

УДК 657.63

ПРОЦЕДУРА ОБЛІКУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Литвиненко Н.О.

За результатами дослідження охарактеризовано ряд теоретичних положень облікової процедури, що дасть змогу комплексного формування розпорядчого документу про облікову політику підприємства у розрізі його структурних складових (принципів, методів і процедур) та узагальнено стандартизовані процедури елімінування результатів внутрішніх відносин, засобом здійснення яких виступають внутрішні розрахунки при формуванні зведеної та консолідованої фінансової звітності складних за організаційною структурою підприємств та економічних груп суб'єктів господарювання.

Ключові слова: внутрішні розрахунки, облікова політика, облікова процедура.

ВСТУП

Постановка проблеми. Основним джерелом інформації про майновий стан підприємства чи групи підприємств, а також про результати його господарювання є фінансова звітність. Прийняття кредитного чи інвестиційного рішення, планування подальшої діяльності неможливе без аналізу фінансової звітності. Проте потенційних інвесторів не задовольняє інформація, наведена лише у фінансовій звітності, оскільки, здійснення аналізу майнового стану підприємства та результатів його господарської діяльності, що опирається тільки на дані фінансової звітності, не дозволяє отримати об'єктивну оцінку та перспективні прогнози із врахуванням реалій сучасної економіки (зокрема при виході на IPO чи за наявності планів щодо можливого продажу підприємства). Відтак, з метою використання та (при необхідності) коригування показників фінансової звітності необхідно досконало знати принципи, методи та процедури обліку, які застосовувалися при її формуванні та узагальнені в обліковій політиці підприємства. Відтак, у залежності від обраних та застосовуваних підприємством принципів, методів та облікових процедур, значною мірою залежить якість фінансової звітності, її придатність для аналізу діяльності компанії, прийняття ефективних управлінських рішень та можливість залучення інвестицій.

Тому, перед підприємствами стоїть завдання з розробки та формування методичних, організаційних і технічних рішень, що не знайшли відображення в нормативних документах, методичній літературі і наукових дослідженнях та які дозволять розробити індивідуальну облікову політику, що надасть змогу максимально ефективно використовувати матеріальні та фінансові ресурси і здійснювати маневрування коштами з урахуванням змін ринкової кон'юнктури відповідно до стратегії окремих суб'єктів господарювання або їх економічних груп.

Аналіз останніх досліджень. Аналіз наукових публікацій, нормативно-правових документів та навчально-методичної літератури із даної проблематики показує, що процедура бухгалтерського обліку, як правило, не виступає окремих об'єктом дослідження вчених, науковців чи практиків. Загальні питання організаційного та методичного підходу до процедури бухгалтерського обліку містить лише наукова стаття Сльозко Т.М. [1]. В той же час, у наукових працях процедура бухгалтерського обліку згадується контекстно та опосередковано при дослідженні авторами інших, не менш вагомих питань теорії та практики бухгалтерського обліку. Так, к.е.н. Яремко І.Й. зазначає про облікову процедуру в контексті методології бухгалтерського обліку [2, с. 52-58], к.е.н. Дерев'яно С.І. характеризує процедуру бухгалтерського обліку як вибір порядку (технології) ведення бухгалтерського обліку, що виступає однією з основних складових облікової політики [3]. Слід зазначити, що в частині теоретичних та практичних підходів до формування облікової політики існує ряд ґрунтовних наукових праць. Зокрема, проф. Пушкар М.С. та к.е.н. Щирба М.Т. досліджували загальні проблеми теорії та практики формування облікової політики [4], проф. Ловінська Л.Г. аналізувала теоретичні аспекти облікової політики, як інструменту державного регулювання [5, с.334-355]. Проте, процедурам обліку, що виступають невід'ємною складовою формування облікової політики не приділено належної уваги. Незважаючи на комплексність проведених науковцями досліджень облікової політики [4, 5], авторами не здійснено чіткого розмежування між її основними структурними складовими. Залишилися нез'ясованими як теоретичні питання сутності процедур бухгалтерського обліку, що виступають невід'ємною частиною облікової політики, так і методичні питання щодо розкриття процедури обліку внутрішніх розрахунків, які виступають засобом переливу капіталу у складних за організаційно-виробничою структурою підприємствах та економічних об'єднаннях підприємств. Проблеми впливу процедури обліку внутрішніх розрахунків на формування облікової політики науковцями не досліджувалися. Звідси, не можна не погодитись із думкою проф. Ловінської Л.Г. про те, що «питання облікової політики підприємства є

глибоко опрацьованим в теоретичному плані» [5, с.339], хоч методичні засади процедур обліку та їх впливу на формування облікової політики суб'єктів господарювання із наявними внутрішніми розрахунками залишилися не розкритими.

