



АНАЛІТИК
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



ЕКОНОМІКА ФІНАНСИ ПРАВО

ЩОМІСЯЧНИЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

№ 10/3'2019

(видається з 1994 року)

ISSN 2409-1944

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата з економічних і юридичних наук

Наказ Міністерства освіти і науки України від 21 грудня 2015 р. № 1328 (економічні науки). Наказ Міністерства освіти і науки України від 11 липня 2016 р. № 820 (юридичні науки). Реєстраційне свідоцтво серії КВ № 21620-11520ПР від 12 жовтня 2015 р.

Рішення Аудиторської палати України від 21.12.2017 № 353/10 (фахове видання з обліку та аудиту).

Журналу присвоєно міжнародний ідентифікаційний номер ISSN 2409-1944.

Засновники:

Аудиторська фірма "Аналітик" спільно з Таврійським національним університетом ім. В.І. Вернадського та Національною академією внутрішніх справ України

Статті обов'язково проходять

відбір, внутрішнє і зовнішнє рецензування

Рекомендовано до друку та до поширення через мережу Інтернет Вченою радою Національної академії внутрішніх справ України (Протокол № 21 від 22 жовтня 2019 р.) та Вченою Радою Таврійського

національного університету ім. В.І. Вернадського (Протокол № 22 від 24 жовтня 2019 р.). Повний або частковий передрук матеріалів журналу допускається лише за згодою редакції.

Відповідальність за добір і викладення фактів несуть автори. За зміст та достовірність реклами несе відповідальність рекламодавець.

Підписано до друку 31.10.2019

Формат 60/84/8

Наклад – 250 прим.

Адреса редакції: 01001, м. Київ, вул. Хрещатик, 44

Телефони: (050) 735-43-41, (096) 221-88-61

Факс: (044) 278-05-88

E-mail: efp.redaktor@gmail.com

Сайт: www.efp.in.ua



Суб'єкт видавничої
справи

© "Аналітик", 2019
© "Економіка. Фінанси. Право",
2019

Типографія: ТОВ "Міжнародний бізнес
центр"



АНАЛІТИК
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



ECONOMICS FINANCES LAW

MONTHLY INFORMATIONAL AND ANALYTICAL JOURNAL

№ 10/3'2019

(issued from 1994)

ISSN 2409-1944

Journal is included in the list of scientific professional editions of Ukraine, which can be published results of dissertations for the degree of doctor and candidate (PhD).

Order of Ministry of Education and Science of Ukraine of 21 December 2015 № 1328 (economic sciences). Order of Ministry of Education and Science of Ukraine on July 11, 2016 № 820 (legal sciences). Order of Audit Chamber of Ukraine on 21 December 2017 № 353/10 (accounting and audit).

Certificate of registration of a series of KV № 21620-11520PR dated October 12 2015.

The journal has been assigned an International Identification Number ISSN 2409-1944.

Founders:

Audit firm "Analitik" jointly with Tavrian National University after V.I. Vernadskyi and the National Academy of Internal Affairs of Ukraine

Articles must pass

selection, internal and external review

Recommended for publication and dissemination through the Internet by the Academic Council of the National Academy of Internal Affairs of Ukraine (Protocol № 21 dated October 22, 2019) and the Academic Council of the Tavrian National University after V.I. Vernadskyi (Protocol № 22 dated October 24, 2019). Full or partial

reprint of the materials of the journal is allowed only with the consent of the editorial office.

The authors are responsible for the selection and presentation of the facts. The content and authenticity of the advertisement is the responsibility of the advertiser.

Signed for print 31.10.2019

Format 60/84/8

Publication – 250 copies

Address of the editorial office: 01001, Kyiv,

Khreshchatyk str., 44

Phones: (050) 735-43-41, (096) 221-88-61

Fax: (044) 278-05-88

E-mail: efp.redaktor@gmail.com

Web: www.efp.in.ua



*The subject of
publishing*

© "Analitik", 2019
© "Economics. Finances. Law",
2019

Typography: LLC "International Business
Center"

Керівник редакційної колегії з економічних наук:

Головач Тетяна Анатоліївна, д.е.н., професор, головний науковий співробітник Наукової лабораторії з проблем кримінальної поліції навчально-наукового інституту № 1 Національної академії внутрішніх справ, м. Київ

Члени редакційної колегії з економічних наук:

Величко Олена Георгіївна, радник першого віце-прем'єра міністра України – Міністра економічного розвитку і торгівлі України

Вініченко Ігор Іванович, д.е.н., професор, завідувач кафедри економічної теорії та економіки сільськогосподарства Дніпровського державного аграрно-економічного університету

Герасимович Анатолій Михайлович, д.е.н., професор, Ніжинський агротехнічний інститут Національного університету біоресурсів і природокористування

Герасимович Інна Анатоліївна, к.е.н., доцент, доцент кафедри, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, ТОВ "АУДИТОРСЬКА ФІРМА "КОНСУЛЬТАНТ-2"

Даций Олександр Іванович, д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів, банківської та страхової справи Міжрегіональної Академії управління персоналом (МАУП), Заслужений працівник освіти України

Іванюта Василь Фалімонович, д.е.н., доцент, професор кафедри менеджменту Полтавського університету економіки і торгівлі

Клименюк Микола Миколайович, д.е.н., професор, завідувач кафедрою менеджменту та міжнародних економічних відносин Навчально-науковий інститут управління, економіки та природокористування Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського

Левченко Валентина Петрівна, д.е.н., член Ради нагляду за аудиторською діяльністю Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, директор ВПГО «Спілка аудиторів України»

Манцевич Юрій Миколайович, д.е.н., доцент, вчений секретар Державного підприємства «Науково-дослідний і проектний інститут містобудування»

Невелєв Олександр Михайлович, д.е.н., доцент

Потішняк Олена Миколаївна, д.е.н., доцент, професор кафедри організації виробництва, бізнесу та менеджменту Харківського національного технічного університету сільськогосподарства імені Петра Василенка

Пруцький Володимир Геннадійович, д.е.н., професор, перший проректор Запорізького національного технічного університету

Сук Петро Леонідович, д.е.н., доцент, професор кафедри обліку і оподаткування, Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут»

Ткаченко Сергій Анатолійович, д.е.н., доцент, в.о. ректора Вищого навчального закладу «Міжнародний технологічний університет «Миколаївська політехніка»

Церенко Оксана Вячеславівна, д.е.н., професор, завідувач кафедрою обліку та аудиту, Навчально-науковий інститут управління, економіки та природокористування Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського

Керівник редакційної колегії з правових наук:

Константинов Сергій Федорович, д.ю.н., професор, завідувач кафедри адміністративної діяльності НАВС

Члени редакційної колегії з правових наук:

Бичкова Світлана Сергіївна, д.ю.н., професор, завідувач кафедри цивільного права і процесу Національної академії внутрішніх справ, полковник поліції

Василинчук Віктор Іванович, д.ю.н., професор, професор кафедри оперативно-розшукової діяльності Національної академії внутрішніх справ, заслужений юрист України, полковник поліції

Глушков Валерій Олександрович, д.ю.н., професор, Київський кооперативний інститут бізнесу і права, економіко-правовий коледж, кафедра права

Клименко Олена Вікторівна, д.н.держ.упр., к.ю.н., доцент, завідувач кафедрою конституційного і міжнародного права Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського

Копан Олексій Володимирович, д.ю.н., професор, провідний науковий співробітник наукової лабораторії з проблем досудового розслідування навчально-наукового інституту № 1

Луць Володимир Васильович, д.ю.н., професор, член відділу цивільно-правових наук Науково-дослідного інституту приватного права і підприємництва імені академіка Ф.Г. Бурчака НАПрН України, заслужений діяч науки і техніки України

Озерський Ігор Володимирович, д.ю.н., доцент, професор кафедри цивільного та кримінального права і процесу Чорноморський національний університет імені Петра Могили

Фрицький Юрій Олегович, д.ю.н., професор, завідувач кафедри конституційного, адміністративного права та соціально-гуманітарних дисциплін, Інститут права та суспільних відносин Університету "Україна". Заслужений юрист України.

Шеф-редактор:

Головач Володимир Володимирович, к.ю.н., голова правління Аудиторської фірми "Аналітик", Заслужений юрист України

Технічний редактор: Куцяк Олександр Анатолійович

Випусковий редактор: Туманян Анна Оганесівна

Head of the Editorial Board of Economic Sciences:

Holovach Tetiana Anatoliivna, Dr. Economics, Professor, Chief Scientist of the Scientific Laboratory for Criminal Police of the Educational and Scientific Institute № 1 of the National Academy of Internal Affairs, Kyiv

Members of the editorial board of Economic Sciences:

Velychko Olena Heorhiivna, Advisor to the First Vice Prime Minister of Ukraine - Minister of Economic Development and Trade of Ukraine

Vinichenko Ihor Ivanovych, Dr. Economics, Professor, Head of the Economic Theory and Economics of Rural Economy Department of the Dnipro State Agrarian and Economic University

Datsii Oleksandr Ivanovych, Dr. Economics, Professor, Head of the of Finance, Banking and Insurance Department of the Interregional Academy of Personnel Management (IAPM), Honored Worker of Education of Ukraine

Herasymovych Anatolii Mykhailovych, Dr. Economics, Professor, Nizhyn Agrotechnical Institute of National University of Bioresources and Nature Management

Herasymovych Inna Anatoliivna, PhD Economics, Associate Professor, Associate Professor of department, Kyiv National Economic University after Vadym Hetman, "CONSULTANT-2" audit firm

Ivaniuta Vasyi Falymonovych, Dr. Economics, Associate Professor, Professor of the Management Department, Poltava University of Economics and Trade

Klymenyuk Mykola Mykolaiovych, Dr. Economics, Professor, Head of the Management and International Economic Relations Department of Educational and Scientific Institute of Management, Economics and Nature Management of the Taurian National University after V.I. Vernadskyi

Levchenko Valentyna Petrivna, Dr. Economics, member of the Supervisory Board for audit activity of the Authority public oversight for audit activity, Director of the All-Ukrainian Professional Non-Governmental Organization "Union of Auditors of Ukraine"

Mantsevych Yurii Mykolaiovych, Dr. Economics, Associate Professor, Scientific Secretary of the State Enterprise "Research and Design Institute of Urban Development"

Neveliev Oleksandr Mykhailovych, Dr. Economics, Associate Professor

Potysnyiuk Olena Mykolaivna, Dr. Economics, Associate Professor, Professor of the Production, Business and Management Department of the Kharkiv National Technical University of Agriculture after Petro Vasylenko

Prushkivskiyi Volodymyr Hennadiiovych, Dr. Economics, Professor, First Vice-Rector of the Zaporizhia National Technical University

Suk Petro Leonidovych, Dr. Economics, Associate Professor, Professor of the Accounting and Taxation Department of Separated Division of the National University of Bioresources and Natural Resources of Ukraine "Nizhyn Agrotechnical Institute"

Tkachenko Serhii Anatoliiovych, Dr. Economics, Associate Professor, acting Rector of the Higher Educational Institution "International Technology University "Mykolaiv Polytechnic""

Tsarenko Oksana Viacheslavivna, Dr. Economics, Professor, Head of the Accounting and Audit Department of Educational and Scientific Institute of Management, Economics and Nature Management of the Taurian National University after V.I. Vernadskyi

Head of the Editorial Board of Law Sciences:

Konstantinov Serhii Fedorovych, Dr. Law, Professor, Head of the Administrative Activity Department of the National Academy of Internal Affairs

Members of the editorial board of Law Sciences:

Bychkova Svitlana Serhiivna, Dr. Law, Professor, Head of the Civil Law and Process Department of the National Academy of Internal Affairs, Colonel of the Police

Vasylynychuk Viktor Ivanovych, Dr. Law, Professor, Professor of the Operational and Investigating Department of the National Academy of Internal Affairs, Honored Lawyer of Ukraine, Colonel of the Police

Hlushkov Valerii Oleksandrovych, Dr. Law, Professor, Kyiv Cooperative Institute of Business and Law, Economics and Law College, Law Department

Klymenko Olena Viktorivna, Dr. Public Administration, PhD Law, Associate Professor, Head of the Constitutional and International Law Department of the Taurian National University after V.I. Vernadskyi

Kopan Oleksii Volodymyrovych, Dr. Law, Professor, Lead Researcher of the Pre-trial Investigation Problems Scientific Laboratory of the Educational-Scientific Institute № 1

Luts Volodymyr Vasylovych, Dr. Law, Professor, member of the Civil Law Sciences Department of the Private Law and Entrepreneurship Research Institute after Academician F.H. Burchak of National Academy of Legal Sciences of Ukraine, Honored Worker of Science and Technology of Ukraine

Ozerskyi Ihor Volodymyrovych, Dr. Law, Associate Professor, Professor of the Civil and Criminal Law and Process Department of Black Sea National University after Petro Mohyla

Frytskyi Yurii Olehovych, Dr. Law, Professor, Head of the Constitutional, Administrative Law and Social and Humanitarian disciplines Department, Law and Public Relations Institute of the "Ukraine" University, Honored Lawyer of Ukraine

Chief Editor

Holovach Volodymyr Volodymyrovych, PhD Law, Head of the Board of the Audit Firm "Analitik", Honored Lawyer of Ukraine

Technical editor: Kutsiak Oleksandr Anatoliiovych

Issue Editor: Tumanian Anna Ohanesivna

ЗМІСТ

О.О. ДЯДЮН. Особливості здійснення внутрішнього контролю нематеріальних активів підприємства ...	6
О.Б. ГНАТІВ, Т.В. ПРОЦІВ. Провадження у справах про видачу і продовження обмежувального припису	14
Н.О. ПОТАПОВА, Є.П. ЮРЧЕНКО. Аналітичні аспекти дослідження виробництва та реалізації готової продукції промислового підприємства	18
М.А. ШУМ, О.Є. ЯКИМЕНКО, К.Г. ЛИМАР. Організація використання та обліку корпоративних банківських платіжних карток	21
А.В. СИСОЄВ. Види контролінгу операційної діяльності підприємства торгівлі	24
І.С. САХАРУК, О.С. ПОГОРЄЛОВА. Основні трудові стандарти МОП у сфері оплати праці та стан їх імплементації в Україні	28
Г.М. БЛЕЦЬКА, Н.Л. КОВТУНОВИЧ. Оцінювання ступеня задоволеності платників податків рівнем сервісного обслуговування: методологічний аспект	35

CONTENTS

<i>O.O. DIADIUN.</i> Features of implementing internal control of the intangible assets of the enterprise	6
<i>O.B. HNATIV, T.V. PROTSIV.</i> Proceedings in the issuance cases and renewal of the limitation order	14
<i>N.O. POTAPOVA, Y.P. YURCHENKO.</i> Analytical aspects of research production and sales of finished products of industrial enterprises	18
<i>M.A. SHUM, O.Y. YAKYMENKO, K.H. LYMAR.</i> Organization of use and accounting of corporate banking cards	21
<i>A.V. SYSOIEV.</i> The controlling kinds of operational activity of trading company	24
<i>I.S. SAKHARUK, O.S. POHORIELOVA.</i> The ILO's main standards regarding the wages: the content and the state of implementation in Ukraine	28
<i>H.M. BILETSKA, N.L. KOVTUNOVYCH.</i> Assessing the degree of satisfaction of taxpayers with service: methodological aspects	35

ДЯДЮН

Олена Олександрівна
lena_dyadyun@ukr.net

УДК 336.225.674(1-191):657.421.3

ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ
НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВАFEATURES OF IMPLEMENTING INTERNAL CONTROL OF THE INTANGIBLE
ASSETS OF THE ENTERPRISEаспірант, ДВНЗ
«Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»*DIADIUN Olena Oleksandrivna – postgraduate student, Kyiv National Economic University after Vadym Hetman*

Досліджено теоретичні питання сутності внутрішнього контролю нематеріальних активів. Надано характеристику міжнародним концепціям внутрішнього контролю через призму управління нематеріальними активами. Проаналізовано проблематику інвентаризації нематеріальних активів як одного з найважливіших елементів внутрішнього контролю. Розглянуто взаємозв'язок внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту нематеріальних активів. Виявлено типові помилки при обліку нематеріальних активів, які слід враховувати при побудові якісної системи внутрішнього контролю на підприємстві.

* * *

Исследованы теоретические вопросы сущности внутреннего контроля нематериальных активов. Охарактеризованы международные концепции внутреннего контроля сквозь призму управления нематериальными активами. Проанализирована проблематика инвентаризации нематериальных активов как одного из важнейших элементов внутреннего контроля. Рассмотрена взаимосвязь внутреннего контроля и внутреннего аудита нематериальных активов. Выявлены типичные ошибки при учете нематериальных активов, которые следует брать во внимание при построении качественной системы внутреннего контроля на предприятии.

* * *

Introduction. An indispensable component of maintaining competitiveness in the market is updating enterprise resources with modern components such as intangible assets. At the same time, quality management of intangible assets becomes possible provided that an effective internal control system is implemented.

The **purpose** of the article is to study the essence and main components of the internal control system of the intangible assets of the enterprise.

Results. The theoretical issues of the essence of internal control of the intangible assets are researched. It has been established that the internal control of the intangible assets should be integrated organically into the overall internal control system and should contain three key components: a well-constructed accounting system; control environment; control procedures. The international concepts of internal control through the management of the intangible asset are characterized. In particular, such concepts as COBIT, COSO and SAC are considered. The problems of the inventory of the intangible assets as one of the most important elements of the internal control are analyzed. It is established that the key task of the inventory of intangible assets is to create an information register on the real state of the intangible assets of the entity and the right to own them. The relationship between the internal control and the internal audit of the intangible assets is considered. It is established that internal control of the intangible assets is a more complex concept, which is carried out continuously in economic activity with the use of the intangible assets. Typical mistakes of the accounting of the intangible assets are revealed. In particular, they include documentary mistakes, mistakes in evaluation, depreciation mistakes. The neutralization such errors is necessary in the process of building a quality internal control system at the enterprise.

Conclusion. In this way, the intangible assets are quite difficult to control because they have not any physical form. Improvement of internal control of the intangible assets should be done by influencing its basic elements.

Ключові слова: внутрішній контроль, нематеріальні активи, внутрішній аудит, інвентаризація, моніторинг

Ключевые слова: внутренний контроль, нематериальные активы, внутренний аудит, инвентаризация, мониторинг

Keywords: internal control, intangible assets, internal audit, inventory, monitoring

ВСТУП

В умовах інформаційно-інноваційної економіки для вітчизняних підприємств вкрай важливо здійснювати комплекс заходів щодо вдосконалення діяльності та підтримки конкурентоспроможності на ринку. Неодмінною складовою зазначених процесів є оновлення ресурсів сучасними складовими, зокрема і нематеріальними активами. Наявність нематеріальних активів

у складі ресурсів підприємства надає низку суттєвих переваг: сприяє формуванню доданої вартості, створює позитивний імідж і підвищує інвестиційну привабливість підприємства, а також забезпечує захист його прав. Зі свого боку системне управління нематеріальними активами стає можливим за умови впровадження ефективної системи внутрішнього контролю.

