

Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на малих підприємствах України

Курган Н. В., Кіпренко А. Ю.

Анотація. Уточнено дефініцію понять: "управління витратами", "обліково-аналітичне забезпечення управління витратами". Доведено, що причиною несформованості системи управління витратами на малих підприємствах України є відсутність належного обліково-аналітичного забезпечення. Розроблено організаційні заходи для розбудови управлінського обліку на малих підприємствах та наступного виконання ним облікових і аналітичних функцій. Запропоновано структуру обліково-аналітичного забезпечення управління витратами для малих підприємств України, відмінністю якої є економічність і раціональність. Обґрунтовано етапи формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на вітчизняному малому підприємстві.

Ключові слова: витрати, система управління витратами, управлінський облік, калькулювання, обліково-аналітичне забезпечення, калькулювання, облікова політика

Формирование учетно-аналитического обеспечения управления расходами на малых предприятиях Украины

Курган Н. В., Кипренко А. Ю.

Аннотация. Уточнена дефиниция понятий: "управление расходами", "учетно-аналитическое обеспечение управления расходами". Доказано, что причиной несформированности системы управления расходами на малых предприятиях Украины является отсутствие надлежащего учетно-аналитического обеспечения. Разработаны организационные мероприятия для становления управленческого учета на малых предприятиях и последующего выполнения им учетных и аналитических функций. Предложена структура учетно-аналитического обеспечения управления расходами для малых предприятий Украины, отличием которой является экономичность и рациональность. Обоснованы этапы формирования учетно-аналитического обеспечения управления расходами на отечественном малом предприятии.

Ключевые слова: расходы, система управления расходами, управленческий учет, калькулирование, учетно-аналитическое обеспечение, калькулирование, учетная политика

Formation of accounting and analytical ensuring cost management at small enterprises of Ukraine

Kurhan N., Kiprenko A.

Abstract. Definitions of concepts are specified: "cost management", "accounting and analytical ensuring cost management". It is proved that at small enterprises of Ukraine lack of appropriate accounting and analytical ensuring is the reason of not formation of a control system of expenses. Organizational actions are developed for formation of management accounting at the small enterprises and the subsequent performance of registration and analytical functions by it. The structure of accounting and analytical ensuring cost management for small enterprises of Ukraine which difference is profitability and rationality is offered. Stages of formation of accounting and analytical ensuring cost management at domestic small enterprise are developed.

Keywords: expenses, control system of expenses, management accounting, calculation, accounting and analytical ensuring, calculation, accounting policies

Вступ. Розвиток малого бізнесу є складовою загальноекономічного прогресу держави. Прибутковість і рентабельність господарської діяльності комерційної організації – це результат ефективних рішень керівництва. В кризових економічних умовах першочерговим завданням малих підприємств стає економне та ефективне використання ресурсів, яке досягається завдяки управлінню витратами. Дієві управлінські рішення приймаються на основі своєчасної, повної, достовірної та об'єктивної інформації. Тому в наш час є актуальною проблематика вдосконалення інформаційного забезпечення як організуючого базису цілеспрямованого управління витратами на малих підприємствах.

На підприємстві джерелом інформації є бухгалтерський облік та економічний аналіз. Перший збирає, обробляє, підготує та надає керівництву у зручній формі дані щодо здійснених господарських операцій. Другий на базі облікових даних забезпечує аналітичні ретроспективні та

прогнозні розрахунки, які дозволяють оцінити результати господарювання у абсолютних і відносних показниках, виявити резерви збільшення прибутковості, сформувавши обґрунтовану стратегію розвитку. Облік і аналіз працюють з єдиним масивом даних щодо господарської діяльності підприємства та мають спільну мету – забезпечити менеджмент якісною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень. Сучасний розвиток теорії бухгалтерського обліку та економічного аналізу, а також прогресивні зміни у практиці ведення бізнесу призвели до формування нового поняття – обліково-аналітичне забезпечення управління, яке застосовується науковцями для пояснення взаємодії між обліком та аналізом, з одного боку, та управлінням, з іншого.