Викладене вище та проведений аналіз останніх наукових досліджень дає нам підстави стверджувати про недостатнє висвітлення питань, пов'язаних з процедурами обліку внутрішніх розрахунків та їх впливу на формування облікової політики, що засвідчує актуальність даної теми, обумовлює мету та основні завдання дослідження.

Постановка завдання. Метою даної статті є узагальнення окремих теоретично-змістових положень щодо процедур обліку та розробка практичних рекомендацій із наведенням етапів облікової процедури внутрішніх розрахунків з метою удосконалення окремих положень облікової політики для забезпечення формування достовірності фінансової звітності як основи ефективного управління.

1 ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ТА ПРОЦЕДУРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Внутрішнє регулювання облікового процесу здійснюється в межах нормативної бази системи зовнішнього регулювання та, як зазначено в статті 8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», цілком перебуває у компетенції власника підприємства. Зазначений рівень керівництва бухгалтерським обліком реалізується у формі розробки та запровадження на підприємстві облікової політики, під якою слід розуміти «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [6]. При цьому, під принципом бухгалтерського обліку слід розуміти «правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності» [7]. Зважаючи на те, що перелік принципів та їх коротка характеристика наведені в статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність, то підприємству дублювати їх у розпорядчому документі про облікову політику немає потреби. Стосовно методів, які використовуються суб'єктом господарювання чи економічною групою підприємств для складання та подання фінансової звітності та перелік яких повинна містити облікова політика, то на думку проф. Загороднього А.Г та Вознюка Л.Г. до них відносять «методи групування та оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, прийоми організації документообігу, інвентаризації, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку, системи облікових реєстрів, опрацювання інформації тощо. Ці методи повинні застосовуватися послідовно і мають бути розкриті» [8, с.438]. Безумовно, наводити перелік усіх можливих методів у розпорядчому документі про облікову політику не потрібно, оскільки цим документом «має бути встановлено методи оцінки, обліку і процедур, які повинно застосовувати підприємство та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант» [9].

Дослідження показало, що до найменш розкритих складових облікової політики належать процедури бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що визначення терміну «облікова процедура» чи «процедура бухгалтерського обліку» у законодавчо-нормативних документах, що визначають порядок ведення бухгалтерського обліку і в наукових дослідженнях практично відсутні. На нашу думку, як з метою визначення понятійного апарату, так і змістового наповнення цього терміну, доцільно проаналізувати наявні теоретичні та практичні розробки з цього питання. Вважаємо, що з метою визначення можливих складових поняття облікової процедури (і як процесу, і як результату) варто звернутися до дослідження проф. Соколова В.Я., оскільки вчений, в контексті дослідження еволюції облікової думки, неодноразово зупинявся на процедурі бухгалтерського обліку [10, с.68, 189, 351, 381, 387, 434]. В узагальненому вигляді погляди на сутність облікової процедури представниками різних облікових шкіл, виходячи із контекстної згадки, яка міститься в дослідженнях проф. Соколова В.Я. унаочнено у табл.1

Узагальнення, здійснене у табл. 1 дає підстави зробити висновок, що під стандартизовано-формалізованим визначенням облікової процедури слід розуміти засіб реалізації правил бухгалтерського обліку шляхом застосування логіко-арифметичної послідовності дій з відображення (внесення) господарських операцій у реєстри бухгалтерського обліку.

Колектив авторів Житомирської наукової школи під керівництвом проф. Ф.Ф. Бутинця до облікових процедур відносить документування операцій, збір і обробку документів, способи групування, послідовність записів у реєстри синтетичного та аналітичного обліку, спосіб заповнення Головної книги та звітності [11, с.23], іншими словами, порядок облікової реєстрації та етапи облікового циклу.

Значну увагу етапам облікового циклу приділено в дослідженнях Г.А. Велша та Д.Г. Шорта, які зазначають про наявність шести етапів облікової процедури за технологічною послідовністю, серед яких: аналіз господарських операцій на підставі первинних (виправданих) документів; реєстрація операцій в Головному журналі; перенос записів в Головну книгу; трансформація рахунків у кінці звітного періоду з доповненням складання трансформаційної таблиці; складання бухгалтерського балансу та інших форм фінансових звітів на базі трансформаційної таблиці; закриття рахунків в кінці звітного періоду і підготовка до початку нового звітного періоду [12, с.151].