Проблемам внутрішнього контролю і аудиту присвячено праці таких вітчизняних науковців як С.В. Бар-

даш, Т.А. Бутинець, Ю.В. Великий, Т.О. Каменська, М.Д. Корінько, О.А. Петрик, Ю.Б. Слободяник, В.М. Яценко. Безпосередньо питання внутрішнього контролю нематеріальних активів вивчали Т.М. Банасько, О.Л. Біляченко, О.О. Ільченко, Н.А. Канцедал, І.М. Лепетан, Н.О. Лобенок, І.М. Пальцун, Н.М. Тохтарова, О.В. Сизоненко, І.Є. Старко.

Відаючи належну увагу значному науковому добору, варто зазначити, що в умовах постійних трансформацій форм і методів контролю, підвищення значимості нематеріальних ресурсів та необхідності врахування їх специфічної природи, питання методики й організації внутрішнього контролю використання нематеріальних активів залишаються актуальними та відкритими для наукових досліджень.

МЕТА РОБОТИ

Метою статті є дослідження сутності та основних складових системи внутрішнього контролю нематеріальних активів підприємства.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У процесі дослідження використано як загальнонаукові, так і спеціальні методи досліджень. Так, осно-

вою проведених наукових пошуків є діалектичний метод пізнання та системний підхід. Абстрактно-логічний метод та метод теоретичного узагальнення допомогли дослідити понятійний апарат. Аналіз та синтез, методи інформаційного моделювання, порівняння та системний підхід стали основою для дослідження проблематики реалізації внутрішнього контролю нематеріальних активів.

РЕЗУЛЬТАТИ

Досліджуючи питання внутрішнього контролю нематеріальних активів перш за все, необхідно розглянути сутність самого поняття «внутрішній контроль». Як свідчать дані табл. 1, ключовою характеристикою внутрішнього контролю є така: це процес, головне призначення якого – безперервна підтримка ефективності та результативності економічної діяльності шляхом забезпечення дотримання законодавчих та внутрішніх норм для здійснюваних господарських операцій. З цієї вихідної характеристики можна виокремити більш конкретні процедури, виконання яких забезпечують елементи системи внутрішнього контролю.

Таблиця 1

Підходи до розуміння сутності внутрішнього контролю

Автор, джерело	Визначення
МСА315 [2, с. 305]	Внутрішній контроль (Internal control) – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості для досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів.
Воронко Р.М., Басіста І.А. [3, с. 142]	Внутрішній контроль – це постійний процес перевірки доцільності, законності здійснення господарських операцій, ефективності діяльності підприємства, виконання управлінським персоналом своїх функцій та обов'язків з метою запобігання розкрадань, кризовим явищам, які призводять до банкрутства підприємства, а згодом і його ліквідації
Годована Л.Г., Бутинець Т.А. [4]	Внутрішній контроль – це система контрольних процедур, план організації і методи управління об'єктом з метою ефективного проведення бізнесу, захисту активів, запобігання помилок, акуратності облікових перевірок і своєчасного представлення фінансової інформації.
Каменська Т.О. [5, с. 17]	Внутрішній контроль – це система спостережень і перевірки відповідності функціонування керованого об'єкта та управлінських рішень з метою оцінювання результативності й ефективності діяльності, дотримання законності та доцільності господарських операцій, достовірності звітності, збереженості власності, виявлення внутрішньогосподарських резервів.
Столяр Л.Г. [6, с. 335]	Внутрішній контроль – це управлінський контроль, метою якого є допомогти керівництву (власникам), в управлінні підприємством на постійній основі. Тобто це низка дій та видів діяльності, що проводяться на підприємстві певними відділами на постійній основі

Під системою внутрішнього контролю Ю.В. Великий [1, с. 5] розуміє сукупність організаційних заходів, методик і процедур, які прийняті керівництвом організації для впорядкованого і ефективного ведення господарської діяльності підприємства, яка в тому числі включає нагляд і контроль за виконанням вимог законодавства України; точністю і повнотою документації бухгалтерського обліку; своєчасністю підготовки фінансової звітності; запобігання помилок і викривлень; виконання наказів і розпоряджень адміністрації; забезпечення збереження активів підприємства.

Внутрішній контроль нематеріальних активів має бути органічно вбудованим у загальну систему внутрішнього контролю і містити три ключові складові:

1) якісно побудовану систему бухгалтерського обліку: чітко визначений і автоматизований процес збору, реєстрації, систематизації інформації про нематеріальні активи в первинних документах, облікових

реєстрах та звітних формах;

2) середовище контролю: обізнаність персоналу суб'єкта господарювання стосовно характеру та специфіки нематеріальних активів;

3) процедури контролю: документальний контроль, інвентаризація, аналітичні процедури тощо.

Відповідно, головна мета внутрішнього контролю нематеріальних активів – нагляд за правильністю, достовірністю та доцільністю здійснення операцій з нематеріальними активами, а також забезпечення оперативного виявлення та усунення недоліків. З урахуванням цього, можна виділити декілька ключових завдань внутрішнього контролю нематеріальних активів:

– забезпечення збереження нематеріальних активів підприємства;

– ідентифікація наявності прав власності на нематеріальні активи;

– моніторинг відповідності системи їх обліку законодавству та обліковій політиці суб'єкта господарювання;

– гарантування надійності і повноти інформації відносно нематеріальних активів для внутрішніх та зовнішніх користувачів;

– підтримка економічного і ефективного використання нематеріальних активів;

– розробка рекомендацій для підвищення ефективності управління нематеріальними активами.

На думку науковців, особливістю контролю нематеріальних активів є перевірка прав, що з них випливають. Підтримуючи наведену тезу, І.С. Старко [7, с. 135] зазначає, що це зумовлює потребу у дослідженні юридичної форми документів, що може бути здійснене за умови залучення до контролю консультантів та експертів.

Для розробки ефективної системи внутрішнього контролю на міжнародному рівні поширення набувають певні моделі, які необхідно застосовувати для формування методики внутрішнього контролю, в тому числі і за станом управління нематеріальними активами (табл. 2).

Зазначимо, що найбільш популярною концепцією вважається саме COSO. У 2017 р. ці стандарти було переглянуто та видано під новою редакцією з оновленою назвою «Управління ризиками в організації. Інтеграція зі стратегією та ефективністю діяльності» (редакція 2013 р. мала назву «Інтегрована модель внутрішнього контролю»).

Т.О. Каменська та О.Ю. Редько [9, с. 105] зазначають, що MCA 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» розглядає концепцію системи внутрішнього контролю саме на базі використання моделі COSO.

Аналіз MCA 315 показує, що виділені в ньому елементи контролю відповідають моделі COSO 2013 р.: середовище контролю, процес оцінки ризиків, заходи контролю, інформаційно-комунікаційна система та моніторинг заходів контролю.

З огляду на широке визнання та популярність моделі COSO, розглянемо її основні компоненти (у редакції 2017 р.) у контексті внутрішнього контролю нематеріальних активів (табл. 3).

Таблиця 2

Міжнародні концепції внутрішнього контролю в контексті НМА

[узагальнено автором з урахуванням джерела [8, с. 13-15]]

COBIT	COSO	SAC
«Цілі контролю при використанні інформаційних технологій»	«Управління ризиками в організації»	«Контроль і аудит систем»
Цільова аудиторія		
Менеджмент, користувачі, аудитори інформаційних систем	Управлінський персонал	Внутрішні аудитори
Сутність внутрішнього контролю		
Норми, процедури, специфічні прийоми та організаційні структури, розроблені для забезпечення обґрунтованої гарантії того, що бізнес-цілі будуть досягнуті, а небажані події будуть попереджені, виявлені та виправлені.	Процес, що здійснюється радою директорів підприємства, менеджментом, іншим персоналом, і призначений для забезпечення гарантії досягнення цілей в наступних сферах: 1) ефективність і результативність операцій; 2) надійність фінансової звітності; 3) дотримання встановлених законів і правил.	Сукупність процесів, функцій, дій, підсистем і персоналу, об'єднаних разом, чи свідомо розподілених, дії яких спрямовано на забезпечення ефективного досягнення цілей і завдань.
Цілі СВК через призму НМА		
Ефективність і результативність операцій з обліку НМА (перевірка відповідності обліку НМА законодавчим вимогам), конфіденційність, цілісність та доступність інформації щодо об'єктів НМА, надійна фінансова звітність (в частині відображення НМА), дотримання встановлених правил щодо об'єктів НМА.	Ефективність і результативність операцій з обліку НМА, надійна фінансова звітність в частині відображення НМА, дотримання законів та правил щодо об'єкта НМА	
Компоненти та зони СВК НМА		
Контроль здійснюється за наступними напрямками: планування та організація обліку НМА, придбання та введення в експлуатацію об'єктів НМА, підтримка об'єктів НМА в належному стані, нарахування та списання амортизації НМА, моніторинг за станом обліку НМА.	Компоненти: внутрішнє середовище; формулювання цілей контролю; ідентифікація операцій з НМА; оцінка ризиків, притаманних операціям з НМА та реагування на них, вибір та імплементація засобів контролю; інформації та комунікації, моніторинг.	Компоненти: середовище контролю (організаційна структура, структура контролю за станом обліку НМА і процедури, а також зовнішній вплив), ручні та автоматизовані системи процедури контролю (загальні, прикладні та компенсуючі засоби контролю).
Фокус		
Інформаційна технологія, пов'язана із обліком НМА	Все підприємство	Інформаційна технологія, пов'язана із обліком НМА
Оцінка ефективності ВНК щодо НМА		
За період часу	На момент часу	За період часу
Відповідальність за СВК		
Керівництво відповідного підприємства		

Таблиця 3

Елементи внутрішнього контролю НМА [складено автором на базі джерел [8, с. 18; 10]]

Елемент СВК COSO	Характеристика відносно НМА
Внутрішнє середовище	Ефективність внутрішнього середовища відносно НМА залежить від професійної компетентності та етичних цінностей працівників, які акумулюють та повідомляють інформацію про НМА, від розподілу повноважень та відповідальності відносно управління НМА.
Формулювання цілей	Формулювання цілей щодо використання НМА (економічність, продуктивність) та їх впливу на досягнення місії підприємства.
Визначення подій	Ідентифікація подій, що можуть впливати на інтенсифікацію використання НМА, їх збереження та підвищення ефективності. Відповідні події необхідно проаналізувати на предмет ризиків та можливостей.
Оцінка ризиків	Імовірність виникнення ризиків у процесі використання НМА, ризиків викривлення обліково-звітної інформації в частині НМА.
Реагування на ризики	Розробка заходів, що дозволять нівелювати виявлені ризики стосовно НМА або звести їх до прийнято низького рівня.
Засоби контролю	Контрольні процедури щодо НМА: формулювання політик та процедур щодо управління НМА; документальний контроль; огляд та інвентаризація (надання дозволу на доступ до комп'ютерних програм і файлів даних), аналітичні процедури тощо.
Інформації та комунікації	Ефективність інформації про НМА залежить від таких факторів: обсяг операцій з НМА, своєчасність та достатність деталізації інформації по НМА для потреб фінансової звітності; час реєстрації операцій з НМА.
Моніторинг заходів контролю	Може включати такі дії: перевірка того, чи готується своєчасно інформація про НМА, оцінка дотримання нормативно-правового забезпечення в обліковому відображенні НМА, нагляд юридичного відділу за дотриманням бізнес-норм.

Важливим є той факт, що головний акцент у використанні моделі COSO необхідно робити на ефективність і результативність операцій з нематеріальними активами, а також на визначення їх ролі у процесі досягнення стратегічних цілей підприємства. Це узгоджується з проведенням контролю ефективності нематеріальних активів, на потребі якого наголошують вітчизняні науковці.

Так, Т.М. Банасько [11, с. 13] під контролем ефективності нематеріальних активів передбачає перевірку економічності, продуктивності і результативності їх використання у діяльності підприємства для реалізації поставлених перед ним цілей.

Зі свого боку Н.О. Любенюк [12, с. 11] виділяє склад та сутність завдань контролю ефективності використання об'єктів інтелектуальної власності:

- виявлення резервів та втрачених можливостей використання об'єктів;
- аналіз структури об'єктів та процесів, що пов'язаних з їх якісними та кількісними характеристиками (динаміка, ліквідність);
- оцінка повноти відображення операцій з об'єктами права інтелектуальної власності в обліку; визначення рівня ефективності та раціональності викорис-

тання об'єктів;

- оцінка обсягів впливу об'єктів права інтелектуальної власності на величину прибутку підприємства;
- виявлення впливу та аналіз ролі окремих об'єктів і груп в одержанні економічних вигід та переваг;
- аналіз достовірності відображення у документах руху об'єктів права інтелектуальної власності та складання звітності;
- оцінка ступеня ризику, який притаманний кожному окремому об'єкту та групі об'єктів права інтелектуальної власності;
- діагностика рівня внутрішньогосподарського контролю по операціях з використання об'єктів.

Як бачимо, завдання контролю ефективності є співставними з аналізом нематеріальних активів. Відповідно важливим є включення аналітичних служб та спеціалістів-аналітиків до загальної системи внутрішнього контролю нематеріальних активів.

У контексті внутрішнього контролю найчастіше виділяють три етапи його реалізації: попередній, поточний та наступний. Розглянемо особливості контролю нематеріальних активів відповідно до цих етапів (табл. 4).

Таблиця 4

Етапи внутрішнього контролю НМА [узагальнено автором]

Етап контролю	Характеристика в контексті контролю НМА
Попередній	1) визначення обсягів фінансування на закупівлю чи внутрішнє створення НМА; 2) контроль за понесеними витратами на придбання НМА; 3) аналіз забезпеченості підприємства НМА та фахівцями з їх ефективного управління, відображення в обліку та звітності. 4) формування ефективного середовища контролю.
Поточний	1) контроль за своєчасним документальним оформленням НМА; 2) контроль правильності оцінки НМА; 3) перевірка доцільності та правильності відображення НМА у системі обліку; 4) контроль за правильністю визначення терміну корисного використання та нарахуванням амортизації НМА.
Наступний	1) здійснення контролю у вигляді інвентаризації НМА; 2) контроль відображення НМА систем звітності підприємства; 3) контроль за ефективністю використання та збереженням НМА.

Серед проблемних аспектів організації контролю нематеріальних активів І.Є. Старко [7, с. 134] виділяє такі:

- недосконалість методики та організації контролю;
- неоперативність контролю щодо впливу на управлінські рішення;
- недосконалість структури органів контролю;
- недостатня відповідність існуючого порядку інвентаризації реальним особливостям об'єктів нематеріальних активів.

З огляду на останній зазначений недолік, вважаємо за доречне детальніше розглянути інвентаризацію нематеріальних активів як одну з процедур фактичного контролю. Лише органічне поєднання документального та фактичного контролю дозволить виявити дійсний стан нематеріального активу як об'єкта перевірки.

Важливість інвентаризації як елементу внутрішнього контролю не викликає сумнівів. Так, Т.О. Каменська [5, с. 14] зазначає, що 22 % завдань внутрішнього аудиту пов'язані саме з інвентаризацією активів.

Основні труднощі у процесі інвентаризації нематеріальних активів пов'язані з відсутністю фізичної форми і, як наслідок, неможливістю проведення інвентаризації у класичному розумінні за аналогією з основними засобами та запасами. Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [13] в інвентаризації нематеріальних активів їх наявність установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування. Таким чином, основний акцент зроблено на підтвердження прав володіння, а не фактичну наявність самого об'єкта.

Враховуючи, що окремі нематеріальні активи втілені у фізичних носіях, Т.М. Банасько [11, с. 10-11] пропонує проводити інвентаризацію за двома напрямками:

1) інвентаризація відчутних нематеріальних активів: проводиться в порядку, що використовується для матеріальних цінностей, з урахуванням правильності віднесення витрат на статтю незавершених капітальних інвестицій у відчутні нематеріальні активи;

2) інвентаризація невідчутних нематеріальних активів: перевірки підлягають документи, що підтверджують майнові права інтелектуальної власності; строки використання охоронних документів на нематеріальні активи; оформлення режиму службової та комерційної таємниці для нематеріальних активів; відповідність нарахування амортизації нематеріального активу ступеню його зношення; облікове документальне оформлення нематеріальних активів.

У будь-якому випадку завданнями інвентаризації нематеріальних активів мають бути спрямовані на:

- встановлення фактичної наявності нематеріальних активів та порівняння з даними обліку;
- перевірку документів, які підтверджують право на об'єкти інтелектуальної власності;
- оцінку стану нематеріальних активів;
- виявлення нематеріальних активів, які не відповідають критеріям визнання;
- визначення відповідності облікової вартості не-

матеріальних активів справедливій для прийняття рішення про необхідність переоцінки;

- виявлення нематеріальних активів, які не використовуються або використовуються неправомірно.

Відповідно, ключова мета інвентаризації нематеріальних активів – створення інформаційного реєстру реального стану нематеріальних активів суб'єкта господарювання, право на володіння якими існує і є підтвердженим.

Основні етапи інвентаризації наведено на рис. 1.

Важливо підкреслити, що виявлення об'єктів інтелектуальної власності, не підтверджених правовими документами, не призводить до визнання надлишків. У цьому контексті Н.О. Любенко [12, с. 12] вказує, що у результаті проведення інвентаризації можуть виявлятися:

- об'єкти права інтелектуальної власності, які документально підтверджені, використовуються і обліковуються підприємством;

- об'єкти права інтелектуальної власності, які документально не підтверджені, але використовуються і обліковуються підприємством – підлягають ліквідації;

- права інтелектуальної власності, які документально підтверджені, обліковуються, але не використовуються через відсутність матеріального вираження – припинення обліку або створення нового матеріального носія;

- об'єкти права інтелектуальної власності, які документально не підтверджені, не обліковуються підприємством, але використовуються – підлягають ліквідації.

Для кожного з окреслених напрямків властива власна методика відображення результатів інвентаризації.

У контексті дослідження системи внутрішнього контролю нематеріальних активів важливим є розгляд її взаємозв'язку з внутрішнім аудитом. Вивчення сутності внутрішнього аудиту (табл. 5) дає ключове розуміння: внутрішній аудит і внутрішній контроль органічно пов'язані між собою, але ототожнювати їх неможна.

Стосовно співвідношення внутрішнього контролю та аудиту наведемо ключові позиції науковців з цього питання:

- Ю.В. Великий [1, с. 6] вважає, що внутрішній аудит є оцінкою надійності і ефективності існуючої системи внутрішнього контролю;

- Л.Г. Годована, Т.А. Бутинець [4] зазначають, що внутрішній аудит та внутрішній контроль є пов'язаними між собою, оскільки від ефективності провадження внутрішнього контролю на підприємстві залежить рівень показників, які надасть служба внутрішнього аудиту;

- на думку Л.Г. Столяр [6; с. 335], внутрішній контроль на підприємстві включає в себе як внутрішній аудит, так і внутрішньогосподарський контроль.

