

ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

© 2014 ОЛІХОВСЬКИЙ В. Я.

УДК 336.22

Оліховський В. Я. Шляхи оптимізації податкового навантаження на оплату праці

Податкове навантаження на фонд оплати праці в Україні складається з нарахувань єдиного соціального внеску, утримань із заробітної плати – єдиного соціального внеску і податку на доходи фізичних осіб та становить від 55% до 68%. Усі нарахування і утримання, платниками яких є як працедавець, так і працівник, до бюджету переказує підприємство, яке виплачує заробітну плату та виконує функцію податкового агента. Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи – як елементи собівартості продукції (робіт або послуг) – займають вагоме місце у плануванні витрат підприємства, зменшення яких дає йому змогу оптимізувати податкові платежі. Питання оптимізації податкового навантаження на оплату праці, як одного з елементів податкового планування, залишається недостатньо висвітленим в економічній літературі та потребує подальшого вивчення. У статті розглянуто проблеми податкового навантаження на фонд оплати праці, а також сутність, завдання, особливості аутсорсингу та його впливу на рівень платежів, пов'язаних з оплатою праці. З погляду податкового планування досліджено шляхи оптимізації податкового навантаження на оплату праці.

Ключові слова: заробітна плата, фонд оплати праці, податки, податкове навантаження, податкове планування, аутсорсинг.

Табл.: 1. Формул: 2. Бібл.: 13.

Оліховський Володимир Ярославович – здобувач, кафедра обліку та аналізу, Національний університет «Львівська політехніка» (вул. Степана Бандери, 12, Львів, 79013, Україна)

E-mail: olihovskiyv@ukr.net

УДК 336.22

UDC 336.22

Олиховский В. Я. Пути оптимизации налоговой нагрузки на оплату труда

Налоговая нагрузка на фонд оплаты труда в Украине состоит из начислений единого социального взноса, удержаний из заработной платы – единого социального взноса и налога на доходы физических лиц и составляет от 55% до 68%. Все начисления и удержания, плательщиками которых являются как работодатель, так и работник, в бюджет перечисляет предприятие, выплачивающее заработную плату и выполняющее функцию налогового агента. Заробітна плата та отчисления на социальные мероприятия – как элементы себестоимости продукции (работ или услуг) – занимают важное место в планировании расходов предприятия, уменьшение которых позволяет ему оптимизировать налоговые платежи. Вопросы оптимизации налоговой нагрузки на оплату труда, как одного из элементов налогового планирования, остаются недостаточно освещенными в экономической литературе и требуют дальнейшего изучения. В статье рассмотрены проблемы налоговой нагрузки на фонд оплаты труда, а также сущность, задачи, особенности аутсорсинга и его влияния на уровень платежей, связанных с оплатой труда. С точки зрения налогового планирования исследованы пути оптимизации налоговой нагрузки на оплату труда.

Ключевые слова: заработная плата, фонд оплаты труда, налоги, налоговая нагрузка, налоговое планирование, аутсорсинг.

Табл.: 1. Формул: 2. Библ.: 13.

Олиховский Владимир Ярославович – соискатель, кафедра учета и анализа, Национальный университет «Львовская политехника» (ул. Степана Бандеры, 12, Львов, 79013, Украина)

E-mail: olihovskiyv@ukr.net

Olihovskiy Volodymyr Ya. Ways to Optimize the Tax Burden on Labor

The tax burden on the wage fund in Ukraine consists of a single social contribution charges, deductions from wages – single social contribution and income tax for individuals and ranges from 55% to 68%. All charges and deductions, which are paid by both the employer and the employee, the company is paying the budget. This pays out the wages and performs the function of a tax agent. Salaries and social events – as elements of cost of goods (works or services) – play an important role in planning the company's costs, reduction which allows it to optimize tax payments. The questions of optimization of the tax burden on labor, as an element of tax planning remains underexposed in the economic literature and require further study. The article reviews the problems of the tax load on the payroll and the nature, objectives, peculiarities of outsourcing and its impact on the level of payments related to salaries. From the point of view of tax planning the ways to optimize the tax burden on labor were studied.

Key words: wages, payroll taxes, the tax burden, tax planning, outsourcing.

Tabl.: 1. Formulae: 2. Bibl.: 13.

