

УДК 334.02:657.446:631.11

Кушніренко О.А.

аспірант кафедри обліку, аналізу та аудиту
Національного університету біоресурсів і природокористування України

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ У ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

На основі теоретичних досліджень та аналізу сучасного стану організації внутрішнього контролю в діяльності сільськогосподарських підприємств доведено необхідність його посилення в частині розрахунків за податками. Обґрунтовано теоретичні положення та розроблено практичні рекомендації щодо покращення організації та методики внутрішнього контролю розрахунків за податками для підвищення ефективності управління сільськогосподарськими підприємствами. Наведено пропозиції щодо особливостей формування наказу про облікову політику підприємства в частині здійснення внутрішнього контролю розрахунків за податками.

Ключові слова: організація, внутрішній контроль, бухгалтерський облік, інформація, суб'єкт, об'єкт, податки, податкові платежі, сільськогосподарські підприємства, система управління підприємством, діяльність.

Кушніренко А.А. ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НАЛОГОВЫХ РАСЧЕТОВ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

На основании результатов теоретических исследований и анализа современного состояния организации внутреннего контроля в деятельности сельскохозяйственных предприятий доказано необходимость его усиления в части налоговых расчетов. Обоснованы теоретические положения и разработаны практические рекомендации по улучшению организации и методики внутреннего контроля налоговых расчетов для повышения эффективности управления сельскохозяйственными предприятиями. Приведены предложения относительно особенностей формирования приказа об учетной политике предприятия в части осуществления внутреннего контроля расчетов по налогам.

Ключевые слова: организация, внутренний контроль, бухгалтерский учет, информация, субъект, объект, налоги, налоговые платежи, сельскохозяйственные предприятия, система управления предприятием, деятельность.

Kushnirenko O.A. ORGANIZATION OF INTERNAL CONTROL OF THE TAX BUSINESS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

On the basis of theoretical research and analysis of the current state of internal control of agricultural enterprises in the necessity of its strengthening in terms of payments for taxes. It has been substantiated theoretical provisions and practical recommendations for improving the organization and methods of internal control of payments for taxes to improve farm management. It has been proposed on the specifics of the order of formation of accounting policies regarding internal control payments for taxes.

Keywords: organization, internal control, accounting, information, subject, object, taxes, tax payments, agricultural enterprises, enterprise management system activities.

Постановка проблеми. У ринкових умовах господарювання та можливих проявів кризових явищ однією з умов успішного здійснення діяльності сільськогосподарськими товаровиробниками та підвищення її ефективності є якісно організована система оподаткування та прийняття своєчасних, вмотивованих рішень щодо управління нею. Наведене потребує специфічних підходів до формування та організації системи інформаційного забезпечення. Сукупність таких потреб та вимог може бути задоволена системою внутрішнього контролю, яка забезпечує управлінський персонал достовірною, повною, своєчасною та неупередженою інформацією на мікрорівні. Крім того, у 2014 році податкові надходження у структурі доходів Державного бюджету України склали 71,2%, тому розрахунки за податками є одним з ключових об'єктів обліку, а відтак процес контролю за їх сплатою повинен мати налагоджений систематичний характер [1]. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває розробка заходів, які підсилюють корисність внутрішнього контролю розрахунків за податками підприємств сільського господарства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями контролю у системі управління підприємством займалися такі дослідники, як І.І. Бабіч [3], С.В. Бардаш, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук [5], Г.Г. Кірейцев [2], М.Д. Корінько, О.М. Костирко, В.Ф. Максимова, Сагайдак Р.А. [4], Л.В. Сотникова, В.О. Шевчук та інші. Однак, деякі питання його організації та функціонування на сільськогосподарських підприємствах є невирішеними, зокрема

можна відстежити різні визначення «внутрішнього контролю», що знаходять свої відображення не тільки в науковій літературі, але й у міжнародних нормативних актах. Даючи визначення цьому поняттю науковці виходять переважно з того, що це перевірка фактичного стану підприємства, дотримання вимог законодавства тощо. При цьому у розуміння даного поняття не закладається те, що саме внутрішній контроль є також системою накопичення достовірної інформації для прийняття вмотивованих управлінських рішень, як основи ефективного господарювання підприємства у майбутньому.