- Н.О. Любенко [12; с. 12] акцентує увагу на тому, що внутрішній аудит може бути на підприємстві лише незалежним, а внутрішній контроль таким не є. З огляду на це, пропонується відмовитись від ототожнення категорій «внутрішній контроль» і «внутрішній аудит».

З урахуванням думок науковців, спробуємо порівняти внутрішній контроль та внутрішній аудит нематеріальних активів (табл. 6).



Рис. 1. Етапи проведення інвентаризації нематеріальних активів
[систематизовано автором за джерелом [7, с. 131-132]]

Таблиця 5

Підходи до визначення поняття внутрішній аудит

Автор, джерело	Визначення
Інститут внутрішніх аудиторів [14]	Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультативних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність
Петрик О.А. [15, с. 16]	Внутрішній аудит – це перевірки, виконані всередині суб'єкта господарювання його працівниками (внутрішніми аудиторами) з метою надання необхідної інформації керівництву для прийняття управлінських рішень і здійснення внутрішнього поточного контролю
Бардаш С.В. [16, с. 6]	Внутрішній аудит слід розглядати як елемент системи контролю власника за діяльністю органу (суб'єкта) оперативного управління суб'єкта господарювання, організовану вищим органом управління (зборами власників/засновників/ акціонерів/уповноваженим органом (наглядовою радою))

Таблиця 6

Порівняльна характеристика внутрішнього контролю та аудиту НМА [узагальнено автором]

Ознака	Внутрішній контроль НМА	Внутрішній аудит НМА
Сутність	Це процес, запроваджений з метою забезпечення впевненості відносно дотримання встановлених законодавчих та внутрішніх вимог до використання та обліку нематеріальних активів, їх ефективності та результативності для підприємства.	Це один зі способів оцінки правомірності та ефективності використання нематеріальних активів з метою надання власникам достовірної інформації про фінансово-майновий стан підприємства в частині нематеріальних активів.
Ключова сфера	Дослідження всього спектру господарських операцій з нематеріальними активами.	Дослідження фінансової звітності в частині розкриття інформації про нематеріальні активи.
Часові межі здійснення	На постійній основі	На потребу власника
Суб'єкт здійснення	Функціональні керівники, бухгалтерія	Служба внутрішнього аудиту
Залежність	Підконтрольний з боку керівника	Незалежний
Характер здійснення	Попередній, поточний, наступний контроль (частково)	Наступний контроль

Відповідно, внутрішній контроль нематеріальних активів є більш комплексним поняттям, який здійснюється безперервно у процесі господарської діяльності з використанням нематеріальних активів. Внут-

рішній аудит є своєрідною оцінкою системи обліку та контролю нематеріальних активів і здійснюється за потреби, як правило, з орієнтацією на підтвердження достовірності фінансової звітності у частині немате-

ріальних активів.

На думку науковців [17, с. 204], значна частина помилок в обліку нематеріальних активів пов'язана саме з юридичними особливостями. Суворість вимог правового забезпечення нематеріальних активів повинна обов'язково враховуватися при побудові ефективної внутрішньої системи їх контролю. Крім того, система внутрішнього контролю повинна орієнтуватися й на інші типові помилки, зокрема:

- документальні помилки (відсутність первинних документів, недосконалість документообігу, відсутність правоохоронних документів);
- помилки в оцінці (капіталізація витрат, які по своїй суті є витратами періоду і навпаки, некоректна переоцінка нематеріальних активів);
- помилки в нарахуванні амортизації (нарахування амортизації на об'єкти з невизначеним строком амортизації; нарахування амортизації на об'єкти, строк використання яких вже вичерпаний).

ВИСНОВКИ

Таким чином, нематеріальні активи є доволі складним об'єктом контролю, адже вони не мають фізичної форми. Відповідно, основну увагу система внутрішнього контролю має акцентувати на перевірці документів, що підтверджують право власності на нематеріальні активи. Вдосконалення внутрішнього контролю нематеріальних активів необхідно здійснювати шляхом впливу на його складові елементи. Такі елементи можуть бути виокремлені відповідно до міжнародних моделей внутрішнього контролю, і головним чином, стандартів COSO.

Важливою формою внутрішнього контролю нематеріальних активів є інвентаризація, яка має фокусуватися на використанні специфічних процедур для їх ідентифікації та виявлення наявності. Застосування ефективних та своєчасних процедур внутрішнього контролю в поєднанні з внутрішнім аудитом здатні виявляти та вчасно нівелювати обліково-звітні помилки відносно нематеріальних активів, а також визначати вектор досягнення основних цілей підприємства через призму використання нематеріальних активів.

Перспективним напрямом подальших наукових досліджень є детальне вивчення контролю ефективності нематеріальних активів.

Список використаних джерел

1. Великий Ю.В. Внутрішній контроль і аудит в Україні. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 7. С. 5-7.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина I URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf
3. Воронко Р.М., Басіста І.А. Трактатування внутрішнього контролю та проблеми його застосування на підприємствах. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10 (3). С. 139-146.
4. Годована Л.Г., Бутинець Т.А. Внутрішній контроль та внутрішній аудит: схожість та відмінність. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/139/1/21.pdf>
5. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. ... д-ра. екон. наук: 08.00.09 / Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2011. 42 с.

2011. 42 с.

6. Столяр Л.Г. Внутрішньогосподарський контроль та внутрішній аудит у системі управління підприємством. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2010. Вип. 4. С. 334-338.

7. Старко І.Є. Особливості організації управлінського контролю нематеріальних активів. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2016. Вип. 1. С. 134-137.

8. Пальцун І.М., Тохтарова Н.М. Методологічний підхід до аудиту інформації про нематеріальні активи в межах міжнародних концепцій оцінки ефективності системи внутрішнього контролю. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. 2012. Вип. 9(3). С. 9-19.

9. Каменська Т.О., Редько О.Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб.; Наук. шк. аудиту, Нац. Центр Обліку та Аудиту. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 375 с.

10. Модель внутрішнього контролю COSO. URL: [https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/b3ee4ef4a4e9ca24c2257c210037e49a/aa6dcb289a036c48c225801e004e635f/\\$FILE/COSO%20presentation_v6.pdf](https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/b3ee4ef4a4e9ca24c2257c210037e49a/aa6dcb289a036c48c225801e004e635f/$FILE/COSO%20presentation_v6.pdf)

11. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2010. 18 с.

12. Любенко Н.О. Облік і контроль об'єктів права інтелектуальної власності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Київ. нац. економ. ун-т. Київ, 2013. 16 с.

13. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України №879 від 04.09.2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

14. Інститут внутрішнього аудиту України. URL: https://www.iaa.org.ua/?page_id=212.

15. Петрик О.А. Аудит: методологія та організація: монографія. Київ: КНЕУ, 2003. 260 с.

16. Бардаш С.В. Організаційно-правова ідентифікація внутрішнього контролю у приватному секторі економіки. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. 2013. № 4. С. 3-9.

17. Тарасенко Л.О. Особливості аудиту нематеріальних активів: аналітичні процедури та інспектування. Економічний аналіз. 2017. № 2. Т. 27. С. 201-208.

References

1. Velykyi Yu. V. Internal control and audit in Ukraine. Investment: practice and experience. 2017. № 7. pp. 5-7. (in Ukrainian).
2. International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services (2016-2017 edition). Part I. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf (in Ukrainian).
3. Voronko R.M., Basista I.A. Interpretation of internal control and problems of application for companies. Economic sciences. Ser.: Accounting and finance. 2013. Issue 10 (3). pp. 139-146. (in Ukrainian).
4. Hodovana L.H., Butynets T.A. Internal control and internal audit: similarity and difference. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/139/1/21.pdf>. (in Ukrainian).
5. Kamenska T.O. Internal audit: methodology and organization: abstract of thesis... doctor econ. sciences / National Academy of Statistics, Accounting and Audit. Kyiv, 2011. 42 p. (in Ukrainian).
6. Stoliar L.H. Internal control and internal audit in the enterprise management system. Bulletin of Chernivtsi Trade and Economics Institute. Economic sciences. 2010. Issue 4. pp. 334-338. (in Ukrainian).
7. Starko I.Ye. Particularities of management control organization of intangible assets. Socio-Economic Problems of

the Modern Period of Ukraine. 2016. Issue 1. pp. 134-137. (in Ukrainian).

8. Palstun I.M., Tokhtarova N.M. *Methodological approach to audit information on intangible assets with international concepts evaluation of effectiveness of internal control. Economic sciences. Ser.: Accounting and finance. 2012. Issue 9(3). pp. 9-19. (in Ukrainian).*

9. Kamenska T.O., Redko O.Yu. *Internal control and audit in the management: pract. tutorial. Scientific School of Audit, National Center for Accounting and Auditing. Kyiv: Publishing House «Information-analytical agency», 2015. 375 p. (in Ukrainian).*

10. *Model of internal control COSO. URL: [https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/b3ee4ef4a4e9ca24c2257c210037e49a/aa6dcb289a036c48c225801e004e635f/\\$FILE/COSO%20presentation_v6.pdf](https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/b3ee4ef4a4e9ca24c2257c210037e49a/aa6dcb289a036c48c225801e004e635f/$FILE/COSO%20presentation_v6.pdf). (in Ukrainian).*

11. Banasko T.M. *Accounting and control of intangible assets: evaluation and presentation: abstract of thesis... cand. econ. sciences / Zhytomyr State Technological University.*

Zhytomyr, 2010. 18 p. (in Ukrainian).

12. Lyubenok N.O. *Accounting and control of intellectual property objects: abstract of thesis, Phd in Economics / Kyiv National Economic University. Kyiv, 2013. 16 p. (in Ukrainian).*

13. *Regulations on inventory of assets and liabilities: Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 879 dated 04.09.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (in Ukrainian).*

14. *The Institute of Internal Audit of Ukraine. URL: https://www.iaa.org.ua/?page_id=212 (in Ukrainian).*

15. Petryk O.A. *Audit: methodology and organization: monograph. Kyiv: KNEU, 2003. 260 p. (in Ukrainian).*

16. Bardash S.V. *Organizational and legal identification of internal control in the private sector of the economy. The Journal of Zhytomyr State Technological University. Ser.: Economic sciences. 2013. № 4. pp. 3-9. (in Ukrainian).*

17. Tarasenko L.O. *Features of the auditing of intangible assets: analytical procedures and inspections. Economic analysis. 2017. № 2. Vol. 27. pp. 201-208. (in Ukrainian).*

ГНАТІВ

Оксана Богданівна
oksg1983@gmail.com

УДК 347.931

ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ПРО
ВИДАЧУ І ПРОДОВЖЕННЯ
ОБМЕЖУВАЛЬНОГО ПРИПISУ

ПРОЦІВ

Тетяна Васи́лівна
tanya.protsiv0@gmail.com

к.ю.н., доцент кафедри, THEU

PROCEEDINGS IN THE ISSUANCE CASES
AND RENEWAL OF THE LIMITATION
ORDER

студент, THEU

*HNATIV Oksana Bohdanivna – PhD in Law, Associate Professor of department, Ternopil National Economic University**PROTSIV Tetiana Vasylivna – student, Ternopil National Economic University*

Розглянуто справи видачі та продовження обмежувального припису. Розкрито спеціальні заходи протидії домашньому насильству та насильству за ознакою статі як нові способи тимчасового обмеження окремих майнових та особистих немайнових цивільних прав особи, висвітлюються підстави їх застосування. Досліджено поліцейський (адміністративний) порядок застосування термінового заборонного припису та судовий цивільний процесуальний порядок видачі обмежувального припису стосовно кривдника, розкриваються їх правова природа та недоліки. Визначено обов'язки особи, яка вчинила домашнє насильство, згідно з обмежувальними заходами.

* * *

Рассмотрены дела о выдаче и продлении ограничительного предписания. Раскрыты специальные меры по противодействию домашнему насилию и насилию по признаку пола как новые способы временного ограничения отдельных имущественных и личных неимущественных гражданских прав личности, освещаются основания их применения. Исследована полицейский (административный) порядок применения срочного запретного предписания и судебный гражданский процессуальный порядок выдачи ограничительного предписания относительно обидчика, раскрываются их правовая природа и недостатки. Определены обязанности лица, совершившего домашнее насилие, в соответствии с ограничительными мерами.

* * *

Issues of issuance and continuation of the restraining order have been considered. Special measures for combating domestic and gender-based violence are revealed as new ways of temporarily limiting individual property and personal non-property civil rights of a person, explaining the reasons for their application. The police (administrative) procedure for the application of the urgent restraining order and the judicial civil procedural procedure for issuing a restraining order against the offender were investigated, their legal nature and shortcomings were revealed. The responsibilities of the perpetrator of domestic violence under restrictive measures have been identified. Today, the problem of domestic violence is extremely important in society. Domestic or domestic violence is applied by one family member to another, thereby violating the constitutional rights and freedoms of the latter. Such deviant behavior significantly undermines social relations, devalues the concept of a family institution, and requires special attention from the legislator. Therefore, any manifestation of domestic violence should be immediately prevented. Women and children are the most abused, and men are the abusers. The issuance of a restraining order is a measure of influence against the abuser, which can only be taken in the interests of the victims and in the event of certain factors and risks. European and world standards. A restrictive injunction against an abuser is a measure of temporarily restricting the rights or duties of the perpetrator. This legal instrument is aimed at ensuring the safety of the victim.

Ключові слова: суд, обмежувальний припис, домашнє насильство**Ключевые слова:** суд, ограничительный предписание, домашнее насилие**Keywords:** court, restraining order, domestic violence

ВСТУП

На сьогодні проблема насильства в сім'ї є надзвичайно актуальною у суспільстві. Домашнє або сімейне насильство застосовується одним членом сім'ї відносно іншого, тим самим порушуючи конституційні права та свободи останнього. Така девіантна поведінка значно підриває суспільні відносини, знецінює поняття інституту сім'ї та потребує особливої уваги зі сторони законодавця. Тому будь-який прояв домашнього насильства має бути негайно попереджений. Найбільш цьому насильству піддаються жінки та діти, а кривдниками є чоловіки. Причинами для цього є різні фактори: напружена економічна ситуація в країні, особливості психологічної ситуації в сім'ї, постійне непорозуміння з боку іншого з подружжя, проблеми з

працевлаштуванням тощо. Вагомим внеском у протидію цьому ганебному явищу стало прийняття 11 травня 2011 р. Радою Європи Конвенції про запобігання насильству стосовно жінок і домашньому насильству і боротьбу з цими явищами, а також прийняття Закону України «Про запобігання та протидію домашньому насильству» № 5294. Видача обмежувального припису є заходом впливу на кривдника, який може вживатися лише в інтересах постраждалих осіб та у разі настання певних факторів і ризиків. Серед широкомасштабної системи заходів, спрямованих на охорону прав людини, актуальними є профілактика домашнього насильства та належне реагування на такі випадки відповідно до європейських і світових стандартів.

МЕТОЮ СТАТТІ є аналіз справ стосовно видачі та продовження обмежувального припису.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Під час дослідження теми статті використано такі методи юридичного аналізу: аналіз та системний підхід для з'ясування правової природи об'єкта дослідження, логічне узагальнення та виділення висновків. Методи застосовувались у їхньому гармонійному взаємозв'язку та взаємозалежності, що забезпечило об'єктивність та повноту дослідження.

РЕЗУЛЬТАТИ

Обмежувальний припис стосовно кривдника – один зі спеціальних заходів, нещодавно впроваджених в Україні задля протидії домашньому насильству. Закон України «Про запобігання та протидію домашньому насильству», що містить цю новелу, вступив у силу в січні 2018 р.

Видача обмежувального припису, як зазначає А.А. Вознюк, є заходом впливу на кривдника, який може вживатися лише в інтересах постраждалих осіб та у разі настання певних факторів і ризиків. Такого висновку дійшов Верховний Суд у складі колегії суддів Першої судової палати Касаційного цивільного суду у постанові від 21 листопада 2018 р. (касаційне провадження № 61-19328св18) в результаті перегляду справи № 756/2072/18 [4, с. 7].

Відповідно до п. 16 ст. 1 Закону України «Про запобігання та протидію домашньому насильству» *терміновий заборонний припис* – це спеціальний захід протидії домашньому насильству, що вживається уповноваженими підрозділами органів Національної поліції України як реагування на факт домашнього насильства та спрямований на негайне припинення домашнього насильства, усунення небезпеки для життя і здоров'я постраждалих осіб та недопущення продовження чи повторного вчинення такого насильства [1]. Цей припис виноситься у разі існування безпосередньої загрози життю чи здоров'ю постраждалої особи з метою негайного припинення домашнього насильства, недопущення його продовження чи повторного вчинення. Детальніше цей юридичний інструмент регламентований у ст. 25 цього Закону. Крім того, МВС України має розробити порядок винесення термінового заборонного припису.

К.Б. Левченко зазначає, що заходи, які можуть бути застосовані на підставі термінового заборонного припису, включають:

- 1) зобов'язання для кривдника (особи, яка вчинила домашнє насильство) залишити місце проживання (перебування) постраждалої особи;
- 2) заборону кривднику на вхід та перебування в місці проживання (перебування) постраждалої особи;
- 3) заборону кривднику в будь-який спосіб контактувати з постраждалою особою. Стосовно неповнолітніх кривдників, які мають спільне місце проживання (перебування) з постраждалою особою, зазначені перші два заходи не підлягають застосуванню [8, с. 62].

Необхідно наголосити, що Закон України «Про запобігання та протидію домашньому насильству» надає безпеці постраждалої особи першочерговий пріоритет навіть над майновими правами осіб на житло.

Тому в ч. 3 ст. 25 цього Закону передбачено можливість винесення термінового заборонного припису стосовно житлового приміщення, яке належить винятково кривднику, за умови, що таке житло є місцем спільного проживання (перебування) постраждалої особи та кривдника. Водночас поліція наділяється повноваженнями здійснити виселення кривдника з такого житлового приміщення, якщо терміновий заборонний припис передбачає зобов'язання залишити місце проживання (перебування) постраждалої особи, а кривдник відмовляється добровільно його залишити [7].

Як зазначили А.В. Запорожцев, А.В. Лабунь та Д.Г. Забрда, реалізуючи державну політику в зазначеній сфері, Україна 7 листопада 2011 р. підписала Конвенцію Ради Європи про запобігання насильству стосовно жінок і домашньому насильству та боротьбу з цими явищами [10, с. 246]. 14 листопада 2016 р. Президент України Петро Порошенко вніс до парламенту проект закону «Про ратифікацію Конвенції Ради Європи про запобігання насильству стосовно жінок і домашньому насильству та боротьбу з цими явищами» (Стамбульської конвенції) № 01191 [2]. Однак станом на сьогодні зазначена Конвенція так і не ратифікована Україною. Разом із тим народними депутатами України підтримано проект закону про внесення змін до деяких законів України у зв'язку з ратифікацією Конвенції Ради Європи про запобігання насильству стосовно жінок і домашньому насильству та боротьбу з цими явищами, який підписано Президентом України 4 січня 2018 р. [3].