Теоретичні, методичні й організаційні основи обліково-аналітичного забезпечення процесу управління розробляли: Бутинець Ф. Ф., Буряк П. Ю., Галузіна С. М., Кірейцев Г. Г., Лень В. С., Петрук О. М. [8], Палий В. Ф., Пушкар М. С., Пархоменко О. В., Сопко В. В. Питання формування і функціонування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами досліджували: Білопольський М. Г. [1], Барановська С. П., Волощук Л. *Оошибка! Источник ссылки не найден.*, Гуренко Т. О., Пилипенко А. А. [3], Загородній А. Г., Куцик П. *Оошибка! Источник ссылки не найден.*, Кравченко О. А., Линник О. *Юшибка! Источник ссылки не найден.* Суттєвий внесок у розбудову теоретичних і методологічних аспектів ведення бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу зробили такі українські науковці: Гоголь Т. А. [2], Ластовецький В. О., Бабіч В. В., Сук Л. К., Свідерський Е. І., Трофімова Т. В., Суха О. Р. Однак незважаючи на численність наукових праць, недостатньо досліджено проблему формування обліково-аналітичного управління витратами на малих підприємствах України. В складних економічних умовах саме таке забезпечення може стати дієвим механізмом стабілізації внутрішнього середовища суб'єктів малого бізнесу на базі безупинного пошуку резервів мінімізації витрат і економічного витрачання активів.

Постановка проблеми. Метою дослідження є розробка практичних рекомендацій і організаційних заходів для впровадження обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на вітчизняних малих підприємствах, із дотриманням принципу економічності.

Результати дослідження. В Україні суб'єктів господарювання в залежності від двох річних показників законодавчо класифікують на три групи: суб'єкти великого, середнього або малого підприємництва. До суб'єктів малого підприємництва відносять юридичних осіб - суб'єктів господарювання, у яких середня чисельність працівників за звітний календарний рік не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не більше суми, еквівалентної 10 мільйонам євро, визначених за середньорічним курсом Національного банку України [5].

Численні малі підприємства працюють у всіх галузях і здатні продукувати суттєвий позитивний вплив на валовий продукт, тому питання ефективності їхнього управління має державне значення [6]. Оптимізація стану внутрішнього середовища господарюючого суб'єкта невід'ємно пов'язана із здійсненням цілеспрямованого управління витратами. В свою чергу, управління витратами базується на узгодженому функціонуванні обліку та економічного аналізу, яке утворює обліково-аналітичне забезпечення. Належним чином зібрана, оброблена і підготовлена облікова та аналітична інформація надається менеджменту для прийняття управлінських рішень. Чим вищими є якісні характеристики такої інформації, тим більш зваженими та ефективними будуть керівні рішення та управлінські дії, спродуковані на її основі.

Уточнимо дефініцію вживаних понять. Управління витратами – це система, у якій суб'єкт управління (керівники та фахівці підприємства) спрямовує свій вплив на об'єкт управління (витрати підприємства) з метою забезпечення оптимального рівня, структури і динаміки витрат, виконуючи при цьому такі управлінські функції: регулювання, прогнозування, планування, бюджетування, нормування, облік, розподіл, контроль витрат, калькулювання, економічний аналіз. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами – центральна складова інформаційного забезпечення управління витратами підприємства, яка уособлює сукупність результатів обліку і аналізу витрат, отриманих внаслідок групування, зберігання, висвітлення у звітах та надання керівництву інформації щодо витрат у такий спосіб, що дозволяє максимально зважено прийняти управлінські рішення щодо господарської діяльності підприємства.

Більшість українських малих підприємств не мають сталої системи управління витратами, причиною чого у першу чергу є несформованість

належного обліково-аналітичного забезпечення. Невеликий масштаб господарювання та обмеженість фінансових ресурсів не дозволяють організувати і утримувати окремий аналітичний підрозділ, тому аналітична робота на малих підприємствах здебільшого не здійснюється. При цьому облікова складова інформаційного забезпечення частіше за все зводиться до ведення податкового і фінансового обліку на вимогу держави.