Таблиця 1 Сутність облікової процедури

Автор (колектив авторів)	Науково-практичні погляди автора (колективу авторів) на сутність облікової процедури
Лука Пачолі	У 36 главах викладає облікову процедуру, прагнучи до її адекватного опису. Порядок глав майже повністю відтворює послідовність облікової реєстрації
І.Фреге	У контексті організації обліку німецькі вчені паралельно розпочали пошук вдосконалення облікової процедури. І.Фреге писав про використання механічних апаратів
І.Ф.Шер, Э. Шмаленбах, А. Кальмес, Г. Нікліш, В. Ле Кутр	Зміст бухгалтерії бачили у тих документах та реєстрах, які надходять у бухгалтерію. Облікова процедура – ось і мета, і предмет, і метод бухгалтерії. Її науковий бік зводиться до максимальної формалізації облікової процедури, що перетворює її у своєрідну математичну мову господарського процесу
Альбер Тома	Облікові процедури розглядаються у вигляді логіко-математичних схем
П'єр Гарньє	Процедура – порядок вибору тих фактів, які підлягають реєстрації
Орас Джонсон	В обліковій процедурі виділяв три типи обробки даних: а) додавання однорідних подій, до прикладу, додаються доходи; б) агрегування різнорідних подій, до прикладу, сальдування витрат доходами; в) уточнення за допомогою коефіцієнтів первинної оцінки події
Велдон Поуел	Процедури – умови реалізації правил бухгалтерського обліку (у контексті ланцюга «постулати-принципи-правила-процедури»)

Виходячи з сутності облікової процедури, як послідовності впорядкованих дій, можна стверджувати, що процедура передбачає як методичний, так і арифметичний підхід до процесу ведення бухгалтерського обліку, включає порядок реєстрації фактів господарського життя, тим самим підтверджуючи реалізацію елементів методу бухгалтерського обліку (сукупністю способів і прийомів, що в нього входять: документація та інвентаризація, подвійний запис і бухгалтерські рахунки, балансове узагальнення, оцінка і калькулювання). Звідси можна стверджувати, що в узагальненому вигляді під процедурами бухгалтерського обліку слід розуміти встановлений порядок дій з відображення та обробки інформаційних потоків щодо фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Так, Грачова Р.С. до основних етапів облікової процедури відносить: обробку первинних документів, запис проведення до спеціальних журналів (відомостей), перенесення даних до головної книги, перевірку балансу рахунків головної книги, перенесення даних головної книги до форм фінансової звітності [13].

2 СТАНДАРТИЗОВАНІ ПРОЦЕДУРИ ОБЛІКУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ

Проведене дослідження щодо сутності процедури бухгалтерського обліку, яка є невід'ємною складовою облікової політики у контексті законодавчого забезпечення бухгалтерського обліку, дозволяє висловити припущення, що облікова політика виступає засобом документального оформлення облікової процедури, в тому числі, процедури бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків. Відтак, доцільно проаналізувати основні етапи організації облікової процедури (облікового процесу) внутрішніх розрахунків з метою визначення доцільності щодо їх формулювання у розпорядчому документі про облікову політику суб'єкта господарювання із відокремленими підрозділами чи економічної групи підприємств.

Перший етап облікової процедури забезпечується шляхом організації документообігу на підприємстві, організація якого регламентується статтею 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та пунктом 5 Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» та реалізується шляхом розробки графіку документообігу на основі структурної схеми підприємства, положень про структурні підрозділи та посадових інструкцій співробітників, інших внутрішніх нормативних актів. Графік документообігу повинен містити: типові форми первинного обліку, затверджені наказами Державного комітету статистики України; бланки суворої звітності; спеціалізовані первинні документи; документи розроблені підприємством самостійно. Цей документ регламентує терміни складання, надання та обробки первинних документів; визначає перелік документів, час їх просування та обробки, посадових осіб, відповідальних за складання документів, порядок подання документів до відповідних органів, строк надходження документів до бухгалтерії, термін їх обробки і проходження всередині бухгалтерської служби підприємства, термін завершення всіх робіт за звітний період до складання бухгалтерського балансу та подання фінансової звітності. Графік повинен бути затверджений та оформлений окремим додатком до розпорядчого документа про облікову

політику підприємства. Тобто, у ньому слід дотримуватися наведених процедур щодо оформлення та просування усіх первинних документів, в тому числі щодо обліку внутрішніх розрахунків. Завдяки цьому організаційному прийому забезпечується дотримання такого елементу методу бухгалтерського обліку як документація.