Закон України «Про запобігання та протидію домашньому насильству» розглядає обмежувальний припис стосовно кривдника як встановлений у судовому порядку захід тимчасового обмеження прав чи покладення обов'язків на особу, яка вчинила домашнє насильство, що спрямований на забезпечення безпеки постраждалої особи [1].

Аналізуючи міжнародний досвід, В.С. Харламов простежує більш жорстке заборонне реагування на випадки домашнього насильства. Так, наприклад, у Португалії передбачається заборона кривднику контактувати з потерпілою від домашнього насильства особою, у тому числі передбачено можливість виселення агресора з місця проживання (максимально на 2 роки). Цей захід може встановлюватись як додатковий до 2 років. А з 2006 р. з метою ефективнішого впровадження цих норм на осіб, які вчинили домашнє насильство та були виселені з місця спільного проживання, може бути одягнутий електронний браслет [11, с. 38].

У Швеції ще в 1988 р. набув чинності Акт про заборонний ордер, яким передбачено надання захисту постраждалим, яким погрожують, яких переслідують чи утискають. Він забороняє кривдникам мати контакти чи відвідувати постраждалих, коли існує ризик переслідування, утисків чи інших кримінальних дій. У випадку порушення заборонного ордера передбачено таку відповідальність, як штраф або ув'язнення строком до 1 року [11, с. 38].

У Сполучених Штатах Америки основним підходом до реагування на випадки насильства в сім'ї є контроль, який має забезпечити обов'язкове реагування. Законодавство США також передбачає охоронні ор-

дери, в яких постраждала особа називається позивачем, а особа, яка вчинила насильство в сім'ї, – відповідачем. Зазначений ордер може бути виданий двома шляхами: у цивільному суді (окремо чи одночасно з іншою цивільною процедурою, наприклад розлученням) або в кримінальному суді – у зв'язку з кримінальним звинуваченням особи [11, с. 39].

Отже, приведемо приклад рішення суду стосовно обмежувального припису. Заявниця звернулася до суду із заявою про видачу обмежувального припису, посиляючись на те, що її чоловік вчиняє домашнє насильство стосовно неї, жорстко поводить з дітьми, не забезпечує їх матеріально, переслідує та погрожує фізичною розправою, створює умови, які негативно впливають на емоційний та психологічний стан дітей. У зв'язку з цим заявниця просила суд видати обмежувальний припис, спрямований на забезпечення безпеки постраждалих осіб, строком на шість місяців, яким визначити певні заходи тимчасового обмеження прав особи, яка вчинила домашнє насильство, та покладення на неї обов'язків [7].

Відмовляючи у задоволенні заяви, суд першої інстанції, з висновком якого погодився апеляційний суд, вважав, що вимоги заявниці не підтверджені доказами у справі. Крім того, між сторонами існує спір стосовно визначення місця проживання, порядку та способу спілкування з дітьми, їх виховання, оскільки заявниця разом з малолітніми дітьми виїхала з постійного місця їх проживання та перешкоджає батькові у спілкуванні з ними. Беззаперечних доказів на підтвердження вчинення домашнього насильства у розумінні Закону України «Про запобігання та протидію домашньому насильству» заявниця до суду не надала, а тому підстав вважати, що наявні ризики настання тяжких наслідків для заявниці та малолітніх дітей у зв'язку з відмовою суду у видачі обмежувального припису немає.

Верховний Суд погодився з таким висновком судів попередніх інстанцій, роз'яснивши судам підстави для звернення та умови для застосування обмежувального припису.

Видача обмежувального припису здійснюється шляхом ухвалення рішення суду у порядку окремого *провадження*, для цілей чого розділ IV ЦПК доповнено новою главою 13.

Ю.А. Гайдук зауважує, що *заява про видачу обмежувального припису* подається до суду за місцем проживання (перебування) особи, яка постраждала від домашнього насильства або насильства за ознакою статі, а якщо зазначена особа перебуває у закладі, що належить до загальних чи спеціалізованих служб підтримки постраждалих осіб, – за місцезнаходженням цього закладу. У заяві про видачу обмежувального припису повинно бути зазначено:

- 1) найменування суду, до якого подається заява;
- 2) ім'я (прізвище, ім'я та по батькові) заявника та заінтересованої особи, їх місце проживання чи перебування, поштовий індекс, відомі номери засобів зв'язку та адреси електронної пошти, у разі якщо заява подається особою, зазначеною у п.п. 3 і 4 ч. 1 ст. 350-2 ЦПК України, – процесуальне становище особи, яка подає заяву, із зазначенням її імені (прізвища, імені та по батькові), місця проживання чи пере-

бування, поштового індексу, відомих номерів засобів зв'язку та адреси електронної пошти, а також ім'я (прізвище, ім'я та по батькові) дитини або недієздатної особи, в інтересах якої подається заява, місце її проживання чи перебування, поштовий індекс, відомі номери засобів зв'язку та адреси електронної пошти; Заінтересованими особами у справах про видачу обмежувального припису є особи, стосовно яких подано заяву про видачу обмежувального припису;

3) обставини, що свідчать про необхідність видачі судом обмежувального припису, та докази, що їх підтверджують [6, с. 17].

Обставинами, що свідчать про необхідність видачі судом обмежувального припису є факти вчинення кривдником одного з видів насильства передбачених ст. 1 Закону України «Про запобігання та протидію домашньому насильству» [1].

Доказами, що підтверджують дані обставини можуть бути матеріали, якими підтверджується наявність *провадження* (кримінального чи про адміністративне правопорушення) відносно особи, яка вчинила домашнє насильство, винесення термінового заборонного припису, інформації про внесення відомостей до Єдиного державного реєстру випадків домашнього насильства, роздруківки текстових повідомлень, копії заяви до поліції тощо.

У разі неможливості надати зазначені докази, до заяви може бути додано клопотання про їх витребування.

ВИСНОВКИ

Обмежувальний припис стосовно кривдника є заходом тимчасового обмеження прав чи покладення обов'язків на особу, яка вчинила домашнє насильство. Даний правовий інструмент спрямований на забезпечення безпеки постраждалої особи.

Для вдосконалення цивільно-правових норм стосовно протидії домашньому насильству вітчизняному законодавцю необхідно, насамперед, ратифікувати відповідні міжнародно-правові акти та імплементувати їх норми, спрямовані на захист від домашнього насильства, а також встановити кримінальну відповідальність за більш широке коло посягань проти життя, здоров'я, честі, статевої недоторканності, які можуть бути застосовані в сім'ї.

Список використаних джерел

1. Про запобігання та протидію домашньому насильству: Закон України з 11.01.2018 р. №5294. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2229-19>
2. Про ратифікацію Конвенції Ради Європи про запобігання насильству стосовно жінок і домашньому насильству та боротьбу з цими явищами: Закон України з 06.12.2017 № 2227-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2227-19>
3. Про внесення змін до Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України з метою реалізації положень Конвенції Ради Європи про запобігання насильству стосовно жінок і домашньому насильству та боротьбу з цими явищами: Закон України 2227-VIII від 11.01.2019 р. Верховна Рада України. Голос України від 11.01.2019. № 6.
4. Вознюк А.А. Кримінальна відповідальність за домашнє насильство: актуальні питання теорії та практики. Форум права. 2019. № 2. С. 6-14.
5. Гайдук Ю.А. Попередження домашнього насильства у

національному та міжнародному законодавстві. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2016. Вип. 3. С. 152.

6. Глава держави підписав Закон про запобігання та протидію домашньому насильству. Президент України: офіц. сайт. URL: <http://www.president.gov.ua/news/glava-derzhavi-pidpisav-zakon-prozapobigannya-ta-protidiyu-45354>

7. Горбова Г.О. Адміністративно-правове регулювання протидії насильству в сім'ї : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2016. 17 с.

8. Левченко К.Б. Терміновий заборонний та обмежувальний приписи як спеціальні форми реагування на випадки домашнього насильства: міжнародний досвід і національна практика. Право і Безпека. 2018. № 4. С. 60-65.

9. Лошицький М.В. Нові способи тимчасового обмеження окремих цивільних прав: спеціальні заходи щодо протидії домашньому насильству і насильству за ознакою статі та спеціальний поліцейський і цивільний-процесуальний порядок видачі термінового заборонного та обмежувального приписів. Судова апеляція. 2017. № 4. С. 65-76.

10. Насильство в сім'ї та діяльність органів внутрішніх справ щодо його подолання: навч.-метод. посіб. / А.В. Запорожцев та ін. Київ : Ун-т «Україна», 2012. 246 с.

11. Харламов В.С. Институт охрannого ордера в зарубежном законодательстве как инструмент защиты личности от внутрисемейного насилия. Криминология: вчера, сегодня, завтра. 2014. № 1 (32). С. 38. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/institut-ohrannogo-ordera-v-zarubezhnom-zakonodatelstvekak-instrument-zaschity-lichnosti-ot-vnutrisemeynogo-nasiliya>

12. Цивільний процесуальний кодекс України. Відомості Верховної Ради України, ВВР, 2018, № 46. ст. 371

References

1. On the Prevention and Countering of Domestic Violence: Law of Ukraine of January 11, 2018 # 5294. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2229-19> (in Ukrainian)

2. Ratification of the Council of Europe Convention on the Prevention and Combating of Violence against Women and Domestic Violence: Law of Ukraine of 06.12.2017 No. 2227-

VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2227-19> (in Ukrainian)

4. Vozniuk A.A. Criminal liability for domestic violence: current issues of theory and practice. The forum is right. 2019. № 2. pp. 6-14. (in Ukrainian)

5. Haiduk Yu.A. Prevention of Domestic Violence in National and International Legislation. Actual problems of domestic jurisprudence. 2016. Issue 3. P. 152. (in Ukrainian)

6. The Head of State signed the Law on Prevention and Countering Domestic Violence. President of Ukraine: Off. site. URL: <http://www.president.gov.ua/news/glava-derzhavi-pidpisav-zakon-prozapobigannya-ta-protidiyu-45354> (in Ukrainian)

7. Horbova H.O. Administrative and Legal Regulation of Combating Domestic Violence: Abstract. diss. ... cand. law sciences: 12.00.07. Kyiv, 2016. 17 p. (in Ukrainian)

8. Levchenko K.B. Urgent prohibitive and restrictive prescriptions as special forms of response to cases of domestic violence: international experience and national practice. Law and Security. 2018. № 4. pp. 60-65. (in Ukrainian)

9. Loshytskyi M.V. New ways of temporarily restricting individual civil rights: special measures to counter domestic and gender-based violence and special police and civil procedural procedures for issuing urgent restraining and restraining orders. Judicial appeal. 2017. № 4. pp. 65-76. (in Ukrainian)

10. Domestic Violence and the Activities of the Internal Affairs Bodies to Address It: tutorial / A.V. Zaporozhtsev et al. Kyiv: Univ. "Ukraine", 2012. 246 p. (in Ukrainian)

11. Kharlamov V.S. Institute of Security Order in Foreign Legislation as a Tool for Protecting a Person from Domestic Violence. Criminology: yesterday, today, tomorrow. 2014. № 1 (32). P. 38. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/institut-ohrannogo-ordera-v-zarubezhnom-zakonodatelstvekak-instrument-zaschity-lichnosti-ot-vnutrisemeynogo-nasiliya> (in Ukrainian)

12. Code of Civil Procedure of Ukraine. Verkhovna Rada of Ukraine, 2018, № 46. Art. 371 (in Ukrainian)

ПОТАПОВА

Наталя Олександрівна
potapova.natalya.a@gmail.com

УДК 658.784:657

ЮРЧЕНКО

Євгеній Петрович

АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ
ДОСЛІДЖЕННЯ ВИРОБНИЦТВА ТА
РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ
ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВАмагістр, Харківський інститут
фінансів КНТЕУк.е.н., доцент кафедри,
Харківський інститут фінансів
КНТЕУANALYTICAL ASPECTS OF RESEARCH
PRODUCTION AND SALES OF FINISHED
PRODUCTS OF INDUSTRIAL
ENTERPRISES**POTAPOVA Natalia Oleksandrivna** – PhD in Economics, Associate Professor of department, Kharkiv Trade and Economic Institute of KNTUEU**YURCHENKO Yevhenii Petrovych** – master, Kharkiv Trade and Economic Institute of KNTUEU

Статтю присвячено дослідженню базових теоретичних засад аналізу випуску та реалізації готової продукції промислового підприємства. Вивчено основні напрями його проведення. Визначено положення аналізу якості продукції в загальній системі економічного аналізу випуску та реалізації готової продукції промислового підприємства. З'ясовано теоретичний зміст і значення окремих категорій аналізу якості виробленої готової продукції. Досліджено методи, які можуть бути використані для визначення деяких показників якості продукції.

* * *

Статья посвящена исследованию базовых теоретических основ анализа выпуска и реализации готовой продукции промышленного предприятия. Изучены основные направления его проведения. Определены положения анализа качества продукции в общей системе экономического анализа выпуска и реализации готовой продукции промышленного предприятия. Выяснено теоретический смысл и значение отдельных категории анализа качества произведенной готовой продукции. Исследованы методы, которые могут быть использованы для определения некоторых показателей качества продукции.

* * *

Introduction. The deepening of the crisis in the financial sphere, combined with increased competition in the markets for the products of the machine-building industry, leads to their orientation, first of all, to the possible sales volumes rather than production. In such circumstances, the main task of the enterprises is to provide the highest possible demand for high quality products. The economic efficiency of an industrial enterprise is directly related to the increase in production volumes and the constant increase in its quality. Thus, the economic analysis of the production and sale of finished products of the enterprises of the machine-building industry is very relevant today.

Purpose. The purpose of the study is to investigate the theoretical foundations and practical features of the process of analyzing the output of finished products of the enterprises of the machine-building industry and to identify possible directions for its improvement.

Results. The article is devoted to the research of the basic theoretical principles of the analysis of production and sale of finished products of an industrial enterprise. The basic directions of its realization are studied. The provisions of the analysis of product quality in the general system of economic analysis of production and sale of finished products of industrial enterprise are determined. The theoretical content and significance of the individual categories of quality analysis of manufactured finished products are clarified. Methods that can be used to determine some product quality indicators are explored.

Conclusion. Analysis of the quality of finished products within the framework of the analysis of its production and sale plays an important role in the economic activity of the enterprise. The very analysis provides a high level of management of the enterprise and planning of its development in modern conditions of competitive markets. Thus, the research of theoretical and practical features of the analysis of production and sale of finished products in the management system of industrial enterprises of Ukraine needs further in-depth attention.

Ключові слова: готова продукція, якість, аналіз, показники якості, методи визначення показників

Ключевые слова: готовая продукция, качество, анализ, показатели качества, методы определения показателей

Keywords: finished products, quality, analysis, quality indicators, methods of determining indicators

ВСТУП

Поглиблення кризових явищ у фінансовій сфері у поєднанні з підвищеною конкуренцією на ринках збуту продукції підприємств машинобудівної промисловості призводить до їх орієнтації, насамперед, на можливі обсяги реалізації, а не виробництва продукції. У таких умовах головним завданням підприємств стає максимально можливе забезпечення платоспроможного попиту високоякісною продукцією. Економічна ефек-

тивність діяльності промислового підприємства безпосередньо пов'язана зі збільшенням обсягів виробництва продукції та постійним зростанням її якості. Таким чином, економічний аналіз виробництва та реалізації готової продукції підприємств машинобудівної промисловості є на сьогодні дуже актуальним.

Різним аспектам цієї проблематики присвячені роботи вітчизняних вчених та зарубіжних вчених: М.С. Абрютіна, В.І. Ганін, Б.Є. Грабовецький, Є.П. Гна-

тенко, В.М. Івахненко, Г.І. Кіндрацька, В.О. Литовченко, І.Ф. Прокопенко, Г.В. Савицька, М.Г. Чумаченко, Т.Л. Кельдер.

МЕТА РОБОТИ полягає у дослідженні теоретичних засад та практичних особливостей процесу аналізу випуску готової продукції підприємств машинобудівної промисловості і визначення можливих напрямів для його вдосконалення.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Теоретичною і методологічною основою статті виступають дослідження вітчизняних та іноземних фахівців у галузі обліку, нормування та аналізу господарської діяльності підприємств, а також законодавчі акти і нормативні документи Президента України, Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України з економічних питань. У проведенні дослідження використані методи діалектичного аналізу та синтезу, логічний і історичний підходи, а також, методи логічного узагальнення, порівняння та формалізації.

РЕЗУЛЬТАТИ

Для досягнення максимального економічного ефекту стратегія виробництва та реалізації продукції промислових підприємств повинна базуватися на результатах поглибленого економічного аналізу.

Головною метою аналізу виробництва та реалізації готової продукції є збільшення прибутку підприємства за рахунок виявлення та мобілізації наявних резервів для розширення частки присутності на ринку.

Досягнення цієї мети стає можливим шляхом аналізу конкурентних позицій підприємства та його здатності до швидкого маневрування ресурсами у разі зміни кон'юнктури ринку.

Аналіз показників виробництва і реалізації продукції здійснюється за наступними напрямками:

аналіз обсягу та динаміки випуску продукції;

оцінка асортименту та структури виробництва й реалізації продукції;

аналіз рівномірності та ритмічності виробництва і реалізації продукції;

оцінка якості готової продукції [4].

Якість продукції є однією з найскладніших і багатопланових категорій, з якою зустрічається людина. Стосовно підприємства – це один з найважливіших чинників конкурентоспроможності їх продукції. Тому забезпечення відповідної якості продукції охоплює комплекс задач, які вирішують протягом всього циклу у системі створення й освоєння нової техніки, виробничого й експлуатаційного циклу, враховуючи водночас життєвий цикл продукції. Однак, у рамках єдиної задачі забезпечення якості продукції на кожному із названих циклів є свої часткові задачі і свої методи їх вирішення [1].

Якість продукції – сукупність її властивостей, які обумовлюють придатність задовольняти певні потреби населення, окремих підприємств і економіки загалом відповідно до призначення продукції.

Якість продукції встановлюється ще на етапі науково-дослідних, проектно-конструкторських і технологічних розробок.

Властивості, що визначають якість продукції, можуть характеризуватися цілим рядом параметрів.

Параметрами якості є кількісні характеристики якості, вимірювані в фізичних одиницях (міцність, термостійкість, корозійна стійкість матеріалу; точність, чистота поверхні, вага деталі; продуктивність, потужність, габарити).