Бухгалтерський облік функціонально призначений для безперервного і суцільного збору, документального відображення, накопичення, збереження якісної інформації щодо усіх господарських операцій підприємства, а також для надання оброблених даних у необхідній формі користувачам. Тому саме бухгалтерський облік може виступати універсальною системою інформаційного забезпечення сучасних малих підприємств, але за умови внесення низки організаційних вдосконалень.

Бухгалтерський облік має такі основні складові: податковий, фінансовий і управлінський облік. Податковий облік є окремим обов'язковим сегментом, необхідним для обчислення, нарахування і сплати підприємством податків у відповідності до Податкового кодексу України. Що стосується фінансового обліку, в Україні законодавчо регламентовано його ведення підприємствами із дотриманням національних стандартів [4]. При цьому малі підприємства можуть за бажанням застосовувати спрощену систему обліку, використовуючи спрощений План рахунків і / або складаючи фінансову звітність за скороченими формами, згідно П(с)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" [4].

Більшість малих підприємств застосовують саме стандартизований фінансовий облік як інформаційну базу для управління. Однак облік за П(с)БО відпочатку зорієнтований на підготовку фінансової звітності, він не приймає до уваги специфічні запити керівництва. Це унеможлиблює підпорядкування фінансового обліку інформаційним запитам окремого підприємства поза межами національних стандартів. В площині фінансового обліку підготовлюється звітність для надання державним органам. Ця звітність має певну інформаційну цінність для керівництва підприємства, проте її показники не беруть до уваги відмінності конкретної господарюючої одиниці – вони є стандартизованими, недостатніми та занадто узагальненими для потреб управління.

На думку авторів, на малих підприємствах доцільно впроваджувати управлінський облік як додаткову складову бухгалтерського обліку та організаційне підґрунтя обліково-аналітичного забезпечення управління витратами. В українському законодавстві управлінський облік ототожнюється із внутрішньогосподарським. Суб'єкти господарювання мають право обирати на власний розсуд, здійснювати такий облік чи ні.

Управлінський облік сфокусований на безперервному вдосконалюючому управлінні внутрішнім середовищем, підпорядкований всебічному інформаційному забезпеченню керівництва даними щодо витрат та резервів їх зменшення. Управлінський облік може змінювати своє цільове призначення та методичне наповнення на вимогу керівництва, але в межах внутрішнього середовища і здебільшого в оперативному аспекті управління. Паралельне функціонування фінансового і управлінського обліку забезпечуватиме керівництво своєчасною, повною, достовірною, оперативною, правдивою інформацією про господарські операції малого підприємства, витрачені ресурси і отримані результати.

Управлінський облік доповнить інформаційну систему малого підприємства даними, необхідними для управління витратами, дозволить використовувати сучасні наукові рекомендації щодо виявлення і використання резервів мінімізації витрат, дасть змогу обрати оптимальний метод калькулювання собівартості або впровадити одну з сучасних систем управління витратами. Важливо відмітити, що управлінський облік може виконувати одночасно облікові функції, доповнюючи дані фінансового обліку, та аналітичні функції.

Сформувані обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на малому підприємстві можна тільки на базі наявної організаційної структури, так як здебільшого такі суб'єкти господарювання не мають у розпорядженні ресурсів для утримання окремого планово-аналітичного підрозділу. Однак оскільки масштаби господарювання також не дуже великі, то аналітичні розрахунки здатен виконувати один спеціаліст. Отже, доцільно створити додаткову посаду бухгалтера-аналітика, і водночас розширити функціональні обов'язки вже працюючих бухгалтерів, додавши обов'язок ведення управлінського обліку до їхніх посадових інструкцій. Тоді бухгалтерія малого підприємства стане повноцінним обліково-

аналітичним забезпеченням управління витратами, структура якого розроблена авторами і запропонована на рис. 1.