Постановка завдання. На основі аналізу сучасного стану організації внутрішнього контролю у діяльності сільськогосподарських підприємств необхідно поглибити теоретико-методичні засади та розробити практичні рекомендації щодо покращення організації та методики внутрішнього контролю розрахунків за податками для підвищення ефективності управління сільськогосподарськими підприємствами.

Виклад основного матеріалу дослідження. В останні роки із розвитком та поширенням у практичну діяльність суб'єктів господарювання підходів до управління податковими платежами підприємства з'явилася потреба в організації внутрішнього контролю розрахунків за податками. За таких умов контроль має розглядатись, як зауважує професор Г.Г. Кірейцев, як багатоаспектне явище, а не тільки як функція менеджменту і як функція обліку, а також як функція узгодження діяльності суб'єктів підприємництва. «Реалізація функції контролю відбувається як багатоаспектний процес, що має місце

на всіх стадіях руху капіталу та охоплює всі сторони суспільного економічного відтворення» [2, с. 24]. Система внутрішнього контролю на підприємстві створюється для задоволення потреб внутрішніх користувачів економічної інформації, зокрема керівництва та власників, для забезпечення їх достовірною інформацією про ефективність діяльності та прийняття вмотивованих управлінських рішень. Тому, порядок і методика його здійснення, цілі та завдання визначаються їхніми потребами, як стверджує І.І. Бабіч [3, с. 50].

Вищевикладене свідчить, що внутрішній контроль виступає засобом поліпшення показників діяльності підприємств, їхнього подальшого розвитку та удосконалення, а в частині розрахунків за податками – засобом попередження застосування до підприємств штрафних санкцій зовнішніми контролюючими органами. При цьому, сутність системи внутрішнього контролю розрахунків за податками можна охарактеризувати як сукупність взаємопов'язаних елементів, які спрямовані на досягнення запланованих цілей. Елементи системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств визначаються науковцями по-різному. Головними серед них є: суб'єкти контролю, предмет та об'єкти контролю, методи, процедури та форми контролю, джерела інформації, засоби обробки інформації, норми контролю тощо.

Будь-яка система внутрішнього контролю передбачає виділення суб'єктів і об'єктів контролю. Об'єктами внутрішнього контролю розрахунків за податками є операції, які відображаються на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Стан і зміни об'єктів контролю контролюються суб'єктами, якими можуть бути відповідні відділи, служби чи окремі особи відповідно до покладених на них службових обов'язків. Оскільки дослідження спрямовано на організацію внутрішнього контролю в частині розрахунків за податками, тому доречно дослідити, у першу чергу, суб'єкти здійснення такого контролю. Суб'єкти, які здійснюють внутрішній контроль розрахунків за податками (в умовах підприємства), повинні бути чітко виділені, а їх діяльність організованою та регламентованою. Тому у вну-

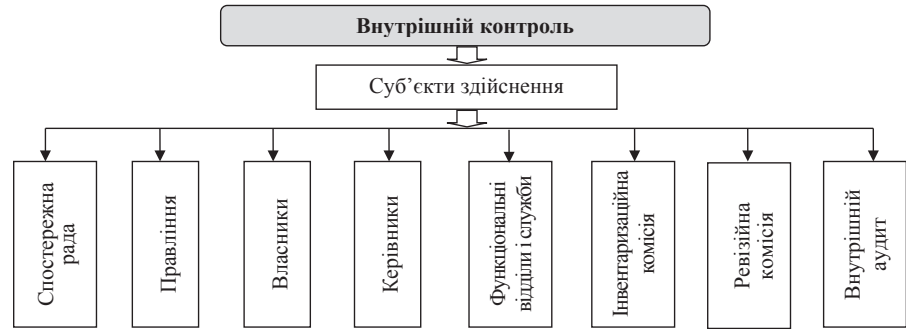


Рис. 1. Суб'єкти внутрішнього контролю розрахунків за податками

трішніх установчих документах (під час формування облікової політики) підприємства необхідно закріпити визначені суб'єкти внутрішнього контролю в частині розрахунків за податками, які найкраще та найоптимальніше задовольняють потреби менеджменту і які підприємство визначає самостійно, виходячи з власних потреб. У практиці сільськогосподарських підприємств найчастіше створюються суб'єкти внутрішнього контролю, що наведені на (рис. 1).