Ознаки якості продукції – це ті якісні характеристики, які неможливо безпосередньо виміряти.

Відносні показники якості виражаються у балах, частках одиниці, відсотках.

Параметри, ознаки та відносні показники якості об'єднуються загальним поняттям показників якості – кількісними характеристиками властивостей продукції. Параметри якості, як правило, переходять у показники безпосередньо зі своєю величиною і розмірністю. Ознаки трансформуються або в параметри, або в відносні показники [3].

Номенклатура показників якості підрозділяється на цілий ряд груп: показники призначення, показники надійності, ергономічні показники, естетичні показники, показники технологічності, показники транспортельності, показники стандартизації та уніфікації, патентно-правові показники, екологічні показники, показники безпеки, економічні показники.

Вибір номенклатури показників – дуже відповідальний процес. Оскільки кожен вид продукції має безліч характеристик, для оцінки якості вибирається мінімальна, але достатня кількість показників, що характеризують найбільш суттєві властивості виробів відповідно до їх призначення.

Для визначення значень показників якості використовуються наступні методи.

Інструментальний метод заснований на інформації, що одержана з використанням технічних засобів.

Реєстраційний метод заснований на виявленні та підрахунку кількості будь-яких подій, предметів, витрат.

Значення показників, які були встановлені експериментальним і реєстраційним методами, несуть об'єктивний характер і використовуються для більшості показників згідно з номенклатурою.

Органолептичний метод заснований на інформації, що була отримана за допомогою органів почуттів. Точність і достовірність значень, одержуваних органолептичним методом, несуть суб'єктивний характер.

Експертний метод передбачає встановлення значень показників на основі рішень, прийнятих висококваліфікованими фахівцями – експертами, які беруть участь у створенні, виготовленні та експлуатації аналогічних виробів.

Соціологічний метод – різновид експертного. Значення показників визначається шляхом збору і обробки думок споживачів продукції.

Розрахунковий метод застосовується для обчислення значень показників на основі відомих функціонально-аналітичних і статистичних залежностей і даних отриманих іншими методами [2].

Показники якості поділяються на одиничні та комплексні. Одиничний показник характеризує одну, як правило, елементарну властивість продукції. Якщо одиничний показник характеризує основну властивість продукції, він називається головним.

Комплексний показник узагальнює групу одиничних показників (груповий показник) або всі одиничні показники відповідно до обраної номенклатури (уза-

гальнений показник).

Інтегральний показник – це відношення обсягу роботи, що виконується виробом (корисний ефект), до витрат, які необхідні для виконання цієї роботи.

Показник, за яким прийнято оцінювати якість продукції, називається визначальним. Їм може бути головний, груповий або узагальнений, інтегральний показник.

Значення комплексних показників можуть визначатися будь-яким з раніше перерахованих методів, але частіше за все вони розраховуються за значеннями одиничних показників. Водночас використовуються аналітичні і статистичні залежності.

Прикладом використання аналітичної залежності служить розрахунок інтегрального показника якості виробу Кі за однією з двох формул:

$$K_i = \frac{\Pi}{(Z_c \times \varphi(T) + Z_e)}, \quad (1)$$

$$K_i = \frac{(Z_c \times \varphi(T) + Z_e)}{\Pi}, \quad (2)$$

де Π – річний корисний ефект від експлуатації виробу, натур. од.;

Z_c – витрати на створення виробу або його балансова вартість, оптова ціна, грн;

Z_e – річні експлуатаційні витрати, грн;

$\varphi(T)$ – коефіцієнт приведення одноразових витрат до одного року експлуатації виробу.

$$\varphi(T) = \frac{E_n \times (1 + E_n)^{T-1}}{(1 + E_n)^T - 1}, \quad (3)$$

де T – термін служби виробу, років;

E_n – нормативний коефіцієнт ефективності капітальних вкладень.

ВИСНОВКИ

Аналіз якості готової продукції в рамках аналізу її виробництва та реалізації відіграє важливу роль у господарській діяльності підприємства. Саме проведення аналізу забезпечує високий рівень управління підприємством та планування його розвитку у сучасних умовах конкурентних ринків. Таким чином, дослідження теоретичних та практичних особливостей аналізу виробництва та реалізації готової продукції в системі управління промисловими підприємствами України потребують подальшої поглибленої уваги.

Список використаних джерел

1. Аналіз виробництва продукції. URL: <http://www.ekonomikam.com/ecfins-1508-1.html>
2. Гнатенко Є.П. Аналіз збалансованості обсягів виробництва та реалізації продукції на підприємстві. Ефективна економіка: електрон. наук. фахове вид. 2013. Вип 9. URL: <http://www.ekonometry.nayka.com.ua/?op=1&z=2310>
3. Грабовецький Б.С. Економічний аналіз: навч. посіб. /Київ: Центр учбової літератури, 2015. 256 с.
4. Прокопенко І.Ф., Ганін В.І. Методика і методологія економічного аналізу: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 430 с.

References

1. Product Production Analysis. URL: <http://www.ekonomikam.com/ecfins-1508-1.html> (in Ukrainian)
2. Hnatenko Ye.P. Analysis of the balance of production and sales at the enterprise. An efficient economy. 2013. Issue 9. URL: <http://www.ekonometry.nayka.com.ua/?op=1&z=2310> (in Ukrainian)
3. Hrabovetskyi B.Ye. Economic Analysis: tutorial / Kyiv: Center for Educational Literature, 2015. 256 p. (in Ukrainian)
4. Prokopenko I.F., Hanin V.I. Methods and methodology of economic analysis: tutorial. Kyiv: Center for Educational Literature, 2008. 430 p. (in Ukrainian)

ШУММихайло Анатолійович
Kaf.oblik.hif@gmail.com**ЯКИМЕНКО**Оксана Євгенівна
oeyakimenko@gmail.com**ЛИМАР**

Катерина Геннадіївна

к.е.н., доцент, завідувач кафедри,
Харківський інститут фінансів
КНТЕУстарший викладач, Харківський
інститут фінансів КНТЕУстудент, Харківський інститут
фінансів КНТЕУ

УДК 657.286.3

ОРГАНІЗАЦІЯ ВИКОРИСТАННЯ ТА ОБЛІКУ КОРПОРАТИВНИХ БАНКІВСЬКИХ ПЛАТІЖНИХ КАРТОК**ORGANIZATION OF USE AND ACCOUNTING OF CORPORATE BANKING CARDS****SHUM Mykhailo Anatoliiovych** – PhD in Economics, Associate Professor, Kharkiv Trade and Economic Institute of KNTU**YAKYMENKO Oksana Yevheniivna** – Senior Lecturer, Kharkiv Trade and Economic Institute of KNTU**LYMAR Kateryna Hennadiivna** – student, Kharkiv Trade and Economic Institute of KNTU

У статті визначено нормативно-правові засади організації операцій з банківськими платіжними картками на підприємствах та порядок бухгалтерського обліку таких операцій. Мета дослідження полягає в розкритті нормативно-правового забезпечення організації використання та обліку електронних платіжних засобів, а саме: корпоративних банківських платіжних карток. У статті розкрито поняття платіжної картки, порядок та обмеження її використання, особливості відображення в обліку операцій з корпоративними банківськими платіжними картками (як носія інформації, так і коштів, що зберігаються на такому рахунку).

* * *

The article defines the legal framework for the organization of transactions with bank payment cards at enterprises and the accounting procedure for such transactions. In Ukraine, the number of non-cash transactions in 2018 increased by almost 33.0% compared to 2017 and amounted to 3.1 billion units, while the volume - by 55.4% and reached UAH 1 297 billion. As of 2018, the share of non-cash transactions using payment cards issued by Ukrainian banks reached 45.1%. It is 5.8 in. This is higher than in 2017 (39.3%). Such a positive trend is associated with a steady increase in demand for non-cash transactions among Ukrainians and the promotion of innovative financial services. At the same time, there are a number of questions regarding the proper organization of transactions with modern electronic payment facilities at enterprises, especially regarding the documentation of transactions on the use and control of funds from corporate bank payment cards.

The purpose of the study is to disclose the legal framework for the organization of the use and accounting of electronic payment means, namely: corporate bank payment cards. The concept of payment card, the procedure and restrictions on its use have been revealed in the article: yes, a corporate bank card, like any payment card, is an electronic payment method that can be used (as well as to perform card account transactions) after current account client will enter into an appropriate agreement with the bank. When making payment card transactions, the legal restrictions on its use should be considered: it is not possible to receive salaries, other payments of a social nature; make payments on foreign trade contracts (contracts); to make foreign investments in Ukraine and investments of residents abroad.

Among the features of recording in the account of transactions with corporate bank payment cards should be divided their account as the medium of information (on the balance sheet account on account 08) and the funds stored in such account (for this exclude subaccount 313). Thus, the study found that corporate card accounts have the same rules of use as those for a regular business entity account, but there are a number of restrictions on the direction of use of such cards. Documenting transactions at all stages of the accounting process, from issuing the card to reporting on the use of funds from such card, is essential for the accounting of such cards.

Ключові слова: електронний платіжний засіб, платіжна картка, законодавча база, документація, рахунки бухгалтерського обліку

Key words: electronic payment instrument, payment card, legal basis, documentation, accounting accounts

ВСТУП

Станом на 1 січня 2019 р. українські банки емітували майже 59,4 млн. платіжних карток. Усього в 2018 р. держателі платіжних карток українських банків здійснили 3,9 млрд. операцій, що на 26,7 % більше, ніж у 2017 р., а їх обсяг збільшився на 35,4 % та склав майже 2877 млрд. грн. Кількість безготівкових операцій за цей період зросла майже на 33,0 % порівняно з 2017 р. і становила 3,1 млрд. шт., а обсяг – на 55,4 %

та досяг 1 297 млрд. грн. Частка обсягу безготівкових операцій із використанням платіжних карток, емітованих українськими банками, за підсумками 2018 р. досягла 45,1 %. Це на 5,8 в.п. більше порівняно з результатами 2017 р. (39,3%). Такий позитивний тренд пов'язаний зі стабільним підвищенням попиту на безготівкові операції серед українців та популяризацією інноваційних фінансових сервісів [1].

Водночас існує низка питань відносно правильної організації операцій з сучасними електронними пла-

тіжними засобами на підприємствах, особливо у частині документального оформлення операцій з використання та контролю за коштами з корпоративних банківських платіжних карток.

Теоретичну основу дослідження питань організації обліку операцій на рахунках в банках склали нормативно-правові акти, наукові праці зарубіжних та вітчизняних вчених, таких як: А.Б. Борисов, Р.П. Дянів, Й.С. Завадський, А.Г. Загородній, В.Г. Золотогоров, Г.О. Партин, М.І. Савлук, В.С. Сухарський, А.І. Щетинін та інші.

МЕТА РОБОТИ полягає у дослідженні нормативно-правового забезпечення організації використання та обліку електронних платіжних засобів, а саме корпоративних банківських платіжних карток.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічним та інформаційним підґрунтям статті виступають наукові праці, матеріали Інтернет-сервісів з питань бухгалтерського обліку, нормативно-законодавчі акти тощо.

Під час проведення дослідження використані методи аналізу, логічного узагальнення, порівняння, діалектичного аналізу.

РЕЗУЛЬТАТИ

Станом на 01.01.2019 в Україні працювало 73 банки – учасники карткових платіжних систем [1]. Банківські установи під час випуску карт повинні користуватися нормами чинного законодавства.

Основними нормативно-правовими актами, що регламентують випуск та використання платіжних карт в Україні, є:

1. Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 05.04.2001 р. № 2346.

2. Положення про порядок емісії електронних платіжних засобів і здійснення операцій з їх використанням, затверджене постановою Правління НБУ від 05.11.2014 р. № 705.

3. Інструкція про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492.

Відповідно до Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» електронний платіжний засіб – це платіжний інструмент, який надає його держателю можливість за допомогою платіжного пристрою отримати інформацію про належні держателю кошти та ініціювати їх переказ. А платіжна картка – це електронний платіжний засіб у вигляді емітованої в установленому законодавством порядку пластикової чи іншого виду картки, що використовується для ініціювання переказу коштів з рахунку платника або з відповідного рахунку банку з метою оплати вартості товарів і послуг, перерахування коштів зі своїх рахунків на рахунки інших осіб, отримання коштів у готівковій формі у касах банків через банківські автомати, а також здійснення інших операцій, передбачених відповідним договором [2].

Користувачем електронного платіжного засобу може бути юридична або фізична особа. Банк-емітент має право надавати суб'єктам господарювання корпоративні електронні платіжні засоби.

Таким чином, корпоративна банківська картка (як і будь-яка платіжна картка) є електронним платіжним засобом, використовувати який можливо (як і здійснювати операції за картковим рахунком) після того, як клієнт – власник поточного рахунку (у випадку з корпоративною карткою це – юридична особа або підприємець) укладе відповідний договір з банком. У такому договорі банк зобов'язаний, зокрема, зазначити види платіжних операцій, які користувач має право здійснювати з використанням електронного платіжного засобу, правила та максимальний строк їх виконання [4].

Зважаючи на вищесказане, можна зробити висновок, що для карткового рахунку установлені такі ж правила використання, як і для звичайного рахунку суб'єктів господарювання

Водночас слід зважати, що кошти з поточного рахунку юридичної особи не можуть бути використані за допомогою електронного платіжного засобу для: одержання заробітної плати; інших виплат соціального характеру; здійснення розрахунків за зовнішньоторговельними договорами (контрактами); здійснення іноземних інвестицій в Україну та інвестицій резидентів за її межі.

Корпоративні банківські рахунки найчастіше використовують для розрахунків для відряджень та забезпечення господарських потреб. Для підтвердження витрат, понесених працівником під час відрядження чи у господарських цілях, він повинен, окрім відповідних підтвердних (первинних) документів (рахунків готелів, проїзних квитків й інших первинних документів), подати разом з авансовим звітом документи, що підтверджують здійснені за допомогою платіжних карток розрахунки, а саме:

- квитанції платіжного термінала;
- чеки банкомата;
- сліпи;

– інші документи за операціями з використанням електронних платіжних засобів у паперовій формі.

Перелічені документи складаються та друкуються державною мовою за місцем проведення операції у такій кількості примірників, яка потрібна для всіх учасників операції. У разі якщо працівник знімав аванс із картрахунку, то разом з авансовим звітом слід подати документи про одержання готівки з поточного рахунку (чек банкомату, копію видаткового ордера, довідки за встановленими формами, сліп, квитанцію торговельного термінала тощо).

Документальне оформлення операцій із застосуванням платіжних карток, емітованих банками-резидентами, здійснюється відповідно до норм чинного законодавства. Документи за операціями з використанням електронних платіжних засобів та інші документи, що застосовуються в платіжних системах для платіжних операцій з використанням електронних платіжних засобів, можуть бути в паперовій та/або електронній формі. Водночас єдина форма для таких документів відсутня – форми документів за операціями з використанням електронних платіжних засобів (квитанції платіжного термінала, чек банкомата, сліп та інші документи) встановлюються правилами платіжних систем, але вони повинні містити обов'язкові

реквізити, визначені Положенням № 705.

Документи платіжних систем обов'язково мають містити такі реквізити:

- ідентифікатор еквайра та торговця або інші реквізити, що дають змогу їх ідентифікувати;
- ідентифікатор платіжного пристрою;
- дату і час здійснення операції;
- суму та валюту операції;
- суму комісійної винагороди;
- реквізити електронного платіжного засобу, дозволені правилами безпеки платіжної системи;
- вид операції;
- код авторизації або інший код, що ідентифікує операцію в платіжній системі [3].

Крім того, зауважимо: корпоративна платіжна картка є іменною, тобто емітується на довірену особу юрособи, яка й може розпоряджатися коштами на відповідному картковому рахунку. Водночас використання платіжної картки за довіреністю не допускається.

Як об'єкт бухгалтерського обліку корпоративна банківська картка є бланком суворої звітності. А отже, якщо можна визначити вартість цього об'єкта (сплачені банку суми за емісію картки), то його слід показати на забалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

Також в оперативно-кількісному обліку платіжну картку слід відображати.

Після завершення терміну використання картки із забалансового обліку слід списати такий об'єкт.

За збереженість корпоративної картки на підприємстві має відповідати конкретна особа – як сам керівник підприємства, так і інші працівники. Із працівником, варто укласти договір про повну матеріальну відповідальність, адже з допомогою картки можна отримувати готівку. Водночас порядок застосування корпоративної картки працівниками підприємства можна прописати в окремому наказі по підприємству.

Оперативно-кількісний облік руху банківських карток на підприємстві можна здійснювати у Журналі реєстрації використання на підприємстві корпоративних банківських карток. Чинним законодавством затвердженої форми чи назви цього документа не передбачено. Тому можливо у журналі навести такі колонки (графи) таблиці, як: номер запису; дата видачі; П.І.Б. держателя; номер картки; дата повернення картки; підпис бухгалтера (особи, яка видає та зберігає картки).

Використання такого документу допоможе здійснювати контроль за використанням такої картки. Оскільки контроль руху й цільового використання коштів за рахунками користувачів із використанням електронних платіжних засобів здійснюється власниками цих рахунків. А отже, саме керівник повинен моніторити правильність використання коштів, знятих із картрахунку, та своєчасність повернення невикористаних авансів. Такий моніторинг здійснюють за допомогою банківської виписки й даних касової книги.

Інструкцією до користування Планом рахунків передбачено, що грошові кошти, перераховані на картковий рахунок, слід обліковувати на субрахунку 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті». За Дт субрахунку 313 відображається поповнення карткового рахунку, а за Кт – списання (використання, перерахування) коштів із карткового рахунку [5].

ВИСНОВКИ

Отже, за результатами дослідження було визначено, що для корпоративного карткового рахунку встановлені такі ж правила використання, як і для звичайного рахунку суб'єктів господарювання, проте, існує низка обмежень за напрямками використання таких карток.

Для бухгалтерського обліку таких карток важливе значення має документальне оформлення операцій на всіх етапах облікового процесу: від видачі картки і до звітування за використання коштів з такої картки.