Як зображено на рис. 1, бухгалтерський облік малого підприємства рекомендується формувати як єдність трьох складових – податкового, фінансового і управлінського обліку. Кожна складова виконуватиме свої функції. Податковий і фінансовий облік забезпечуватимуть підготовку і надання інформації зовнішнім користувачам, у першу чергу державним органам.

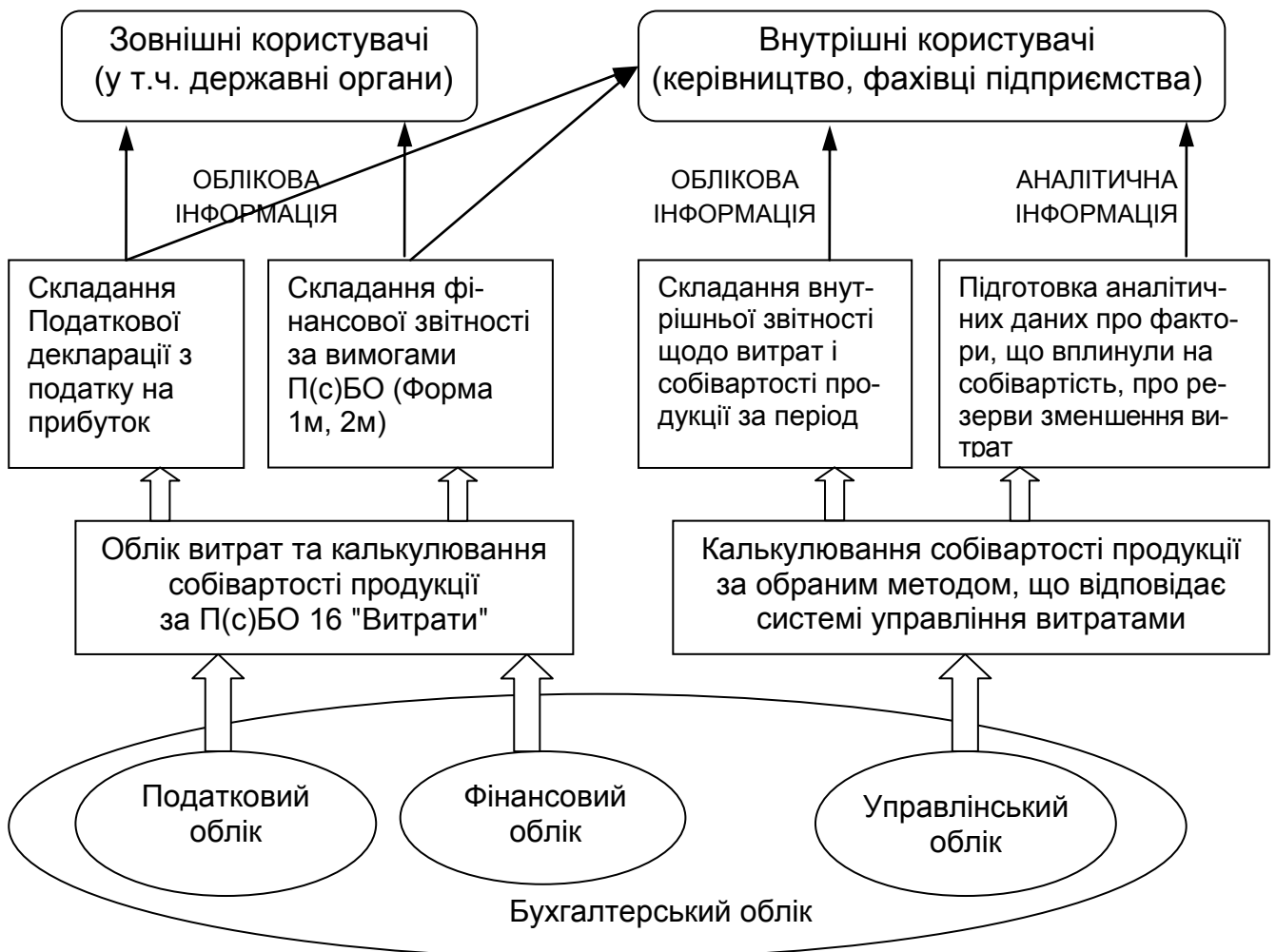


Рис. 1. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами малого підприємства