Процедура запису проведень з обліку внутрішніх розрахунків в облікових регістрах визначається як формою бухгалтерського обліку, застосовуваною на підприємстві, так і наявністю технічних та програмних засобів для забезпечення ведення обліку за однією із обраних форм (про вибір якої слід зазначити у загальній частині розпорядчого документу про облікову політику підприємства). Завдяки цьому етапу забезпечується дотримання такого елементу методу бухгалтерського обліку як оцінка, подвійний запис і бухгалтерські рахунки. Методично достовірність формування даних на етапі поточного обліку внутрішніх розрахунків повинна бути забезпечена сформованим переліком суб'єктів, задіяних у внутрішніх розрахунках (виділених на окремий баланс філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства, а також переліком пов'язаних сторін), із врахуванням якого повинен бути сформований робочий план рахунків підприємства чи економічної групи підприємств.

Етап перенесення даних щодо внутрішніх розрахунків із спеціальних журналів (відомостей) до головної книги повинен бути забезпечений переліком пов'язаних сторін, графіком документообігу, розробленим робочим планом рахунків. Завдяки перевірці оборотного балансу та рахунків головної книги забезпечується контрольна функція обліку. Зважаючи на те, що як перенесення даних з регістрів синтетичного обліку, так і перевірка оборотного балансу та рахунків головної книги не містять специфічних особливостей щодо окремих об'єктів облікової політики (в тому числі внутрішніх розрахунків), то, відповідно, в обліковій політиці не потрібно наводити можливі методичні прийоми, призначені для розкриття цих об'єктів.

При виконанні процедури перенесення даних синтетичного обліку внутрішніх розрахунків з головної книги до форм фінансової звітності слід зважати на те, що наявність внутрішніх розрахунків опосередковано обумовлює необхідність складання зведеної чи консолідованої фінансової звітності. Відтак, під «субпроцедурами» бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків слід вважати процедури складання зведеної чи консолідованої фінансової звітності. Таким чином, передумовою ефективного формування зведеного балансу та зведеного звіту про фінансові результати суб'єкта господарювання із наявними відокремленими підрозділами є висвітлення у розпорядчому документі про облікову політику (чи у додатку до нього) порядку відображення в обліку та звітності таких господарських операцій, як надання послуг всередині підприємства, методики списання витрат на утримання головного підприємства, методики відображення в обліку та звітності витрат на виготовлення матеріальних цінностей для потреб операційної діяльності інших структурних підрозділів, методики відображення в обліку та звітності господарських операцій з відпуску готової продукції виготовленої одним підрозділом на виробничо-технічні потреби іншого підрозділу (операції із внутрішнього споживання), процедури складання фінансової звітності відокремленими структурними підрозділами.

Крім того, слід зазначити, що суб'єкти господарювання із наявними підрозділами можуть діяти відокремлено як юридично, так і економічно, але й можуть входити на тих чи інших умовах до складу економічної групи. Відтак, такий суб'єкт господарювання зобов'язаний складати зведену фінансову звітність, яка, в подальшому підлягає консолідації. Звідси, складні за ієрархічною структурою та економіко-правовими зв'язками всередині підприємства, економічні групи чи об'єднання повинні спочатку формувати зведену звітність (здійснювати процедури зведення балансів), а вже потім слід проводити процедуру консолідації. Процедури консолідації проводяться за такими основними напрямками: консолідація капіталу; консолідація сальдо внутрішньогрупових операцій і розрахунків; консолідація фінансових результатів від внутрішньогрупової реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг. Під час консолідації звітності підприємств, що входять до групи, з метою уникнення повторного включення та штучного завищення величини капіталу і фінансових результатів, виключають статті, що відображають взаємні внутрішньогрупові операції. Це передбачає проведення таких основних коригувань: виключення балансової вартості інвестицій материнського підприємства в капіталі дочірніх і відповідне виключення часток материнського підприємства у власних капіталах дочірніх підприємств; виключення залишків за взаємними розрахунками між материнським і дочірніми підприємствами (внутрішньогрупового сальдо, яке формується на субрахунках з обліку внутрішніх розрахунків); виключення дивідендів, виплачених у групі, а також нереалізованих прибутків і збитків від внутрішньогрупових операцій, що їх включають у балансову вартість активів компанії; нарахування амортизації, гудвілу, а також нарахування суми дооцінки необоротних активів, яка виникла під час приведення вартості активів до справедливої вартості на момент придбання; виділення частки меншості у певних показниках консолідованого балансу пропорційно частці інших акціонерів дочірнього підприємства в статутному капіталі.