Список використаних джерел

1. Огляд ринку платіжних карток та платіжної інфраструктури України за 2018 рік. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=88661687>
2. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 р. №2346. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14>
3. Положення про порядок емісії електронних платіжних засобів і здійснення операцій з їх використанням, затверджене постановою Правління НБУ від 05.11.2014 р. №705. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0705500-14>
4. Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах: Інструкція затверджена постановою Правління НБУ від 12.11.03 р. № 492. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?>
5. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України: Інструкція затверджена Постановою Національного банку України від 11.09.2017 р. №89. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0089500-17#n26>

References

1. Payment Cards Market and Payment Infrastructure Market Overview for 2018. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=88661687> (in Ukrainian)
2. On Payment Systems and Funds Transfer in Ukraine: Law of Ukraine of April 5, 2001 №2346. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14> (in Ukrainian)
3. Regulations on the Procedure for Issuing Electronic Payment Instruments and Performing Transactions with Their Use, Approved by the Resolution of the NBU Board dated 05.11.2014 №705. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0705500-14> (in Ukrainian)
4. On the Procedure for Opening, Use and Closing Accounts in the National and Foreign Currencies: The Instruction was approved by the Resolution of the NBU Board dated November 12, 2003 No. 492. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?> (in Ukrainian)
5. On the Application of the Accounting Scheme of Banks of Ukraine: The Instruction was approved by the Resolution of the National Bank of Ukraine dated September 11, 2017 No. 89. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0089500-17#n26> (in Ukrainian)

СИСОЄВ

Андрій Вікторович
sysoevandrey@gmail.com

УДК 005.935..339.17

ВИДИ КОНТРОЛІНГУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА
ТОРГІВЛІаспірант, Київський
національний торговельно-
економічний університетTHE CONTROLLING KINDS OF OPERATIONAL ACTIVITY OF TRADING
COMPANY

SYSOIEV Andrii Viktorovich – postgraduate student, Kyiv National Trade and Economics University

У статті проведено критичний аналіз доцільності та коректності наведених науковцями видів контролінгу для застосування у межах контролінгу операційної діяльності підприємств торгівлі. Обґрунтовано доцільність виділення нових видів та класифікаційних ознак контролінгу. Зокрема, ідентифіковано різновиди контролінгу за функціональними підрозділами бізнесу, за видом активів та зобов'язань; за доходами та видатками; за коефіцієнтними показниками фінансової звітності; за сценаріями. На основі ідентифікованих різновидів контролінгу сформульовано нову класифікацію контролінгу операційної діяльності підприємства торгівлі».

* * *

В статье проведен критический анализ целесообразности и корректности приведенных учеными видов контроллинга для применения в рамках контроллинга операционной деятельности предприятий торговли. Обоснована целесообразность выделения новых видов и классификационных критериев контроллинга. В частности, идентифицированы разновидности контроллинга за функциональными подразделениями бизнеса, по виду активов и обязательств; по доходам и расходам; за коэффициентными показателями финансовой отчетности; по сценариям. На основе идентифицированных видов контроллинга сформулирована новая классификация контроллинга операционной деятельности предприятия торговли».

* * *

Introduction. Scientists have already begun to apply it actively in various directions and spheres of activity of the enterprise. There is a need not only to identify its contents, but also to structure its varieties according to different classification characteristics. This will deepen the understanding of its essence for further correct use and avoid terminological confusion.

The purpose is to identify varieties of controlling with the help of its classification.

Results. Most scientists do not focus on and do not identify the key criterion by which controlling is divided into strategic and operational. These types of controlling belong to different management horizons. Since the management horizon can be divided into strategic, tactical and operational management horizons, we propose to distinguish similar types of controlling. By scope of coverage we offer allocation controlling of market, of holding (group of companies), of enterprise, of enterprise division. Internal and external controlling do take place in reality. Such separation should be made by source of origin of controlling in relation to the enterprise. In addition, it is proposed to highlight the combined type of controlling. Classification of controlling can be made by the level of centralization of management: centralized and decentralized. According to functional divisions of business, we propose to distinguish such types of controlling as controlling of sales, of marketing, of personnel, of logistics, of production, of procurement, of security, of financial management, of investment activity, of business development (innovation), of risk management. By type of assets and liabilities, we can identify the control of intangible assets, fixed assets, financial investments, inventories, accounts receivable, cash assets, bank loans, target financing, deferred tax liabilities, accounts payable for goods, works and services, accounts payable by the calculations. That is, in content, we are talking about controlling in the context of articles of the balance sheet of the enterprise. By revenues and expenditures can be allocated controlling income from the sale of products (goods, works, services), the cost of sales (goods, works, services), other operating income, administrative expenses, sales costs, other operating expenses, income from participation in capital, financial expenses, equity losses. The coefficients of the financial statements distinguish controlling for efficiency, solvency, business activity and financial stability. In the context of the scenarios, you can distinguish controlling goals by pessimistic scenarios, optimistic scenarios and weighted scenarios

Conclusion. The proposed classification of controlling the operating activities of the enterprise much deeper reveals its additional characteristics and the areas in which analytical and management actions of controlling can be carried out, revealing its content. Contributes to the avoidance of terminological errors and further misunderstandings in the process of applying varieties of controlling.

Ключові слова: контролінг, контроль, класифікація контролінгу, контролінг операційної діяльності

Ключевые слова: контроллинг, контроль, классификация контроллинга, контролинг операционной деятельности

Keywords: controlling, control, classification of controlling, operational activity controlling

ВСТУП

Контролінг як окремих об'єкт дослідження виник відносно нещодавно. Науковці вже почали його активно застосовувати у різних напрямках та сферах діяльності підприємства. Виникає необхідність не лише в ідентифікації його змісту, але й структуризації його різновидів за різними класифікаційними озна-

ками. Це дозволить поглибити розуміння його сутності для подальшого коректного застосування та уникнення термінологічної плутанини.

Деякі питання дослідження різних видів контролінгу розкривали у своїх дослідженнях вітчизняні (М.М. Вуйців, Д.О. Баюра, Н.А. Казакова, Е.А. Хлевная, Л.К. Цветкова, Г.В. Моргун, І.Б. Млинко, М.В. Тарасюк, О.П. Полтініна, М.М. Стефаненко, Б. Валуєв та

Ю. Валуєв, Т. Гамзатов, А. Гамзав, О.В. Золотарьова, О.І. Чічкань) та зарубіжні (Кет Кадіан-Баумей, Соня Кукрея) науковці. Однак лишається потреба ідентифікації та систематизації класифікації контролінгу підприємства.

МЕТА РОБОТИ – ідентифікувати різновиди контролінгу за допомогою класифікації контролінгу.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ: методи аналізу, синтезу, порівняння, монографічний метод.

РЕЗУЛЬТАТИ

Для дослідження видів контролінгу операційної діяльності підприємства торгівлі, розглянемо основні класифікації контролінгу і оцінимо можливість їх застосування до операційної діяльності підприємства торгівлі.

Ряд науковців (М.М. Вуйців, Д.О. Баюра, Н.А. Казакова, Е.А. Хлевная та Л.К. Цветкова, Г.В. Моргун, І.О. Григораш, І.Б. Млинко) виділяють стратегічний та оперативний різновиди контролінгу [1, 2, 3, 4, 5, 7]. Водночас М.М. Вуйців зазначає, що вони мають не лише різні цілі, але й методи, засоби та інструменти для їх досягнення [1]. Зокрема, Д.О. Баюра зазначає, що стратегічний контролінг координує функції стратегічного планування, стратегічного нагляду, систему стратегічного інформаційного забезпечення [2]. Н.А. Казакова, Е.А. Хлевная та Л.К. Цветкова вважають, що оперативним контролінгом є єдинство елементів системи обліку, аналізу, контролю і планування, функціонування яких неможливе без їх інформаційного забезпечення [3]. М.М. Стефаненко зазначає, що контролінг гарантує перехід від існуючих до стратегічних цілей і здійснює їх інтеграцію на стратегічному рівні управління [8]. Водночас не зрозуміло, чим саме існуючі цілі повинні відрізнятися від стратегічних. Адже існуючі цілі можуть бути за змістом стратегічними чи операційними.

Більшість науковців не акцентують увагу і не ідентифікують ключовий критерій, за яким контролінг поділяється на стратегічний та оперативний. Згідно з М.М. Вуйців контролінг – «система глобальна», яка «виришує стратегічні та тактичні завдання» [1]. Цим науковець пояснює відділення стратегічного і оперативного контролінгу завданнями, які вони вирішують.

І.О. Григораш називає критерієм відділення стратегічного контролінгу від оперативного «цільове спрямування» [8]. Однак, даний критерій є не зовсім коректним, оскільки і стратегічний, і оперативний контролінг повинні спрямовувати розвиток підприємства в одному напрямку.

М.В. Тарасюк на рівні зі стратегічним (спрямований на підтримку стратегічного управління) та оперативним (спрямований на оперативне управління) контролінгом виділяє також тактичний (тактичне управління) контролінг [6]. Більш того, науковець ідентифікує їх як підсистеми контролінгу.

Звернемо увагу на тому, що М.В. Тарасюк зазначає властивість стратегічного контролінгу підтримки стратегічного управління, тактичного – тактичного управління і оперативного – оперативного управління. Фактично, ці різновиди контролінгу відносяться до

різних горизонтів менеджменту. І саме з цієї причини відрізняються їх методичне та інструментальне забезпечення. Оскільки за горизонтом управління систему менеджменту можна поділити на стратегічний, тактичний та оперативний, пропонуємо виділити аналогічні різновиди контролінгу. Більш того, пропонуємо до стратегічного (понад 3 роки), тактичного (1-3 роки) та оперативного (до 1 року) різновидів контролінгу додати операційний контролінг, горизонт охоплення якого обмежиться однією бізнес-операцією. Така класифікація контролінгу може бути актуальною як для всієї системи контролінгу, так і для контролінгу операційної діяльності.

І.Б. Млинко за масштабом охоплення виділяє наступні різновиди контролінгу маркетингової діяльності промислового підприємства: контролінг маркетингу одного підприємства, контролінг маркетингу у ланцюгу поставок [5]. Однак все підприємство і ланцюг поставок важко назвати коректним поділом за критерієм масштабу охоплення. Ми з такою ідентифікацією різновидів контролінгу не погоджуємось. Натомість, за масштабом охоплення пропонуємо виділення контролінгу ринку, холдингу (групи компаній), підприємства, підрозділу підприємства.

Також І.Б. Млинко пропонує виділення за приналежністю суб'єкта контролю до організації внутрішній контролінг та зовнішній контролінг [5]. Частково погоджуємось з таким підходом. Адже, внутрішній та зовнішній контролінг дійсно мають місце у реальній дійсності. Однак пропонуємо відкоригувати критерій такої класифікації. Такий поділ слід робити за джерелом походження контролінгу відносно підприємства. Додатково пропонується виділити комбінований різновид контролінгу, що передбачає різні способи поєднання внутрішнього та зовнішнього контролінгу і буде цілком слушним для класифікації контролінгу операційної діяльності..

Можемо повністю погодитись з І.Б. Млинком стосовно можливості класифікації контролінгу за рівнем централізації управління: централізований та децентралізований [5]. Такий підхід буде актуальний також і для класифікації контролінгу операційної діяльності.

За організаційними формами М.В. Тарасюк виділяє зовнішній контролінг, самоконтролінг, аутсорсинг та аутстафінг [6]. Ми лише частково погоджуємось з таким підходом. За змістом, протилежністю зовнішнього контролінгу має бути внутрішній контролінг. Третім варіантом можуть бути різні варіанти комбінації внутрішнього та зовнішнього контролінгу. Тому вважаємо коректнішим класифікувати контролінг операційної діяльності за джерелом походження контролінгу відносно підприємства. І у цій площині можна відокремити внутрішній, зовнішній та комбінований різновиди контролінгу. Водночас аутсорсинг та аутстафінг будуть відноситись до зовнішнього контролінгу, внутрішній контролінг вміщатиме інсорсинг, а комбінований контролінг поєднає елементи внутрішнього та зовнішнього контролінгу.

Т. Гамзатов і А. Гамзав пропонують виділити поняття ситуаційного контролінгу – це функціонально відділений напрямок управлінської діяльності, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної цементуючої функції у менеджменті у формі ситуації та

прийнятих у ній оперативних та стратегічних управлінських рішень [10]. Однак не зрозумілими залишаються критерій та інші різновиди класифікації.

За напрямками діяльності підприємства І.О. Григораш виділяє контролінг маркетингу, контролінг зовнішнього середовища, контролінг забезпечення ресурсами, контролінг логістики, контролінг виробництва, фінансовий контролінг, контролінг персоналу, контролінг інвестицій, контролінг інноваційних процесів [7]. Однак такий підхід є не зовсім коректним. Адже перелічені різновиди контролінгу скоріш відповідають функціональним підрозділам підприємства і не відображають безпосередні напрямки, в яких воно може вести діяльність.

М.В. Тарасюк за ознакою підтримуваного функціонального напрямку виділяє контролінг: товарообороту, логістики, основних засобів, трудових ресурсів, поточних витрат, доходів та прибутку, фінансів, інвестиційної діяльності, інноваційної діяльності, ризику, маркетингу, якості, екологічний, економічної безпеки, знань, інформації, корпоративної культури, тайм-контролінг [6]. З нашої точки зору, дані різновиди контролінгу за своїм змістом не можуть знаходитись в одній єдиній категорійній площині. Тому, з нашої точки зору, така класифікація є не зовсім коректною.

Борис та Юрій Валуєви називають наступні дещо схожі із запропонованими М.В. Тарасюком види контролінгу: фінансовий, збутовий, персоналу, виробничий і закупівельний, стратегічний, оперативний, антикризовий [9]. Однак, за словами Валуєвих, таке виділення є недостатньо обґрунтованим. Ми також вражаємо таку класифікацію не зовсім коректною, оскільки наведені різновиди контролінгу не лежать в одній категорійній площині.

О.В. Золотарьова, О.І. Чікань у межах стратегічного контролінгу виділяє контролінг ризиків, інвестиційний контролінг, контролінг витрат, у межах оперативного контролінгу: контролінг фінансів, контролінг поведінки персоналу, контролінг логістичних [11]. Водночас науковці не зазначають критерій такої класифікації. Більш того, не зрозумілим лишається відмінність інвестиційного контролінгу, контролінгу витрат та контролінгу фінансів. Змістовне наповнення інвестицій, витрат та фінансів мають надто багато спільних елементів і за змістом є надто переплеченими. Адже фінанси включають економічні відноси-

ни, пов'язані також із витратами і інвестиціями. Скупність витрат підприємства за своїм змістом також включають і інвестиційні витрати. А на окремих етапах реалізації інвестицій передбачається витрачання ресурсів. Тому ми ставимо під сумнів коректність даної класифікації.

Запропонованої науковцями класифікації не достатньо для повноцінної ідентифікації різновидів контролінгу операційної діяльності підприємства. Тому пропонуємо доповнити класифікацію за такими критеріями, як за функціональними підрозділами бізнесу, за видом активів та зобов'язань; за доходами та видатками; за коефіцієнтними показниками фінансової звітності; за сценаріями.

За функціональними підрозділами бізнесу, пропонуємо виділити такі різновиди контролінгу, як контролінг продаж, маркетингу, персоналу, логістики, виробництва, закупівель, безпеки, фінансового управління, інвестиційної діяльності, розвитку бізнесу (інноваційний), ризик-менеджменту.

За видом активів та зобов'язань можемо ідентифікувати контролінг нематеріальних активів, основних засобів, фінансових інвестицій, запасів, дебіторської заборгованості, грошових активів, кредитів банків, цільового фінансування, відстрочених податкових зобов'язань, кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги, кредиторської заборгованості за розрахунками. Тобто, за змістом, йде мова про контролінг у розрізі статей балансу підприємства.

За доходами та видатками можна виділити контролінг доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, доходу від участі в капіталі, фінансових витрат, втрати від участі у капіталі.

За коефіцієнтними показниками фінансової звітності виділяють контролінг ефективності, платоспроможності, ділової активності та фінансової стійкості.

У розрізі сценаріїв можна виділити контролінг цілей за песимістичними сценаріями, оптимістичними сценаріями та зваженими сценаріями.

Отже, на основі критичного аналізу досліджень науковців і власних розробок, пропонуємо до застосування класифікацію контролінгу операційної діяльності (табл. 1).

Таблиця 1.

Класифікація контролінгу операційної діяльності підприємства

№ п/п	Класифікаційна ознака	Різновиди контролінгу
1	2	3
1	За функціональними підрозділами бізнесу	контролінг продаж, маркетингу, персоналу, логістики, виробництва, закупівель, безпеки, фінансового управління, інвестиційної діяльності, розвитку бізнесу (інноваційний), ризик-менеджменту
2	за джерелом походження контролінгу по відношенню до підприємства	внутрішній, зовнішній та комбінований
3	за горизонтом менеджменту	стратег, такт, оперативний, операційний
4	за масштабом охоплення	ринку, холдингу (гк), підприємства, підрозділ підприємства
5	за рівнем централізації управління	централізований, децентралізований
6	За сценаріями	За песимістичними, оптимістичними та зваженими сценаріями
7	За коефіцієнтними показниками фінансової звітності	Контролінг ефективності, платоспроможності, ділової активності та фінансової стійкості

Продовження табл. 1

1	2	3
8	За доходами та видатками	контролінг доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, доходу від участі в капіталі, фінансових витрати, втрати від участі в капіталі
9	За видом активів та зобов'язань	контролінг нематеріальних активів, основних засобів, фінансових інвестицій, запасів, дебіторської заборгованості, грошових активів, кредитів банків, цільового фінансування, відстрочених податкових зобов'язань, кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги, кредиторської заборгованості за розрахунками. Тобто, за змістом, йде мова про контролінг у розрізі статей балансу підприємства

ВИСНОВКИ

Запропонована класифікація контролінгу операційної діяльності підприємства значно глибше розкриває додаткові його характеристики та площини, в яких можуть здійснюватись аналітичні та управлінські дії контролінгу, розкриваючи його зміст. Сприяє уникненню термінологічних помилок та подальших непорозумінь у процесі застосування різновидів контролінгу.

Список використаних джерел

1. Вуйців М.М. Модернізація системи контролінгу на підприємстві. Інвестиції: практика та досвід. 2012. № 16. С. 50-53.
2. Баюра Д.О. Контролінг у корпоративному управлінні. Інвестиції: практика та досвід. 2014. № 24. С. 6-8.
3. Казакова Н.А., Хлевная Е.А., Цветкова Л.К. Оперативный и стратегический контролинг в холдингах. Вестник финансового университета. 2016. №1. С. 47-56.
4. Моргул Г.В. Стратегічний контролінг експортно-імпоротної діяльності підприємства: автореф. дис. ... канд. ек. наук: 08.00.04 / Харк. нац. екон. ун-т ім. С. Кузнеця. Харків. 2016. 21 с.
5. Млинко І.Б. Контролінг маркетингової діяльності на приладобудівних підприємствах: автореферат дис. канд. ек. наук: 08.00.04 / Міжрег. академ. управл. персоналом. Київ. 2014. С. 22.
6. Тарасюк М.В. Контролінг в управління торговельним підприємством: автореф. дис. ... док. ек. наук: 08.00.04 / Київськ нац. Торг.-екон. ун-т. Київ. 2014. С. 40.
7. Полтініна О.П. Концептуальні основи використання контролінгу в управлінні фінансовою безпекою підприємства. Актуальні проблеми економіки. 2011. № 7 (121). С. 139-146.
8. Стефаненко М.М. Застосування методологічного інструментарію контролінгу в фінансовому управлінні вітчизняних підприємств. Фінанси України. 2007. № 5. С. 144-151.
9. Валуєв Б., Валуєв Ю. Контролинг: некоторые спорные положения концепции. Економіст. 2009. № 7. С. 56-60.
10. Гамзатов Т., Гамзав А. Формирование ситуационного контроллинга на строительном предприятии. Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. 2011. № 1. С. 293-298.