Джерело: розроблено авторами

В площині фінансового обліку бухгалтерія розраховуватиме собівартість виготовленої продукції згідно вимог П(с)БО 16. Підготовлені дані

будуть використані для складання фінансової звітності за формами 1-м і 2-м. Для визначення оподаткованого прибутку показники собівартості та інших витрат обчислюються за методикою П(с)БО 16. Як показано на рис. 1, дані щодо понесених витрат і собівартості продукції, підготовлені у площині фінансового обліку, будуть використані у податковому обліку для складання Декларації з податку на прибуток.

Управлінський облік малого підприємства має виконувати як облікові, так і аналітичні функції. Облікові функції полягають у додатковому паралельному обчисленні собівартості продукції за методом, альтернативним П(с)БО 16. Загальновідомі у економічному просторі системи управління витратами (наприклад, таргет-костинг, директ-костинг, абсорпшен-костинг) мають у своїй основі методи калькулювання собівартості, які відмінні від українського П(с)БО 16. Саме для функціонування обраної керівництвом прогресивної системи управління витратами необхідна відповідна розрахункова підтримка у площині управлінського обліку. Наприклад, малим підприємствам, зацікавленим у залученні іноземних інвестицій, доцільно виконувати додаткове обчислення собівартості за системою абсорпшен-костинг, яка не тільки дозволяє комплексно оптимізувати витрати, а й формує загальноприйнятту у західному бізнесі звітність із показником повної собівартості.

Аналітичні функції управлінського обліку також визначаються системою управління витратами, застосовуваною на малому підприємстві. Наприклад, використання методу калькулювання собівартості продукції за змінними витратами, що відповідає системі управління витратами "директ-костинг", відкриває можливість визначення точки беззбитковості, операційного важеля, запасу міцності, дозволяє виконувати CVP-аналіз і маржинальний аналіз [7]. Отримані у площині управлінського обліку аналітичні дані є повними і достатніми для оперативного реагування на коливання цін, для визначення оптимальної структури продажів, для вчасного виявлення і використання резервів мінімізації витрат.

Прийнявши до уваги особливості інформаційних потреб керівництва малих підприємств, пропонується формувати обліково-аналітичне забезпечення управління витратами шляхом проходження таких етапів:

Етап 1. Визначити цілі та завдання, для вирішення яких впроваджується обліково-аналітичне забезпечення управління витратами. Їх необ-

хідно узгодити із загальними цілями господарювання та стратегією розвитку малого підприємства, а також із завданнями системи управління, вирішення яких і потребує додаткової обліково-аналітичної інформації.

Етап 2. Виробити нормативно-правове забезпечення для організації та функціонування управлінського обліку. Внести зміни до Наказу про облікову політику щодо використання управлінського обліку.

Етап 3. Визначити коло користувачів обліково-аналітичної інформації, яку надаватиме управлінський облік, та необхідний обсяг показників-індикаторів, з огляду на наявні інформаційні запити управління.

Етап 4. Оцінити наявні трудові та фінансові ресурси, які необхідні для функціонування управлінського обліку, для підготовки аналітичних даних та складання внутрішньої управлінської звітності.

Етап 5. Співвіднести потенційні адміністративні витрати на впровадження додаткової підсистеми управлінського обліку та очікувані економічні вигоди від наявності додаткової обліково-аналітичної інформації.

Етап 6. Визначити джерела отримання необхідних первинних даних для ведення управлінського обліку та складання внутрішньої звітності.

Етап 7. Організувати підсистему управлінського обліку в підрозділі "Бухгалтерія", створити посаду бухгалтера-аналітика і прийняти на неї досвідченого фахівця з управлінського обліку. Переглянути посадові інструкції наявних працівників бухгалтерії на предмет додавання функціональних обов'язків ведення управлінського обліку.