Традиційно у діяльності сільськогосподарських підприємств функції внутрішнього контролю розрахунків за податками переважно покладаються на головних бухгалтерів та на ревізійні комісії (які зберегли своє існування ще з часів командно-адміністративної системи). Рідше, зазначені питання контролюються керівником підприємства. Не викликає сумніву той факт, що найбільша дієвість внутрішнього контролю досягається у тому випадку, коли органи контролю усіх видів тісно співпрацюють у своїй діяльності. Тому, у цьому контексті визначне місце займає нормативно-правове закріплення (у діяльності кожного підприємства) повноважень і обов'язків органів (суб'єктів) внутрішнього контролю у розрізі їх відповідних рівнів. У зв'язку з цим і відповідно до участі наведених суб'єктів у загальній діяльності й у внутрішньому контролі розрахунків за податками на підприємстві, пропонуємо закріпити функції таких суб'єктів контролю (в умовах господарювання конкретного підприємства) у наказі про облікову політику підприємства (табл. 1). Вважаємо, що зазначений елемент організації внутрішнього контролю повинен мати характер обов'язковості та детально розкриватись у наказі про облікову політику.

Таблиця 1

Рівні та функції суб'єктів внутрішнього контролю розрахунків за податками

Суб'єкти внутрішнього контролю*:	Можливі функції в частині розрахунків за податками
1-го рівня (керівник (власник) підприємства, спостережна рада, правління, головний бухгалтер)	Підтвердження права на застосування спеціальних податкових режимів; контроль за формуванням пакету документів з реєстрації платником ФСП та спеціального режиму оподаткування ПДВ у сфері сільського господарства (може бути передано на конкретного спеціаліста підприємства; бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером; фінансовий відділ на чолі з фінансовим директором); виконання загального контролю безпосередньо або за допомогою незалежних експертів (у тому числі зовнішніх аудиторів) в частині розрахунків за сплачуваними податками
2-го рівня (ревізійні комісії, працівники служби внутрішнього аудиту, інвентаризаційна комісія)	Здійснення контролю за оформленням, веденням і поданням податкової документації (накладних, декларацій); виконання суто контрольних функцій згідно з внутрішніми нормативними документами чи функціональними обов'язками
3-го рівня (працівники функціональних служб і відділів)	Виконання контрольних функцій для реалізації своїх посадових обов'язків
4-го рівня (робітники)	Виконання контрольних функцій безпосередньо у процесі господарської діяльності

Примітка: *Рівні суб'єктів внутрішнього контролю виділені Р.А. Сагайдак [4, с. 10]

Таблиця 2

**Суб'єкти внутрішнього контролю розрахунків за податками,
рекомендовані для різних видів сільськогосподарських підприємств**