Olihovskiy Volodymyr Ya. – Applicant, Department of Accounting and Analysis, National University «Lviv Polytechnic» (vul. Stepana Bandery, 12, Lviv, 79013, Ukraine)

E-mail: olihovskiyv@ukr.net

З а сучасної системи оподаткування податкове навантаження на фонд оплати праці становить від 55% до 68%. Головна причина цього – надмірно високі ставки податків і внесків, які зобов'язані сплачувати працедавці в Україні. Це змушує підприємства шукати можливі шляхи його зменшення.

Проблеми податкового навантаження на фонд оплати праці, а також сутності, завдань, особливостей аутсорсингу та його впливу на рівень податкових платежів, пов'язаних з оплатою праці, досліджували у своїх працях закордонні та вітчизняні економісти, зокрема: Аникин Б. А., Дідух О. В., Іванов Ю. Б., Іванчук Н. В., Єлісєєв А. В., Загородній А. Г., Куцин Є. М., Меліхова Т. О., Партин Г. О., Писарчук О. С., Підлужний М. П., Рудая І. А., Царенко О. В., Якимів А. І. та

ін.[1; 6 – 9; 13]. Однак, незважаючи на досить велику кількість праць, питання оптимізації податкового навантаження на оплату праці, як елемента податкового планування, залишається недостатньо висвітленим в економічній літературі та потребує подальшого вивчення.

Мета статті – з погляду податкового планування дослідити шляхи оптимізації податкового навантаження на оплату праці.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95–ВР, заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник чи уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу [12].

Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи – як елементи собівартості продукції (робіт або послуг) – займають вагомe місце у плануванні витрат підприємства, зменшуючи які, підприємство має змогу оптимізувати витрати та податки, а в майбутньому збільшити прибутки і конкурентоспроможність на ринку товарів і послуг.

Від рівня податкового навантаження на заробітну плату значною мірою залежить допустимий розмір оплати праці, який підприємство має змогу встановити для її виплати. Адже зі збільшенням фонду оплати праці відповідно збільшуються відрахування до фондів соціального страхування та утримання єдиного соціального внеску (ЄСВ), а також податку на доходи фізичних осіб (ПДФО). Джерелом усіх цих нарахувань є фонд оплати праці.

Базою для справляння ЄСВ (як у частині нарахування, так і в частині утримання), відповідно до ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI, є нарахована заробітна плата за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До бази для нарахування та утримання ЄСВ включаються також лікарняні та винагороди за договорами цивільно-правового характеру [11].

Заробітна плата є об'єктом обкладення ПДФО (п. 164.2 Податкового кодексу України (далі – ПКУ)). З метою оподаткування ПДФО під заробітною платою розуміють основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму (п.п. 14.1.48 ПКУ) [10].

У зв'язку з цим податкове навантаження на фонд оплати праці складається: як з податкового навантаження на заробітну плату працівника, так і з податкового навантаження на фонд оплати праці підприємства.

Податкове навантаження на заробітну плату працівника дає змогу визначити частку утриманих податків і внесків із заробітної плати та розраховується за формулою (1):

$$ПНЗП = (УЄСВ + УПДФО) / ЗП \cdot 100\%, \quad (1)$$

де ПНЗП – податкове навантаження на заробітну плату працівника, %; УЄСВ – утриманий єдиний соціальний вне-

сок із заробітної плати працівника, грн.; УПДФО – утриманий податок на доходи фізичних осіб із заробітної плати працівника, грн; ЗП – нарахована заробітна плата, грн.

Податкове навантаження на фонд оплати праці підприємства відображає частку сплачених внесків із заробітної плати та розраховується за формулою (2):

$$ПНФОП = НЄСВ / ФОП \cdot 100\%, \quad (2)$$

де ПНФОП – податкове навантаження на фонд оплати праці підприємства, %; НЄСВ – нарахований єдиний соціальний внесок на фонд оплати працівників, грн; ФОП – фонд оплати праці підприємства, грн.

Враховуючи вищесказане, великого значення набувають характер виплати заробітної плати і вибір форм відносин із працівниками та їх вплив на податкове навантаження та витрати підприємства. Результати представлено в *табл. 1*.

Розглянемо детальніше види відносин із працівниками.

