71
2.1	- зменшення	94	21
3	Нарахована амортизація довгострокових біологічних активів, що оцінюється за первісною вартістю	23	134
4	Відображено втрати від зменшення корисності довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю	972	134
5	Відображено відновлення корисності довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	134	742
6. Переведено довгостроковий біологічний актив, який оцінюється за первісною вартістю, до групи біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю:			
6.1	- на суму зносу	134	162, 164
6.2	- на залишкову вартість	161, 163	162, 164
7. Відображення переоцінки переведеного довгострокового біологічного активу:			
7.1	- збільшення	161, 163	71
7.2	- зменшення	94	161, 163

Дохід сільськогосподарського товаровиробника, отриманий від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, включає доходи, наведені у табл. 6.

Таблиця 5

Обмеження щодо застосування спрощеного режиму оподаткування, обліку і звітності для четвертої групи платників єдиного податку

Не можуть бути платниками єдиного податку 4-ї групи:
1. Суб'єкти господарювання, у яких понад 50% доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини).
2. Суб'єкти господарювання, що провадять діяльність із виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції.
3. Суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

У разі коли сільськогосподарське підприємство утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення, у рік такого утворення до суми, отриманої від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства,

які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, включаються також доходи, отримані протягом останнього податкового (звітного) періоду від надання супутніх послуг, таких як:

Таблиця 6

Склад доходів четвертої групи платників єдиного податку

До складу доходів 4-ї групи включають:
1) обсяги реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
2) обсяги реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
3) обсяги реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
4) обсяги реалізації сільськогосподарської продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

1) послуги зі збирання врожаю, його брикетування, складування, пакування та підготовки продукції до збуту (сушіння, обрізування, сортування, очистка, розмелювання, дезінфекція (за наявності ліцензії), силосування, охолодження), які надаються покупцю такої продукції сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

2) послуги з догляду за худобою і птицею, які надаються її покупцю сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

3) послуги зі зберігання сільськогосподарської продукції, які надаються її покупцю сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

4) послуги з відгодівлі та забою свійської худоби і птиці, які надаються її покупцю сіль-

госпідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію до дати її фактичної передачі покупцю).

У разі коли у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить менше ніж 75%, сільськогосподарський товаровиробник сплачує податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах.

Якщо така частка не перевищує 75% у зв'язку з виникненням обставин непереборної сили у попередньому податковому (звітному) році, то до платника податку в наступному податковому (звітному) році зазначена вимога не застосовується. Такі платники податку для підтвердження статусу платника єдиного податку подають податкову декларацію разом із рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних рад про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин.

Центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації

речових прав на нерухоме майно, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також за запитом відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння податку у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Висновки з цього дослідження. Таким чином, сільськогосподарські підприємства з огляду на особливості функціонування повинні організувати облік таким чином, щоб повною мірою забезпечувати менеджмент інформацією для прийняття управлінських рішень. Обрання системи оподаткування має базуватись на даних щодо частки сільськогосподарського товаровиробництва. Відповідно, обрана система оподаткування визначає і форми податкової звітності щодо обчислення узгоджених податкових зобов'язань. Подальші дослідження планується здійснювати у напрямках удосконалення бухгалтерського обліку витрат, доходів, фінансових результатів та порядку оподаткування і звітності сільськогосподарських підприємств суб'єктів спеціальних податкових режимів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Боровик П.М. Спеціальні податкові режими як інструменти державного регулювання діяльності агроформувань / П.М. Боровик, С.М. Подзігун: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2010_3/224.pdf
2. Гарник М.М. Особливості обліку і аналізу витрат аграрного виробництва // Інноваційна економіка. – 2011. – № 4. – С. 141-146.
3. Жук В.М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фінанси України. – 2011. – № 7. – С. 33-42.
4. Саблук П.Т. Економічний механізм АПК у ринковій системі господарювання / П.Т. Саблук. Економіка АПК 2 (2007): 3-10.
5. Сук Л.К. Бухгалтерський облік сільськогосподарської продукції Л.К. Сук. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 6. – С. 49-52.
6. Чабанюк О.М., Мединська Т.В. Фіксований сільськогосподарський податок: загальні положення, облік і звітність: навчально-практичний посібник. – К.: Алерта, 2014. – 246 с.
7. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/document/fpart04/idx04078.htm>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, з наступними змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Методичні рекомендації з облікового забезпечення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1024/37>
11. Податковий кодекс України: від 04.07.2013 р. № 422-VII: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>