Етап 8. Призначити відповідальних за надання керівництву обліково-аналітичної інформації, затвердити форми внутрішньої звітності, за якими буде подаватися така інформація, встановити терміни її надання.

Етап 9. Функціонування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами. Підготовка облікової та аналітичної інформації у встановлені терміни за формами управлінської звітності та надання її внутрішнім користувачам для прийняття керівних рішень щодо витрат.

Звернімо увагу на другий етап формування обліково-аналітичного забезпечення. Вітчизняні підприємства впорядковують принципи, методи, процедури, організаційні форми бухгалтерського обліку, які застосовуються, у спеціальному внутрішньому документі – Наказі про облікову політику. В Україні немає єдиного нормативного документа з питань побудови і регулювання облікової політики суб'єктів господарювання, зако-

нодавчо затверджена форма Наказу про облікову політику також відсутня. Однак компанії обов'язково складають цей документ, щоб упорядкувати та регламентувати обрані облікові прийоми та методи. В Наказі про облікову політику малого підприємства обов'язково необхідно задекларувати створення та функціонування підсистеми управлінського обліку, на базі якої діятиме обліково-аналітичне забезпечення управління витратами. В табл. 1 впорядковано зміни, розроблені авторами, які доцільно внести до Наказу про облікову політику малого підприємства для впровадження підсистеми управлінського обліку.

Таблиця 1

**Зміни до Наказу про облікову політику малого підприємства
для впровадження управлінського обліку**

Розділ Наказу про облікову політику	Елементи управлінського обліку
Розділ I. Організація облікового процесу	Основні напрямки господарської діяльності, види продукції, центри фінансової відповідальності та управління, місця виникнення витрат та основні їх види, визначення відповідальних за ведення управлінського обліку, їх обов'язки та відповідальність
Розділ II. Методика та порядок ведення облікового процесу	Облік витрат (з використанням рахунків класів 0-9); обраний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції; перелік центрів витрат та сфер відповідальності; перелік об'єктів (носіїв) витрат; перелік і склад статей калькуляції; перелік і склад загальновиробничих витрат; бази розподілу загальновиробничих витрат; метод оцінки залишків незавершеного виробництва і готової продукції
Розділ III. Технічне забезпечення облікового процесу	Перелік реєстрів управлінського обліку; склад та форми управлінської звітності, строки та порядок її подання
Додатки	Робочий план рахунків доходів, витрат та фінансових результатів; графік документообігу управлінських документів; перелік форм управлінської звітності

Джерело: розроблено авторами

Висновки. В статті запропоновано рекомендації для формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на малому підприємстві. При цьому прийнято до уваги організаційну специфіку таких підприємств та враховано принцип економічності. Запропоновано

обліково-аналітичне забезпечення формувати на базі управлінського обліку, що передбачається створити як складову бухгалтерського обліку. Для цього доцільно переглянути посадові інструкції вже працюючих бухгалтерів та додати посаду бухгалтера-аналітика. У площині управлінського обліку запропоновано здійснювати калькулювання собівартості продукції за методом, що відповідає обраній підприємством системі управління витратами. Подальші дослідження передбачається присвятити питанням імплементації прогресивних систем управління витратами, апробованих європейськими і американськими компаніями, на малих підприємствах України для підвищення їх конкурентоспроможності.

Література: 1. Білопольський М. Г. Обліково-аналітичне забезпечення управління : вітчизняний і міжнародний досвід : Монографія / М. Г. Білопольський, О. А. Сизоненко; Макіївський економ. гуманіт. ін-т. – Донецьк : ФОП Дмитренко Л. Р. – 2014 р. – 352 с. 2. Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія / Т. А. Гоголь. – Чернігів : ФОП Лозовий В.М., 2014. – 384 с. 3. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с. 4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>. 5. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні / Закон України від 22.03.2012 р. № 4618-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2013. – № 3. – Ст. 23. 6. Kurmanov N. Innovative activity of small and medium-sized enterprises in Kazakhstan and factors of its development / N. Kurmanov, B. Tolysbayev, D. Aibossynova, N. Parmanov // *Economic Annals-XXI*, 2016. – Vol. 158(3-4(2)), P. 57–60. 7. Mazaraki A. Tools for management accounting / A. Mazaraki, O. Fomina // *Economic Annals-XXI*, 2016. – Vol. 159(5-6). – P. 48–51. 8. Petruk O. Accounting and analytical problems at coalmining enterprises of Ukraine in terms of European integration / O. Petruk, A. Makurin // *Economic Annals-XXI*, 2015. – Vol. 9-10. – P. 111–114.