Виходячи з того, що такі етапи облікової процедури як обробка первинних документів, запис проведень до спеціальних журналів (відомостей), перенесення даних до головної книги, перевірка балансу рахунків головної книги можна віднести до стандартизованих, та таких, розкриття яких в обліковій політиці забезпечується шляхом формування графіку документообігу, робочого плану рахунків (розробленого із врахуванням переліку пов'язаних сторін), запровадження певної форми бухгалтерського обліку із ступенем її автоматизації, то здійснювати детальний опис стандартизованих облікових процедур внутрішніх розрахунків безпосередньо у розпорядчому документі про облікову політику немає потреби. Проте, на

особливу увагу при організації облікового процесу внутрішніх розрахунків слід звернути на процедури, спрямовані на формування зведеної фінансової звітності та процедури консолідації (в тому числі й з врахуванням наявних зведених балансів).

Відтак, можна констатувати той факт, що повнота, своєчасність відображення в обліку внутрішніх розрахунків забезпечується завдяки системності формування підсумкової інформації в бухгалтерському обліку, обумовленої його методом (сукупністю способів і прийомів, що в нього входять: документація та інвентаризація, подвійний запис і бухгалтерські рахунки, балансове узагальнення, оцінка і калькулювання) та шляхом застосування облікових процедур, таких як обробка первинних документів, запис проведення до спеціальних журналів, перенесення даних з журналів до головної книги, перевірка балансу рахунків головної книги та перенесення даних головної книги до форм фінансової звітності. Крім того, відображення в бухгалтерському обліку внутрішніх розрахунків повинно відбуватися не лише виходячи з їх правової форми, а й з урахуванням їх економічного змісту, як результат, забезпечуватиметься дотримання принципів бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження охарактеризовано окремі теоретичні положення змістового та структурного характеру облікової процедури, що дасть змогу комплексного формування розпорядчого документу про облікову політику підприємства у розрізі його складових (принципів, методів та процедур). Узагальнено основні етапи обліку внутрішніх розрахунків, зроблено акцент на тих, які повинні бути зафіксовані у розпорядчому документі про облікову політику. Відтак, можна стверджувати, що практичні положення облікової політики, незважаючи на те, що її розробка належить до компетенції власника підприємства (як складової організації бухгалтерського обліку), повинні базуватися на глибокому аналізі теоретичних ідей та положень бухгалтерського обліку (оскільки від цього залежить об'єктивність і точність розкриття інформації про фінансовий стан підприємства у фінансовій звітності) та відповідати загальній економічній ситуації в країні, фінансово-економічному стану підприємства та його організаційно-виробничій структурі. Перспективи подальших розвідок полягають у розробці дієвої методики обліку внутрішніх розрахунків суб'єктів господарювання та їх економічних груп і об'єднань.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сльозко Т.М. Процедура бухгалтерського обліку: організаційний та методичний підходи/ Т.М.Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. 2008.- № 4, С.31-36
2. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку : Монографія. – Л., 2002. – 192 с.
3. Дерев'яно С.І. Облікова політика підприємства: суть та значення / С.І. Дерев'яно// Економічні науки. [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/14.NTP_2007/Economics/21477.doc.htm
4. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карп-бланш, 2009. – 260 с.
5. Ловінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Людмила Геннадіївна Ловінська. – Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. — К., - 2007. - 410 с.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87.
8. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. - Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005.-714с.
9. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. Пособие для вузов / Ярослав Вячеславович Соколов. - М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
11. Бутинець Ф.Ф., Малога Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»/ За ред.проф. Бутниці Ф.Ф. 3-є вид., перероб і доп. - Житомир : ПП «Рута», 2001. – 512 с.
12. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач. – К.: Основи, 1999. - 943 с.
13. Грачова Р.С. Ні міжнародні, ні національні, ні галузеві стандарти з бухобліку в жодній країні не мають юридичної сили / Р.С.Грачова // Український бухгалтерський тижневик Дебет-Кредит. - 2000. - № 38. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/2000/38/38pr15.html>

Литвиненко Наталія Олександрівна, аспірант кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка», тел. (050) 430-88-11, e-mail: lytvynnat@ukr.net