11. Золотарьова О.В., Чічкань О.І. Організаційна модернізація системи фінансового контролінгу на підприємстві. Економіка і держава. 2015. № 1. С. 42-44.

References

1. Vuitsiv M.M. Modernization of the controlling system at the enterprise. Investment: practice and experience. 2012. № 16. pp. 50-53. [in Ukrainian]
2. Baiura D.O. Controlling in Corporate Governance. Investment: practice and experience. 2014. № 24. pp. 6-8. [in Ukrainian]
3. Kazakova N.A., Khlevnaya E.A., Tsvetkova L.K. Operational and strategic controlling in holding companies. Financial University Gazette. 2016. № 1. pp. 47-56. [in Russian]
4. Morhun H.V. Strategic controlling of export-import activity of the enterprise: author's abstract. diss. ... cand. econ. sciences: 08.08.04 / Kharkiv. nat. econom. after S. Kuznets. Kharkiv. 2016. 21 p. [in Ukrainian]
5. Mlynko I.B. Controlling marketing activity in instrument-making enterprises: abstract of dissertation. cand. econ. sciences: 08.00.04 / Interreg. academy. management staff. Kiev. 2014. P. 22. [in Ukrainian]
6. Tarasiuk M.V. Controlling in the management of a trading company: author. diss. ... doc. econ. sciences: 08.00.04 / Kyiv Nat. Trade Economist Univ. Kiev. 2014. P. 40. [in Ukrainian]
7. Poltinina O.P. Conceptual bases of use of controlling in management of financial security of the enterprise. Current problems of the economy. 2011. No. 7 (121). pp. 139-146. [in Ukrainian]
8. Stefanenko M.M. Application of the methodological toolkit of controlling in the financial management of domestic enterprises. Finance of Ukraine. 2007. № 5. pp. 144-151. [in Ukrainian]
9. Valuiiev B., Valuiiev Y. Controlling: Some Controversial Concepts. Economist. 2009. № 7. pp. 56-60. [in Russian]
10. Gamzatov T., Gamzav A. Formation of situational controlling in a construction enterprise. Resources. Information. Supply. Competition. 2011. № 1. pp. 293-298. [in Russian]
11. Zolotarova O.V., Chichkan O.I. Organizational modernization of the financial controlling system at the enterprise. Economy and the state. 2015. № 1. pp. 42-44. [in Ukrainian].

САХАРУК

Ірина Сергіївна
sakhruk.ira@gmail.com

УДК 349.232: 331.91

ОСНОВНІ ТРУДОВІ СТАНДАРТИ МОП У
СФЕРІ ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА СТАН ЇХ
ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ В УКРАЇНІк.ю.н., доцент кафедри,
Київський національний
університет імені Тараса
ШевченкаTHE ILO'S MAIN STANDARDS
REGARDING THE WAGES: THE CONTENT
AND THE STATE OF IMPLEMENTATION IN
UKRAINE

ПОГОРЕЛОВА

Олександра Сергіївна
a.pohorielova1@gmail.comк.ю.н., асистент, Київський
національний університет імені
Тараса ШевченкаНаукове дослідження проведено у рамках держбюджетної
теми № 19БФ042-01М «Соціально-правові засади
збереження та розвитку трудового потенціалу України»

SAKHARUK Iryna Serhiivna – PhD in Law, Associate Professor of department, Kyiv National University after Taras Shevchenko

POHORIELOVA Oleksandra Serhiivna – PhD in Law, Assistant, Kyiv National University after Taras Shevchenko

Стаття присвячена аналізу основних Конвенцій Міжнародної організації праці (МОП) у сфері оплати праці та дослідженню на їх основі змісту права працівника на гідну оплату праці. Серед ключових стандартів у сфері оплати праці визначено свободу розпорядження зарплатою; право на регулярне одержання зарплати; обмеження відрахувань із зарплати; гарантії одержання інформації про умови оплати праці; гарантування мінімального розміру зарплати. Проаналізовано стан імплементації зазначених положень у національне законодавство. Здійснено аналіз концепції рівної оплати за працю рівної цінності, визначено необхідність нормативної регламентації обов'язку роботодавця здійснювати гендерно-нейтральну оцінку робочих місць. Встановлено основні причини існування гендерного розриву в оплаті праці та запропоновано шляхи їх подолання.

* * *

Статья посвящена анализу основных Конвенций Международной организации труда (МОТ) в сфере оплаты труда и исследованию на их основе содержания права работника на достойную оплату труда. Среди ключевых стандартов в сфере оплаты труда определены: свобода распоряжения зарплатой; право на регулярное получение зарплат; ограничения отчислений с зарплат; гарантии получения информации об условиях оплаты труда; обеспечение минимального размера зарплат. Проанализировано состояние имплементации указанных положений в национальное законодательство. Осуществлен анализ концепции равной оплаты за труд равной ценности, определена необходимость нормативной регламентации обязанности работодателя осуществлять гендерно-нейтральную оценку рабочих мест. Установлены основные причины существования гендерного разрыва в оплате труда и предложены пути их преодоления.

* * *

The article is devoted to the research of the basic standards of the International Labor Organization (ILO) regarding the wages. The content of the employee's right to decent salary and guarantees for its realization, which based on the analysis of main ILO's Conventions, have been determined. The main ILO's standards regarding the wages are the freedom to control salary; the right to receive regular salary; the presumption of payment the salary in cash; the limitation of the recoupment from salary; the guarantee of receiving information about the conditions of payment of work; the minimum wages.

The purpose of the article are to explore the main labour standards regarding the wages in accordance with the ILO Conventions, to research the state of their implementation in Ukraine and to make proposals for improvement the national labour legislation regarding the wages. The methodological basis of the research is the set of general and specific methods of scientific knowledge. Thus, the dogmatic method and the comparative legal method have been formed the methodological basis for analysing and comparing the ILO Conventions and national labour legislation. The system-structural method has been allowed to highlight the stages of gender-neutral evaluation of working places.

Among the main problems regarding the wages were defined the violation of the terms of salary payment or the payment less than the minimum, the absence of the official recoupment from salary due the shadow employment, payment the part of the salary «in an envelope». The authors have been analyzed the concept of equal payment for work of equal value and to identified the necessity of regulation the obligation of the employer to make gender-neutral evaluation of working places.

In conclusions were identified the main reasons of a gender pay gap and suggested the ways to overcome them. Have been proved the necessity of ratification the ILO Convention No.173 in full for strengthen the guarantees regarding the wages in case of bankruptcy of the employer. Also have been established some declarative nature of national legislation of non-discrimination on the basis of gender in wages.

Ключові слова: Конвенції МОП, оплата праці, заробітна плата, міжнародні стандарти, недискримінація, гендерна сегрегація, оцінка робочих місць

Ключевые слова: Конвенции МОТ, оплата труда, заработная плата, международные стандарты, недискриминация, гендерная сегрегация, оценка рабочих мест

Keywords: ILO Conversations, the wages, the salary, the International Labour Standards, non-discrimination, gender segregation, the evaluation of working places

ВСТУП

Одним з головних завдань держави є необхідність дбати про соціально-економічний розвиток України. Належного рівня соціально-економічного розвитку країни не може бути досягнуто без підвищення рівня економічного благополуччя населення. Оплата праці є основним джерелом економічної забезпеченості кожного працюючого громадянина і членів їх сімей, крім того, оплата праці є важливим елементом забезпечення мотивації працівників та підвищення їх ефективності роботи. Важливе місце у правовому регулюванні будь-якого інституту трудового права займає вивчення основних стандартів, прийнятих міжнародними організаціями, зокрема у сфері оплати праці працівників. Центральне місце у визначенні міжнародних трудових стандартів відводиться Міжнародній організації праці (МОП). Тому для належного забезпечення правового регулювання оплати праці працівників в Україні необхідним є вивчення міжнародних стандартів, визначених МОП і стан їх імплементації Україною.

Питання міжнародно-правових стандартів у сфері праці досліджували такі вчені: В.М. Вегера, Ю.М. Верес, О.А. Ганечко, К.К. Довбиш, М.О. Кабаченко, С.Є. Нелюхіна, Л.А. Слюсар, Н.В. Федорчук, Н.Л. Шевченко та ін.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження ключових трудових стандартів у сфері оплати праці відповідно до Конвенцій МОП, стану їх імплементації в Україні, внесення пропозицій стосовно вдосконалення національного законодавства з метою ефективної реалізації права працівників на гідну заробітну плату.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною основою дослідження є сукупність загальних і спеціальних методів наукового пізнання, які використано з урахуванням поставленої мети. Так, догматичний метод у поєднанні з порівняльно-правовим методом склали методологічну основу для аналізу та зіставлення норм Конвенцій МОП та національного трудового законодавства, що сприяло виявленню недоліків та формуванню пропозицій для вдосконалення правових норм з точки зору їх відповідності міжнародним стандартам; системно-структурний метод дозволив виокремити етапи методики гендерно-нейтральної оцінки робочих місць; оперування соціологічним і статистичним методами стало основою для узагальнення емпіричної інформації стосовно стану дотримання законодавства про оплату праці в Україні.

РЕЗУЛЬТАТИ

Загальні питання правового регулювання заробітної плати визначено Конвенцією МОП про захист заробітної плати № 95 від 08.06.1949 р. [1] (регламентує питання сутності заробітної плати, порядку організації її виплати, відрахувань із зарплати тощо). Конвенцією МОП про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються № 131 від 22.06.1970 р. [2] (регламентує питання захисту працівників від невиправдано низької заробіт-

ної плати і питання процедури встановлення мінімальної заробітної плати).

На основі комплексного аналізу зазначених конвенцій можна виділити наступні права працівників та гарантії їх реалізації у сфері оплати праці:

1) свобода розпорядження заробітною платою на власний розсуд (ст. 6 Конвенції № 95);

2) право на регулярне одержання заробітної плати (ст. 12 Конвенції № 95), водночас періодичність виплати повинна встановлюватись законодавством або колективним договором;

3) презумпція виплати заробітної плати готівкою (ст.ст. 3, 13 Конвенції № 95) з можливістю виплати у натуральній формі лише в окремих галузях чи професіях (ст. 4 Конвенції № 95). Водночас наголошено, що якщо при підприємстві є магазин продажу товарів, то не може бути примусу відносно користування його послугами для працівників (ст. 7 Конвенції № 95).

4) обмеження відрахувань із заробітної плати, межі яких встановлюються національним законодавством або колективним договором (ст.ст. 8, 9 Конвенції № 95). Окремо у ст. 10 Конвенції наголошено, що заробітна плата повинна охоронятися від арештів в межах, необхідних потрібним для утримання працівника і його сім'ї;

5) гарантії одержання повної та достовірної інформації про умови нарахування та виплати заробітної плати (ст. 14 Конвенції №95), про межі відрахувань із заробітної плати (ст. 8 Конвенції № 95). Працівнику також гарантовано право на одержання інформації про складові елементи заробітної плати під час кожної її виплати.

6) необхідність встановлення державою мінімального розміру заробітної плати, яка охоплювала б усі групи найманих працівників (ст. 1 Конвенції № 131) із можливістю визначення груп працівників, які можуть бути не охоплені даним положенням. У встановленні мінімальної заробітної плати мають бути враховані потреби працівників та їхніх сімей з урахуванням загального рівня заробітної плати в країні, прожиткового мінімуму, допомоги з соціального забезпечення та порівняльного життєвого рівня соціальних груп населення та економічні фактори (необхідні умови економічного розвитку, рівень продуктивності, бажаність досягнення, підтримання високого рівня зайнятості) (ст. 3 Конвенції № 131).

7) гарантування виплати мінімальної заробітної плати (ст. 2 Конвенції № 131), водночас для належного ефективного застосування передбачається належне інспектування (ст. 5 Конвенції № 131).

Вказані стандарти МОП у сфері оплати праці загалом імплементовані у національне законодавство. Так, Законом України «Про оплату праці» [3] передбачено:

1) заборону обмежень працівника вільно розпоряджатися своєю заробітною платою, крім випадків, передбачених законодавством (ст. 25);

2) гарантії періодичності виплати заробітної плати, водночас на виконання ст. 12 Конвенції МОП № 95 встановлено, що заробітна плата виплачується не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не

перевищує шістнадцять календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата (ст. 24). Конкретні строки виплати заробітної плати встановлюються колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом.

3) переважність виплати заробітної плати у готівковій формі (ст. 23) з можливістю часткової виплати у натуральній формі (за цінами не вище собівартості), не більше 30 % оплати, нарахованої за місяць. Водночас натуральна форма виплати заробітної плати може визначатись лише колективним договором, відповідно працівники можуть на неї не погодитись у разі його прийняття. Ст. 23 Закону також встановлює заборону виплати заробітної плати у формі боргових зобов'язань і розписок.

4) законодавчо врегульовано встановлення обмежень відрахувань із заробітної плати, які за загальним правилом не можуть перевищувати 20 % за кожної виплати (ст. 26). Водночас відрахування загалом, а також збільшення їх розміру провадитися тільки у випадках, передбачених законодавством та загалом не допускаються з вихідної допомоги, компенсаційних виплат.

5) передбачено значні можливості працівника для отримання повної інформації у сфері оплати праці у разі: укладання трудового договору та зміни умов оплати праці (ст. 29), кожної виплати заробітної плати (ст. 30).

6) мінімальна заробітна плата встановлена як державна соціальна гарантія (ст. 3) розмір мінімальної заробітної плати визначається щорічно у Законі України «Про державний бюджет» (ст. 10).

7) встановлено гарантії забезпечення мінімальної заробітної плати, зокрема: розмір мінімальної заробітної плати не може бути нижчим за повністю виконану місячну (годинну) норму праці; в обчисленні розміру заробітної плати не враховуються доплати, надбавки та премії; у разі встановлення нижчого розміру проводиться доплата до мінімальної заробітної плати (ст. 3-1).

Отже, Закон України «Про оплату праці» закріплює усі гарантії, визначені Конвенціями МОП № 95 та № 131, водночас деталізуючи окремі сфери відносин з оплати праці, як того вимагають положення Конвенцій. Тому можна констатувати, що зазначені Конвенції імplementовані у національне законодавство повністю. Однак, незважаючи на прогресивні норми стосовно оплати праці та регламентований механізм їх реалізації, існує проблема їх дотримання роботодавцями. Водночас одним із найбільш поширених порушень є недотримання строків виплати заробітної плати або її невивплата, що на сьогодні є однією з найбільших соціальних проблем в державі.

За даними Державної служби статистики України станом на 01 вересня 2019 р. кількість працівників, яким не виплачено заробітну плату економічно активних підприємств становила 102,3 тис. осіб [4], на сайті Державної служби з питань праці міститься реєстр підприємств [5], які є боржниками із заробітної плати. Виникнення заборгованості із заробітної плати пов'я-

зується зі зниженням доходів та підвищенням збитковості підприємств в умовах посилення економічної кризи [6].

Часто заробітна плата працівникам не виплачується у разі визнання роботодавця банкрутом. Основні стандарти задоволення вимог працівників закріплені конвенцією МОП № 173 «Про захист вимог працівників у випадку неплатоспроможності роботодавця» від 23.06.1992 р. [7] та ст. 11 Конвенції МОП № 95:

1. Вимоги працівників захищаються за допомогою привілею до задоволення вимог інших кредиторів (ст. 5 Конвенції № 173 та ст. 11 Конвенції № 95), що охоплює вимоги працівників щодо виплати їх заробітної плати який передусе неплатоспроможності чи припиненню трудових відносин і не може бути меншим аніж три місяці, виплат за роботу у вихідні дні та заробітної плати за час відпустки упродовж попереднього року, інші грошові виплати, належні під час відсутності на роботі за встановлений період, однак не менший аніж три місяці, виплата вихідної допомоги у зв'язку із припиненням трудових правовідносин (ст. 6 Конвенції № 173).

2. Можливість обмеження привілею виплати працівникам заборгованості не менше соціально прийнятному рівню (ст. 7 Конвенції № 173).

3. Вимоги працівників можуть бути захищені установою-гарантом у разі неможливості виконати свої зобов'язання роботодавцем (ст. 9 Конвенції № 173), у разі захисту прав інтересів установою-гарантом вимогам працівникам надається нижчий ранг вимог з боржника (ст. 8 Конвенції № 173).

Україною було ратифіковано дану конвенцію 10.10.1995 р. [8] із зобов'язанням виконувати розділ II вказаної Конвенції відносно надання привілеїв із кредиторської заборгованості вимогам із заробітної плати. Дані положення повністю імplementовані законодавством України та врегульовані Кодексом України з процедур банкрутства від 18.10.2018 р. [9], в якому (ст. 64) закріплено, що найперше задовольняються: вимоги стосовно виплати заборгованості із заробітної плати працюючим та звільненим працівникам банкрута, грошові компенсації за всі невикористані дні щорічної відпустки та додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, інші кошти, належні працівникам у зв'язку з оплачуваною відсутністю на роботі (оплата часу простою не з вини працівника, гарантії на час виконання державних або громадських обов'язків, гарантії і компенсації у разі службових відряджень, гарантії для працівників, які визначені до виплати під час відсутності працівників на роботі, соціальні виплати у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності), а також вихідна допомога, належна працівникам у зв'язку з припиненням трудових відносин, та нараховані на ці суми страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та інше соціальне страхування, в тому числі відшкодування кредиту, отриманого на ці цілі.

Привілейованість забезпечується положеннями Кодексу з процедур банкрутства, зокрема: 1) зобов'язано роботодавця у відзиві на заяву про визнання банкрутом зазначати суму заборгованості перед кредиторами, в тому числі з виплати заробітної плати (ст. 36); 2) належні працівникам виплати можуть бути здійс-

нені під час дії мораторію на виплату вимог кредиторів до сплати податків та зборів (ст. 41); 3) кредитори, в тому числі працівники, можуть звернутись до суду з поданням письмових вимог до боржника (ст. 45), однак на звернення працівників до суду з вимогами до боржника не позбавляє їх черговості задоволення вимог, обов'язково про заборгованість із заробітної плати має повідомити суд розпорядник майна боржника й план санації має передбачати забезпечення погашення заборгованості боржника.

Україною не ратифіковано частину III Конвенції № 173 та відповідно не запроваджено інститут підприємства-гаранта, який би виплачував працівникам заробітну плату, – не створено гарантійних страхових фондів, в яких провадяться відповідні виплати вивільнюваним працівникам [10]. Ратифікація даної частини Конвенції та імплементація її положень надало б додаткові гарантії виплати працівникам заробітної плати.