Суб'єкти контролю	Види підприємств								
	приватні підприємства	товариства з обмеженою відповідальністю	фермерські господарства (великі й середні)	фермерські господарства (малі)	сільськогосподарські (виробничі) кооперативи	акціонерні товариства; підприємства акціонерного типу	холдинги	міжгосподарські товариств	державні підприємства
Власники – (здійснення контролю на рівні податкової звітності, її затвердження; здійснення загального контролю; затвердження поточних документів)	+	+	+	+	+	+	+	+	
Наглядова рада (спостережна рада) – оцінка ефективності діяльності керівництва в частині розрахунків за податками; здійснення незалежного внутрішнього нагляду за податковими платежами; здійснення контролю на рівні податкової звітності		+			+	+	+	+	
Правління – організація ведення обліку розрахунків за податками, складання та подання податкової звітності підприємства; підтвердження обраної системи оподаткування; прийняття управлінських рішень в частині податкових розрахунків; виконання загального контролю		+			+	+		+	
Ревізійна комісія – здійснення оперативного контролю за податковими розрахунками шляхом проведення планових та позапланових перевірок; перевірка документів пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків, дотримання нормативних правил, встановлених законодавством та внутрішніх нормативів; перевірка підтвердження права на застосування спеціальних податкових режимів, повноти розрахунків за податками та своєчасності їх сплати до бюджету; перевірка правильності складання податкової звітності; виконання контрольних функцій згідно з внутрішніми нормативними документами		+			+	+		+	
Відділ внутрішнього контролю (внутрішній контролер) – здійснення оперативного, незалежного, систематичного внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом підприємства; перевірка документів пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків; контроль за правильністю і доцільністю застосування податкових режимів, формування бази оподаткування, застосування ставки оподаткування, повноти формування податкового зобов'язання, здійснення контролю за оформленням, веденням і поданням податкової документації (накладних, декларацій); контроль дотримання податкового законодавства, внутрішніх регламентів з оподаткування; виконання суто контрольних функцій згідно з внутрішніми нормативними документами чи функціональними обов'язками; здійснення попереднього, поточного та наступного контролю на рівні податкових розрахунків	+	+	+		+	+	+	+	
Служба внутрішнього аудиту – контроль за процесом збирання та обробки інформації для прийняття управлінських рішень в частині розрахунків за податками; оперативний контроль і аналіз податкових розрахунків; комплексна перевірка податкової звітності за відповідний період		+	+		+		+		
Керівники і спеціалісти підприємства – здійснення загальної координованості внутрішнього контролю, визначення суб'єктів внутрішнього контролю, ведення обліку розрахунків за податками та складання податкової звітності; виконання контролюючих обов'язків згідно з посадовими обов'язками та внутрішніми нормативними документами	+	+	+	+	+	+		+	+
Обліково-економічний і планово-фінансовий відділи, бухгалтерія – здійснення контролю за організацією та здійсненням внутрішнього контролю на підприємстві; контроль за дотриманням встановлених правил оформлення, прийняття та видачі облікових документів; забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методичних засад ведення обліку розрахунків за податками, складання та подання податкової звітності; перевірка повноти, своєчасності та достовірності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з розрахунків за податками; виконання контрольних функцій для реалізації своїх посадових обов'язків; виконання планових завдань та проведення аналізу податкових платежів		+	+		+	+		+	+
Інвентаризаційна комісія – виконання контролюючих обов'язків згідно з внутрішніми нормативними документами		+	+		+	+		+	+
Робітники – виконання контрольних функцій безпосередньо в процесі господарської діяльності	+	+	+	+	+	+		+	+

Примітка: розроблено з урахуванням [5, с. 73-92]

Варто зазначити, що вибір суб'єкта внутрішнього контролю розрахунків за податками залежить від специфіки діяльності підприємства, штатного розпису та обсягу здійснюваних операцій, які підлягають оподаткуванню тією чи іншою податковою формою. Тому, враховуючи викладене, впливає доцільність створення відділу внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах як найефективнішого органу внутрішнього контролю в діяльності суб'єктів господарювання (для переважної їх більшості). Створення такого відділу дозволить керівництву здійснювати ефективний контроль за розрахунками з бюджетом, приймати своєчасні рішення в частині управління оподаткуванням, а також давати рекомендації фінансово-економічним і бухгалтерським відділам щодо покращення результатів їхньої роботи. Проте, відділ внутрішнього контролю не є єдино можливим. У зв'язку з чим, на основі аналізу законодавчого регулювання підприємств галузі та враховуючи специфіку їх господарської діяльності, форми власності та діючої практики внутрішнього контролю розрахунків за податками, пропонуємо виділити суб'єкти внутрішнього контролю розрахунків за податками для різних видів сільськогосподарських підприємств, які наведені у таблиці 2.