При нарахуванні та виплаті заробітної плати штатного працівника чи сумісника підприємство зобов'язане:

- ✦ нарахувати єдиний соціальний внесок (ставка якого залежить від класу професійного ризику виробництва страхувальника з урахуванням виду його економічної діяльності та становить від 36,76% до 49,7% бази нарахування єдиного соціального внеску);
- ✦ утримати із заробітної плати працівника єдиний соціальний внесок 3,6%;
- ✦ утримати із заробітної плати працівника податок на доходи фізичних осіб 15% (17%).

Усі нарахування і утримання, платниками яких є як працедавець, так і працівник, до бюджету переказує підприємство, яке виплачує заробітну плату, тобто виконує функцію податкового агента.

Таким чином, щоб виплатити працівнику, наприклад, 5000 грн заробітної плати, підприємству необхідно сплатити податків і внесків до бюджету на суму від 3345,13 грн до 4134,74 грн. Виходячи з даних, наведених у *табл. 1* на 1 гривню виплаченої заробітної плати припадає від 0,67 грн до 0,83 грн податків і зборів.

З метою оптимізації податкового навантаження на оплату праці, підприємство:

Таблиця 1

Порівняння податкового навантаження по характеру виплати заробітної плати та за вибором виду відносин із працівником

Вид відносин із працівником	Витрати (у т. ч. податкові), грн	Зарплата до видачі, грн	Разом витрат, грн	Податкове навантаження (гр. 5 / гр. 6)
Трудові (працівник оформлений як штатний працівник або сумісник)	Від 3345,13 до 4134,74 (нарахування та утримання ЄСВ і ПДФО)	5000	від 8345,13 до 9134,74	від 0,67 до 0,83
Цивільно-правові (оформлення працівника як суб'єкта підприємницької діяльності, платника єдиного податку)	Третя група платників єдиного податку (ставка 5%) – 708,05 (ЄСВ – 422,65; єдиний податок – 285,40)	5000	5708,05	0,14
	П'ята група платників єдиного податку (ставка 10%) – 1025,16 (ЄСВ – 422,65; єдиний податок – 602,52)	5000	6025,16	0,21
Аутсорсинг (аутстафінг)	1518 (податки, послуги аутстафінгу)	5000	6518	0,30

- ✦ виводить за штат працівників з подальшим оформленням їх як суб'єктів підприємницької діяльності та укладає з ними цивільно-правові договори;
- ✦ виводить за штат працівників з подальшим оформленням їх до штату компанії-провайдера.

Отже, працівник підприємства переходить на спрощену систему оподаткування (третя або п'ята група платників єдиного податку), надає послуги підприємству та отримує «заробітну плату» у вигляді доходів і сплачує єдиний податок і нарахований єдиний соціальний внесок (34,7%). Перша та друга група платників єдиного податку не мають права надавати послуги юридичним і фізичним особам на загальній системі оподаткування. Усі інші податки і платежі при таких розрахунках не використовуються. Важливим є те, що з цієї суми ЄСВ і ПДФО не утримуються. Сума єдиного податку для третьої групи становить: 3% доходу – у разі сплати податку на додану вартість (ПДВ) згідно з Податковим Кодексом України (ПКУ) або 5% доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку. Для п'ятої групи ставка єдиного податку становить 7% доходу – у разі сплати ПДВ згідно з ПКУ або 10% доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку. Обмеження, що діють для третьої і п'ятої груп платників єдиного податку, такі:

- ✦ кількість найманих працівників не повинна перевищувати 20 осіб;
- ✦ обсяг доходу за календарний рік повинен не перевищувати: для 3 групи – 3000 тис. грн; для 5 групи – 20 000 тис. грн.

Відповідно до п. 291.5 ПКУ, платниками єдиного податку не можуть бути суб'єкти господарювання, які здійснюють: діяльність з організації, проведення азартних ігор; обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин); видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних і побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння); видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення; діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами; діяльність з управління підприємствами; діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню); діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату; діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату; діяльність з організації, проведення гастрольних заходів; здійснюють технічні випробування та дослідження; діяльність у сфері аудиту; надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів. А також страхові (перестрахові) брокери, реєстратори цінних паперів; фізичні особи – нерезиденти; суб'єкти господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного подат-

ку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) [10].

Одним із елементів податкового планування, який дає змогу підприємству зменшити податкове навантаження на фонд оплати праці, оптимізувати витрати та посилити свої конкурентні переваги на ринку, є аутсорсинг.