References: 1. Bilopolskiy M. G. Oblikovo-analitichne zabezpechennya upravlinnya : vitchiznyaniy i mizhnarodniy dosvid : Monografiya / M. G. Bilopolskiy, O. A. Sizonenko; Makiyivskiy ekonom. gumanit. in-t. – Donetsk : FOP Dmitrenko L. R. – 2014. – 352 p. 2. Gogol T. A. Oblikovo-analitichne zabezpechennya upravlinnya pidpriemstv malogo biznesu : monografiya / T. A. Gogol. – Chernigiv : FOP Lozoviy V.M., 2014. – 384 p. 3. Pilipenko A. A. Formuvannya oblikovo-analitichnogo zabezpechennya upravlinnya vitratami pidpriemstv ta yih ob'ednan : monografiya / A. A. Pilipenko, I. P. Dzobko, O. V. Pisarchuk. – H. : Vid. HNEU, 2011. – 344 p. 4. Polozhennya (standarti) buhgalterskogo obliku [Elektronniy resurs]. – Rezhim dostupu : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>. 5. Pro rozvitok ta derzhavnu pidtrimku malogo i serednogo pidpriemnitstva v Ukraini / Zakon Ukraini vid 22.03.2012 r. № 4618-VI // Vidomosti Verhovnoyi Radi Ukraini (VVR). – 2013. – № 3. – P. 23. 6. Kurmanov N. Innovative activity of small and medium-sized enterprises in Kazakhstan and factors of its development / N. Kurmanov, B. Tolysbayev, D. Aibossynova, N. Parmanov // Economic Annals-XXI, 2016. – № 158(3-4(2)), P. 57–60. 7. Mazaraki A. Tools for management accounting / A. Mazaraki, O. Fomina // Economic Annals-XXI, 2016. – № 159(5-6). – P. 48–51. 8. Petruk O. Accounting and analytical problems at coalmining enterprises of Ukraine in terms of European integration / O. Petruk, A. Makurin // Economic Annals-XXI, 2015. – № 9-10. – P. 111–114.

Інформація про авторів

Курган Наталя Володимирівна – канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця (пр. Науки, 9а, м. Харків, 61166, Україна, e-mail: natalia.kurhan@hneu.net)

Кіпренко Аліна Юріївна – магістрант кафедри бухгалтерського обліку Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця (пр. Науки, 9а, м. Харків, 61166, Україна, e-mail: alina_neroda@mail.ru)

Информация об авторах

Курган Наталья Владимировна – канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Харьковского национального экономического

университета имени Семена Кузнецца (пр. Науки, 9а, г. Харьков, 61166, Украина, e-mail: natalia.kurhan@hneu.net)

Кипренко Алина Юрьевна – магистрант кафедры бухгалтерского учета Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнецца (пр. Науки, 9а, г.. Харьков, 61166, Украина, e-mail: alina_neroda@mail.ru)

Information about the authors

N. Kurhan – Ph.D. (Economics), Associate Professor of Department of Accounting of Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9-A Lenin Ave., Kharkiv, 61166, Ukraine, e-mail: natalia.kurhan@hneu.net)

A. Kiprenko – student of a magistracy of Department of Accounting of Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9-A Lenin Ave., Kharkiv, 61166, Ukraine, e-mail: alina_neroda@mail.ru)

Наданий матеріал раніше не публікувався та в інші видання не надсилався.