Функціонування різних суб'єктів внутрішнього контролю у сільськогосподарських підприємствах зумовлена різними рівнями управління та вирішенням різноманітних завдань, які поставлені перед ними: контроль за правильністю та своєчасністю формування та забезпеченням виконання податкових зобов'язань, забезпечення менеджменту підприємства достовірною та необхідною оперативною інформацією, а також різним характером в організації роботи підприємства.

Представлення (табл. 2) можливих органів внутрішнього контролю для сільськогосподарських підприємств дає можливість кожному такому суб'єктові господарювання формувати та використовувати характерні та найбільш ефективні тільки йому суб'єкти внутрішнього контролю. При цьому формування мети, завдань, об'єктів контролю й оцінки отриманої інформації при його здійсненні в частині розрахунків за податками на підприємствах у сучасних соціально-орієнтованих економічних умовах повинні ґрунтуватись на врахуванні інтересів усіх сторін розподільчих відносин – податкоплатника і держави.

Отже, враховуючи вищенаведене, кожне підприємство, незалежно від форми власності, виду діяль-

ності, галузевої приналежності й інших обставин повинно організувати систематичний, постійно діючий внутрішній контроль розрахунків за податками, як складову облікової політики підприємства, з метою недопущення та попередження штрафних санкцій, які можуть застосовуватися до підприємства державними контролюючими органами. Така необхідність підтверджується і тим, що у понад 86% підприємств сільського господарства через недосконалість організації внутрішнього контролю державні контролюючі органи виявляли помилки у звітності, у тому числі і в частині бухгалтерського обліку розрахунків за податками [6]. Тому, як вже зазначалось, для ефективної роботи системи внутрішнього контролю необхідно регламентувати діяльність підрозділів підприємства та окремих фахівців у внутрішніх розпорядчих документах. У зв'язку з чим пропонуємо розробити окремий підрозділ «Організація внутрішнього контролю розрахунків за податками» розділу наказу про облікову політику «Організація обліку розрахунків з бюджетом», в якому передбачити пропонувані складові, які наведено у таблиці 3.

Розробка і затвердження на підприємствах сільського господарства підрозділу «Організація внутрішнього контролю розрахунків за податками» розділу наказу про облікову політику «Організація обліку розрахунків з бюджетом» у запропонованій структурі дозволить регламентувати порядок організації здійснення внутрішнього контролю розрахунків за податками та конкретизувати облікову політику підприємства в частині здійснення систематичного внутрішнього контролю, який набуде ознак чіткої визначеної організаційної структури. Наведені пропозиції дають можливість податкоплатникам уникнути штрафних санкцій та знизити податкові ризики і втрати.

Для досягнення більшого ефекту від існування системи внутрішнього контролю розрахунків за податками на підприємстві слід розробити спеціальні форми внутрішньої звітності результатів контролю, які можуть стати додатковим інформаційним джерелом управлінського персоналу. Також, слід визначити умови та терміни виконання контрольних завдань, відпрацювати координаційні зв'язки між суб'єктами такого контролю, проводити моніторинг дотримання вимог діючої системи контролю на підприємстві, а також аналіз результатів і ефективності здійснення контролю. Реалізація наведених заходів посилить роль внутрішнього контролю розрахунків

Таблиця 3
Структура підрозділу «Організація внутрішнього контролю розрахунків за податками» розділу «Організація обліку розрахунків з бюджетом» наказу про облікову політику підприємства

№ з/п	Складові підрозділу	Характеристика
1	Загальні положення	Тлумачення базових понять і термінів, щодо яких можлива неоднозначність розуміння. Закріплюється мета, задачі підрозділу «Організація внутрішнього контролю розрахунків за податками», сферу його застосування, взаємозв'язок з іншими положеннями та нормативними документами
2	Вимоги до контролю за нарахуванням та сплатою сплачуваних підприємством податків	Визначається періодичність здійснення внутрішнього контролю розрахунків за податками, суб'єкти контролю, вимоги до контролерів тощо
3	Основні джерела інформації	Надається перелік тих джерел, з яких може бути отримана достовірна інформація про нарахування та сплату податків
4	Методика здійснення перевірки правильності нарахування та сплати податків	Передбачає закріплення методичних аспектів проведення контролю нарахування та сплати податкових платежів у бюджет, послідовність етапів перевірки, застосовуваних прийомів контролю тощо
5	Заключна частина	Закріплюється порядок оформлення та надання результатів перевірки нарахування та сплати податків
6	Додатки	Наводяться зразки внутрішніх документів, громіздкі таблиці, приклад висновку за результатами контролю (акта або іншого документу)