Аутсорсинг (від. англ. *outsourcing* – зовнішнє джерело) – це передавання частини функцій з обслуговування діяльності підприємства стороннім підрядникам чи поставачальникам за умови гарантування ними відповідного рівня якості та ефективності їх виконання на основі трансформації чи оновлення бізнес-процесів і технологій та з можливістю переходу частини персоналу підприємства до поставачальника (аутсорсера) [6, с. 87 – 88].

У фінансово-господарській діяльності підприємство має змогу використовувати різні види аутсорсингу, які характеризуються певними особливостями:

- ✦ *виробничий аутсорсинг*, коли підприємство передає підряднику всі процеси з виробництва певної продукції чи доручає йому виготовляти окремі вузли, деталі або напівфабрикати, які є складовими основної продукції. Цей вид аутсорсингу дає змогу підприємству приділити увагу розробці нових продуктів і послуг для забезпечення конкурентної переваги на ринку товарів і послуг, збільшенню ефективності виробництва та зосередити;
- ✦ *аутсорсинг окремих бізнес-процесів*, які не є основними у виробничо-господарській діяльності підприємства, зокрема: аутсорсинг поставально-збутових операцій, управління персоналом, маркетингу, ведення бухгалтерського та податкового обліку, юридичних послуг, охоронних послуг, озеленення території тощо;
- ✦ *аутсорсинг персоналу* – передбачає винаймання для роботи на підприємстві працівників без документального оформлення з ними юридичних відносин.

Для зменшення податкового навантаження на підприємство використовують дві форми аутсорсингу. Першою формою аутсорсингу є *аутстафінг*, що передбачає вивід персоналу за штат підприємства-замовника і оформлення його у штат підприємства-провайдера. Суть аутстафінгу персоналу полягає в тому, що працівники продовжують працювати на попередньому місці роботи і виконувати покладені на них посадові обов'язки в компанії-замовнику, однак функції працедавця виконує компанія-провайдер і несе відповідальність згідно з трудовим і податковим законодавством: нараховує та виплачує заробітну плату й податки і внески [6, с. 89; 7 с. 89].

Тобто, працівники укладають трудові договори не із замовником, а з поставачальником. Поставачальник бере на себе функції нарахування та виплати зарплати з відрядуванням зарплатних зборів до соціальних фондів і ПДФО, виконання норм трудового законодавства (прийм на роботу, звільнення, вирішення трудових суперечок і т. д.) [3].

Другою формою аутсорсингу є *залучення працівників підприємства-провайдера на тривалий термін*. При цьому працівники не входять до штату підприємства і перебувають у трудових відносинах із власне підприємством-провайдером (кадровим агентством).

Отже, основна відмінність між двома формами аутсорсингу полягає в тому, що за першої форми підприємство залучає свій персонал, а за другої – працівників підприємства-провайдера на тривалий термін.

Аутсорсинг персоналу – один з елементів податкового планування, який дає змогу мінімізувати витрати підприємства за рахунок оптимізації податкових платежів і єдиного соціального внеску та зменшити податкове навантаження на підприємство. Використовуючи аутсорсинг як елемент податкового планування, підприємство-замовник має змогу:

- ✦ зменшити витрати підприємства по заробітній платі;
- ✦ зменшити витрати на утримання працівників;
- ✦ оптимізувати податкове навантаження за рахунок скорочення нарахунків на фонд оплати праці;
- ✦ зберігати мінімальну кількість штатних працівників, у разі законодавчо-нормативних та корпоративних обмежень;
- ✦ оптимізувати витрати на виробництво продукції, зменшити її собівартість;
- ✦ зменшити податкове навантаження з податку на додану вартість;
- ✦ зменшити витрати оплати лікарняних і відпусток;
- ✦ перерозподілити статті балансу шляхом переведення витрат на оплату праці у витрати на послуги сторонніх організацій, що веде до зниження оподаткованої бази;
- ✦ врахувати витрати на оплату послуг за договором аутсорсингу при формуванні бази оподаткування податком на прибуток;
- ✦ перекласти частину повноважень з податкового та трудового законодавства на провайдера.

Основними недоліками аутсорсингу є ризик порушення конфіденційності інформації та загроза банкруцтва аутсорсингового підприємства.

Вартість послуг аутсорсингового підприємства включає в себе: компенсації з заробітної плати працівника, податкові виплати, винагороду провайдеру (орієнтовно 30% (без ПДВ) від мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством, або відсоток від заробітної плати працівника, або фіксована сума, яка встановлюється за домовленістю сторін і залежить від вимог, що пред'явлені до працівників, їх кількості) та інші послуги [4; 5].

ВИСНОВКИ

Розгляд видів відносин із працівниками та їх вплив на податкове навантаження та витрати підприємства дає змогу зробити висновок, що альтернативним варіантом для підприємства є виведення за штат працівників. Багато підприємств з метою оптимізації оподаткування виводять за штат працівників з подальшим оформленням їх як підприємців-спрошених, які продовжують працювати на колишньому місці і виконувати свої колишні обов'язки, але вже на підставі цивільно-правового договору, а не трудового [2]. Також з метою оптимізації податкового навантаження на фонд оплати праці використовують аутсорсинг, що передбачає виведення персоналу за штат компанії-замовника і оформлення його у штат компанії-провайдера.

Таким чином, використовуючи вищезазначені інструменти податкового планування, підприємство має змогу мінімізувати свої податкові платежі та витрати. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Аникин Б. А.** Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента : учеб.пособие / Б. А. Аникин, И. Л. Рудада. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 320 с.
2. Веб-сайт «LAW NEWS» Аутсорсинг та аутстаффінг: суть і підстави для застосування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://juristoff.net/autsorsing-ta-autstaffing-sut-i-pidstavidlya-zastosuvannya/>
3. Веб-сайт «БухІнфоГруп» Аутстаффінг – забезпечення персоналом [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhinfogroup.ru/uk/personal/54-autstaffing.html>
4. Веб-сайт універсальної правничо-фінансової аутсорсингової компанії «Вікторія» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.victorija.ua/posluha/autstaffing>
5. Веб-сайт юридичної фірми «ПрофІт-консул» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://profit-consul.com.ua/ua/autstaffing-personala/autstaffing-personala/>
6. **Загородній А. Г.** Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства / А. Г. Загородній, Г. О. Партин // Фінанси України. – 2009. – № 9 (166). – С. 87 – 97.
7. **Загородній А. Г.** Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – 3-тє вид., доп. та перероб. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 844 с.
8. **Куцин Є. М.** Теоретичні та прикладні аспекти аутсорсингу / Є. М. Куцин // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 1. – С. 213 – 217.
9. **Меліхова Т. О.** Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства / Т. О. Меліхова, М. Р. Єрьоменко // Економічний вісник Донбасу. – 2012. – № 1 (27). – С. 150 – 155.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
11. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
12. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>
13. **Царенко О. В.** Технологія управління реалізації аутсорсингу / О. В. Царенко // Наукові записки. Серія «Економіка». – 2012. – Випуск 19. – С. 242 – 248.

REFERENCES

- Anikin, B. A., and Rudaia, I. L. *Autsorsing i autstaffing: vysokie tekhnologii menedzhmenta* [Outsourcing and outstaffing: high technology management]. Moscow: INFRA-M, 2009.
- “Autsorsinh ta autstaffinh: sut i pidstavy dlia zastosuvannia” [Outsourcing and outstaffing: the nature and reasons for use]. LAW NEWS. <http://juristoff.net/autsorsing-ta-autstaffing-sut-i-pidstavidlya-zastosuvannya/>
- “Autstaffinh – zabezpechennia personalom” [Outstaffing – support staff]. BuhInfoHrup. <http://buhinfogroup.ru/uk/personal/54-autstaffing.html>
- Kutsyn, Ie. M. “Teoretychni ta prykladni aspekty autsorsynhu” [Theoretical and applied aspects of outsourcing]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, no. 1 (2011): 213-217.
- [Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- [Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
- [Legal Act of Ukraine] (1995). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>
- Melikhova, T. O., and Yeryomenko, M. R. “Kontseptualni osnovy obliku zarobitnoi platy ta analizu podatkovoho navantazhenia dlia pidvyshchennia rivnia finansovoi bezpeky pidpriemstva” [Conceptual Foundations of payroll and analysis of tax burden to increase financial security]. *Ekonomichnyi visnyk Donbasu*, no. 1 (27) (2012): 150-155.