за податками, як головного засобу поліпшення показників діяльності підприємств, сприятиме його подальшому розвитку та удосконаленню.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, для прийняття своєчасних та ефективних рішень управлінським персоналом, як в частині розрахунків за податками, так і загалом по підприємству, необхідна достовірна інформація. Основним джерелом забезпечення такої інформації є бухгалтерський облік, однією з головних функцій якого є контрольна, яка полягає у забезпеченні перевірки законності, достовірності та доцільності господарських операцій на підприємстві, а також у забезпеченні збереження майна власника.

Аналіз сучасного стану та теоретичних основ організації внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах дає підстави стверджувати, що під внутрішнім контролем слід розуміти систему впорядкованих та взаємопов'язаних заходів, визначених керівним складом підприємства, реалізація яких дозволяє своєчасно здійснювати перевірку відповідності діяльності суб'єкта господарювання поставленим завданням, створює спеціальні умови з метою найбільш ефективного виконання працівниками своїх посадових обов'язків, а також гарантує результативну діяльність підприємства та формує інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень для досягнення поставлених цілей найефективнішим способом.

Акцентовано увагу на тому, що суб'єкти внутрішнього контролю розрахунків за податками мають бути чітко визначені, їхня діяльність організованою та регламентованою. У зв'язку з цим наведено перелік суб'єктів внутрішнього контролю розрахунків за податками, які можуть створюватися на сільськогосподарських підприємствах, та запропоновано передбачати їх в установчих документах. Доведено також необхідність закріплення функцій, повноважень та обов'язків суб'єктів контролю у розрізі відповідних їх рівнів у наказі про облікову політику підприємства. Наведено рівні та функції суб'єктів внутрішнього контролю розрахунків за податками.

Враховуючи складність системи оподаткування та практичний досвід сільськогосподарських підприємств обґрунтовано доцільність створення на сільськогосподарських підприємствах відділу внутрішнього контролю, який дозволить управлінському персоналу здійснювати ефективний контроль за розрахунками з бюджетом та загалом по підприємству,

а також зменшити ризики у господарській діяльності підприємства.

Враховуючи різноманітність підприємств сільського господарства та їх законодавче регулювання наведено суб'єкти внутрішнього контролю для різних видів сільськогосподарських підприємств та функції, які ними виконуються, та повноваження, які їм надаються в частині розрахунків за податками. Це дозволяє кожному суб'єкту господарювання формувати та використовувати характерні та найбільш ефективні тільки йому суб'єкти внутрішнього контролю в частині розрахунків за податками.

З метою належної регламентації діяльності суб'єктів внутрішнього контролю розрахунків за податками запропоновано формування окремого підрозділу «Організація внутрішнього контролю розрахунків за податкам» розділу наказу про облікову політику підприємства «Організація обліку розрахунків з бюджетом», наведено його структуру та повну характеристику. Практична реалізація запропонованого розділу наказу про облікову політику, як і загалом наведених пропозицій, дозволить комплексно регламентувати й організувати внутрішній контроль розрахунків за податками на підприємстві, а також забезпечувати користувачів і керівництво підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень повною, правдивою та неупередженою інформацією про діяльність підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бюджетний моніторинг. Аналіз виконання бюджету за 2010 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua> http
2. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // 36. наук. праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський, 2009. – Вип. 17, т. 2. – С. 22-29.
3. Бабіч І.І. Розвиток внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств АПК як відкритої системи / І.І. Бабіч // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2012. – Вип. 169, ч. 2. – С. 49-53.
4. Сагайдак Р.А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Р.А. Сагайдак – К., 2008. – 20 с.
5. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль. [текст] : навч. посіб. Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 496 с.
6. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>