Законодавство, також гарантує виплату заробітної плати, шляхом встановлення юридичної відповідальності. В Україні існує доволі сувора відповідальність за порушення строків виплати заробітної плати: 1) юридичні та фізичні особи-підприємці несуть відповідальність у вигляді штрафу в разі порушення строків виплати заробітної плати та інших виплат понад один місяць у вигляді штрафу у трикратному розмірі мінімальної заробітної плати, а також недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці у десятикратному розмірі мінімальної заробітної плати. 2) порушення терміну виплати заробітної плати або її невивплата в повному обсязі тягнуть за собою накладення штрафів на посадових осіб від 30 до 100 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. 3) за безпідставну невивплату заробітної плати понад один місяць, вчинену умисно керівником передбачається кримінальна відповідальність у вигляді накладення штрафу від 500 неоподаткованих мінімумів доходів громадян до позбавлення волі на строк до двох років.

Незважаючи на численні норми законодавства стосовно відповідальності за скоєні порушення, питання про невивплати заробітної плати або питання виплати заробітної плати нижче мінімально встановленого розміру, порушення періодичності заробітної плати тощо продовжують існувати в українському суспільстві.

Однією з проблем, які виникають у сфері оплати праці, є нелегальна зайнятість громадян, що призводить до численних порушень прав громадян: 1) шукаючи можливості оптимізації витрат на персонал, роботодавці сьогодні у процесі своєї діяльності застосовують гнучкі форми зайнятості (дистанційна зайнятість, аутсорсінг, робота за викликом, робота на онлайн-платформах, тимчасова зайнятість тощо), які у більшості випадків не врегульовані законодавчо, що спонукає переведення таких видів робіт у тінь, тому одним з пріоритетних напрямків розвитку державної політики має стати прийняття законодавчої бази, яка б регулювала ці питання; 2) державним органам у сфері нагляду та контролю за законодавством про працю має бути надано пріоритетну функцію в сфері оплати праці [11]; 3) необхідним є перегляд політики держави у сфері формування та розподілу рівня вит-

рат зі збільшенням рівня виплат на фонд оплати праці як на національному, так і на локальному рівнях [12], враховуючи співвідношення доходів підприємств та заробітної плати працівників, має бути сформульована трудовим законодавством норма відносно участі трудового колективу у розподілі прибутку підприємств [13].

Окрім встановлення загальних засад правового регулювання оплати праці та гарантій для працівників у цій сфері, важливе місце серед стандартів МОП займає питання регламентації недискримінації в оплаті праці. Так, ст. 2 Конвенції МОП про дискримінацію у галузі праці та занять № 111 [14] зобов'язує держави, які її ратифікували (в тому числі й Україну) визначити й проводити національну політику, спрямовану на заохочення рівності можливостей та поводження стосовно праці та занять (в тому числі й оплати праці) з метою викорінення будь-якої дискримінації з приводу них. Водночас встановлено також зобов'язання вводити таке законодавство і освітні програми, які зможуть забезпечити ухвалення та дотримання цієї політики (ст. 3).

Відповідно до ст. 2-1 Кодексу законів про працю України передбачено загальну заборону дискримінації у трудових відносинах, а згідно ст. 21 Закону України «Про оплату праці», – спеціальну заборону стосовно відносин у сфері оплати праці. Так, згідно названої норми, забороняється будь-яке зниження розмірів оплати праці залежно від походження, соціального і майнового стану, расової та національної належності, статі, мови, політичних поглядів, релігійних переконань, членства у професійній спілці чи іншому об'єднанні громадян, роду і характеру занять, місця проживання [3].

Конвенція № 111 є загальною та стосується недопущення дискримінації за будь-якими ознаками. Водночас з боку МОП прийнято також спеціальну Конвенцію стосовно протидії гендерної дискримінації – Конвенцію про рівне винагородження чоловіків і жінок за працю рівної цінності № 100 [15]. Важливе значення Конвенції полягає в тому, що вона не лише закріплює принцип рівності чоловіків і жінок стосовно одержання заробітної плати, але й визначає необхідність вжиття заходів щодо об'єктивної оцінки різноманітних обов'язків на підставі виконуваної роботи (ст. 3).

Така оцінка є основою для визначення наявності чи відсутності дискримінаційної практики у сфері оплати праці за ознакою статі та отримала назву концепції рівної оплати за працю рівної цінності, вільної від дискримінації. Вказана теорія, як справедливо зазначається у науковій літературі, ґрунтується на твердженні, що неможливо порівнювати різні роботи незалежно від галузі та професії, а також незалежно від того, чи маємо ми справу з працею робітника, інженера або техника, службовця або керівника [16]. Сутність аналізованої концепції полягає у необхідності здійснення рівної оплати тотожних робіт та різної оплати різних робіт. Тому, згідно п. 3 ст. 3 Конвенції № 100, різниці у ставках винагородження, котра відповідає незалежно від статі різниці, яка випливає з об'єктивної оцінки виконуваної роботи, не розглядається як така, що суперечить принципів рівного винагоро-

дження чоловіків і жінок за працю рівної цінності.

Впровадження концепції рівної оплати за працю рівної цінності залишається надзвичайно актуальним, оскільки згідно доповіді МОП «Guide to developing balanced working time arrangements» 2009 гендерна сегрегація на ринку праці, а також гендерний розподіл праці у суспільстві характерні майже всіх країн [17]. Згідно ст. 17 Закону України «Про забезпечення рівних прав і можливостей жінок і чоловіків», роботодавець зобов'язаний здійснювати рівну оплату праці жінок і чоловіків за однакової кваліфікації та однакових умов праці [18]. Водночас ця та інші норми Закону значною мірою залишаються декларативними. Так, за даними «The Global Gender Gap Report 2018» Україна займає 65 місце у глобальному рейтингу зі 149 країн, водночас критерій рівності заробітної плати за аналогічну роботу визначено 0,70 [19], тобто жінки отримують приблизно 70 % заробітної плати чоловіків.

Відповідно до позиції МОП рівна оплата праці охоплює усі види винагороди за працю: оклад, гнучку оплату, додаткові пільги та допомоги [20]. Також дискримінація може проявлятися у відносинах стосовно преміювання, адже якщо локальними актами роботодавець не визначає конкретних умов, за яких здійснюється преміювання, то надання працівникам премії повністю залежить від його волі та бажання. З огляду на це, працівники через упередження роботодавця можуть не отримувати премії або підпадати під депреміювання.

З метою впровадження концепції рівної оплати за працю рівної цінності МОП у 2008 р. підготовлено «Поетапне керівництво щодо гендерно-нейтральної оцінки робочих місць для забезпечення рівної оплати праці» [20]. Аналіз цього документу дозволяє виділити такі основні етапи методики оцінки робочих місць: 1) складання списку робочих місць на підприємстві (які групуються за рівнем кваліфікації, вимог до працівників, їх обов'язками); 2) визначення гендерного переважання на робочих місцях (здійснюється шляхом порівняння робочих місць, де переважають жінки, з тими, де більшість становлять чоловіки, або їх співвідношення з нейтральними робочими місцями); поріг переважання – на рівні 60-70 %; 3) за відсутності «чоловічих» місць для порівняння на підприємстві використовують дані у відповідній галузі; 4) на основі чотирьох основних факторів – кваліфікація, зусилля, відповідальність та умови, в яких виконується робота за допомогою обраних методів здійснюється диференціація робочих місць на відповідні рівні; 5) збір інформації про робочі місця за визначеними рівнями; 6) встановлення цінності робочих місць за допомогою побудови шкали ваг (на основі названих чотирьох факторів) та присвоєння балів робочим місцям за їх характеристики; 7) оцінка різниці у заробітній платі для робочих місць рівної цінності і коригування оплати праці. Якщо роботодавець виявляє дискримінаційну різницю в оплаті праці на деяких робочих місцях з переважанням жіночої праці, він повинен внести корективи в оплату праці усіх таких працівників, незалежно від того, працюють вони на умовах повного або неповного робочого часу, безстрокового чи строкового трудового договору.

Лише оцінивши різницю в заробітній платі на ро-

бочих місцях рівної цінності можна визначити реальний рівень дискримінації у сфері оплати праці та здійснити заходи стосовно її подолання. Адже сама по собі різниця в оплаті праці не свідчить про наявність дискримінації, так як рівень заробітної плати може бути закономірним результатом наявності додаткових трудових обов'язків, більш низької професійної підготовки, недостатнього досвіду роботи, меншої тривалості робочого часу. Тоді як дискримінація має місце тоді, коли працівники з однаковою продуктивністю, кваліфікацією і трудовим стажем отримують різну заробітну плату за виконання тієї самої роботи в одній сфері економіки, галузі чи навіть в одного роботодавця.

В Україні прийнято Державну соціальну програму забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків на період до 2021 р., у результаті виконання якої передбачається удосконалити механізм забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків, що сприятиме створенню надійного підґрунтя для комплексної реалізації положень Закону України «Про забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків», міжнародних зобов'язань України та рекомендацій міжнародних моніторингових органів для сталого впровадження принципів гендерної рівності [21]. Водночас, заходи, які визначено у рамках реалізації Програми, на нашу думку, досить загальні, зорієнтовані, в основному на вдосконалення законодавства, а не механізмів його реалізації. Крім того, у Програмі заплановано зменшення гендерного розриву в оплаті праці лише до 80 %, хоча Україна ще у 2000 р. приєдналася до Цілей розвитку тисячоліття, ООН, взявши зобов'язання скоротити розрив у доходах жінок і чоловіків принаймні до 15 % [22].

Дискримінація в оплаті праці часто є непрямою, оскільки пов'язана із професійною сегрегацією робочих місць і професій за ознакою статі. З огляду на це, навіть впровадження принципу рівної оплати за рівну працю не вплине суттєво на зменшення масштабів дискримінації, поки жінки з різних причин не матимуть можливості потрапити на робочі місця, де домінують чоловіки і на яких, як правило, більш висока оплата праці. Тому, додатково необхідно впроваджувати заходи для зменшення рівня професійної сегрегації на ринку праці, нйперше шляхом подолання гендерних стереотипів, зниження сегрегації у сфері професійної освіти та підготовки, заохочення роботодавців до прийняття жінок на робочі місця, які традиційно вважаються «чоловічими».

Окрім існування гендерного розриву стосовно оплати праці жінок та чоловіків, нерівність у заробітній платі існує в Україні й відносно інших вразливих категорій працівників, насамперед, осіб старших вікових груп, молоді, представників певних національностей, зокрема, ромів. Значних масштабів набуває дискримінація у сфері оплати праці трудящих-мігрантів. Так, в Україні активно використовується праця іноземної робочої сили, однак, оскільки умови її залучення в офіційному порядку досить жорсткі, це викликає потік нелегальних мігрантів. Відповідно й оплата праці таких працівників здійснюється в значно меншому розмірі порівняно з легальними мігрантами та громадянами, що зі свого боку призводить до порушення

принципу рівності в оплаті праці та недискримінації. Водночас ст. 25 Міжнародної конвенції ООН про захист прав трудящих-мігрантів та членів їх сімей від 18 грудня 1990 р. (не ратифіковано Україною) вимагає забезпечення рівного поводження у сфері праці для усіх трудящих-мігрантів, в тому числі нелегальних.

Слід зазначити, що різниця, яка існує у заробітній платі навіть за працю рівної цінності, в окремих випадках може пояснюватись і недискримінаційними чинниками, які відображають ситуацію на ринку. Так у рамках МОП до останніх відноситься дефіцит кваліфікованої робочої сили: підприємства можуть істотно підвищувати заробітну плату на таких робочих місцях, щоб залучити працівників, зайнятих у конкурентів або навіть наймають трудящих за кордоном, і це не вважається дискримінацією. Водночас, оскільки дефіцит робочої сили рідко буває тривалим, такі заходи повинні бути тимчасовими [20].

ВИСНОВКИ

Після проведеного дослідження можна констатувати, що українське законодавство повністю відповідає ратифікованій Конвенції МОП про захист заробітної плати № 95, Конвенції МОП про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються № 131. У національне законодавство імplementовані норми II розділу Конвенції МОП про захист вимог працівників у випадку неплатоспроможності роботодавця № 173. Приєднання до вимог розділу III Конвенції МОП № 173 та створення національним законодавством системи підприємств-гарантів які б виплачували працівникам заборгованість із заробітної плати надало б додаткові гарантії захисту працівників у разі банкрутства роботодавця.

Не зважаючи на доволі прогресивне існуюче законодавство у сфері оплати праці, часто зустрічаються порушення прав працівників у даній сфері, що може бути вирішено підсиленням контролю з боку державних контролюючих органів влади. Серед ключових проблем у сфері оплати праці в Україні слід визначити порушення строків виплати заробітної плати або виплата її в розмірі, меншому мінімальної, відсутність офіційних відрахувань із заробітної плати з огляду поширеності тіншової зайнятості, виплата частини заробітної плати «у конверті». Важливою проблемою для України є наявність значного гендерного розриву у заробітній платі, що зумовлює необхідність поступового впровадження концепції рівної оплати за працю рівної цінності, зокрема, шляхом передбачення на рівні закону вимоги до роботодавців здійснювати гендерно-нейтральну оцінку робочих місць.

Список використаних джерел

1. Конвенція МОП № 95 про захист заробітної плати від 08.06.1949, ратифікована Україною 04.08.1961. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_146
2. Конвенція МОП № 131 про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються від 22.06.1970. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_149
3. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>
4. Дані Державної служби статистики України «Заборгованість із виплати заробітної плати» станом на

01.09.2019. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

5. Реєстр боржників зі сплати заробітної плати Державної служби України з питань праці. URL: <http://dsp.gov.ua/category/reistr-borzhnykiv/>

6. Проскуріна Н.М., Бровко Н.І. Сучасний стан та напрями стабілізації виплат по заробітній платі в Україні. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія Економіка. 2012. Вип. 20. С. 159-163

7. Конвенція МОП № 173 про захист вимог працівників у випадку неплатоспроможності роботодавця від 23.06.1992. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_286

8. Про ратифікацію Конвенції Міжнародної організації праці № 173 1992 року про захист вимог працівників у випадку неплатоспроможності роботодавця: Закон України від 19.10.2005 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2996-15>

9. Кодекс України з процедур банкрутства від 18.10.2008 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19>

10. Острівний І.М. Захист прав працівників у разі банкрутства підприємства: міжнародно-правові стандарти. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. 2014. Вип. 28. Т. 2. С. 65-68.

11. Гаєвая О.В. Окремі питання регулювання оплати праці за кордоном та в Україні. Проблеми законності. 2016. Вип. 134. С. 103-111.

12. Хаустова Є.Б., Маринченко І.В. Проблеми заробітної плати в Україні та шляхи їх вирішення. International scientific journal. 2015. № 9. С. 159-163.

13. Маринич Л.В. Правовий експерт щодо проблеми реформування інституту оплати праці. Форум права. 2011. № 1. С. 617-621

14. Конвенція МОП № 111 про дискримінацію в галузі праці та занять від 04.06.1958, ратифікована Україною 04.08.1961. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_161

15. Конвенція МОП № 100 про рівне винагородження чоловіків і жінок за працю рівної цінності від 29.06.1951, ратифікована Україною 10.06.1958. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_002

16. Трудове право ЄС: навч. посіб. / І. Борута, Г. Чанишева. К.: ІМБ КНУ ім. Тараса Шевченка, 2004. 91 с.

17. Guide to developing balanced working time arrangements. International Labour Office. Geneva, ILO, 2019. 48 p. URL: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/publication/wcms_706159.pdf

18. Про забезпечення рівних прав і можливостей жінок і чоловіків: Закон України від 08.09.2005. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2866-15>

19. The Global Gender Gap Report 2018. World Economic Forum. URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GGGR_2018.pdf

20. Шиша Марі-Тереза. Поетапне керівництво щодо гендерно-нейтральної оцінки робочих місць для забезпечення рівної оплати праці. МОП, 2009. URL: http://www.un.org.ua/images/documents/4527/wcms_168926.pdf

21. Державна соціальна програма забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків на період до 2021 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.04.2018 № 273. Офіційний вісник України. 2018. № 33. Ст. 1165.

22. Декларація тисячоліття ООН Об'єднаних Націй, затверджена резолюцією № 55/2 Генеральної Асамблеї ООН від 08.09.2000. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_621

References

1. ILO Convention № 95 on Protection of Wages Convention, 1949. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_146 (in Ukrainian).
2. ILO Convention № 131 on the Establishment of a

Minimum Wage, with Particular Regard to Developing Countries, 1970. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_149 (in Ukrainian).

3. *On remuneration: Law of Ukraine, 1995 with amended. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-ep> (in Ukrainian).*

4. *Data of the State Statistics Service of Ukraine «Salary arrears» as of 01.09.2019. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (in Ukrainian).*

5. *Register of debtors on payment of salaries of the State Service of Ukraine for Labor. URL: <http://dsp.gov.ua/category/reiestr-borzhnykiv/> (in Ukrainian).*

6. *Proskurina N.M., Brovko N.I. The current state and directions of stabilization of wages in Ukraine. Scientific notes of the Ostroh Academy National University. Economy series. 2012. № 20. pp. 159-163 (in Ukrainian).*

7. *ILO Convention № 173 on the Protection of Employers' Claims in the Case of Employer Insolvency, 1992. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_286 (in Ukrainian).*

8. *About the ratification of the ILO Convention № 173 on the Protection of Employers' Claims in the Case of Employer Insolvency: Law of Ukraine, 2005. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2996-15> (in Ukrainian).*

9. *Bankruptcy Code of Ukraine, 2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19> (in Ukrainian).*

10. *Ostrivnyi I.M. The Protection of Employees in the Case of Bankruptcy: International Legal Standards. Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. Series: Law. 2014. Issue 28. Vol. 2. pp. 65-68 (in Ukrainian).*

11. *Haievaia O.V. Some issues the regulation of remuneration abroad and in Ukraine. Problems of legality. 2016. № 134. pp. 103-111 (in Ukrainian).*

12. *Khaustova Y.B., Marinchenko I.V. Salary problems in Ukraine and ways to solve them. International scientific journal. 2015. № 9. pp. 159-163 (in Ukrainian).*

13. *Marynych L.V. Legal excursion on the problem of reforming the remuneration institute. The forum of law. 2011. № 1. pp. 617-621 (in Ukrainian).*

14. *ILO Convention № 111 on Discrimination in Work and Occupation, 1958. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_161 (in Ukrainian).*

15. *ILO Convention № 100 on Equal Remuneration for Men and Women for Work of Equal Value, 1951. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_002 (in Ukrainian).*

16. *EU Labor Law: tutorial / I. Boruta, G. Chanysheva. Kyiv, 2004. 91 p. (in Ukrainian).*

17. *Guide to developing balanced working time arrangements. International Labour Office. Geneva, ILO, 2019. 48 p. URL: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/publication/wcms_706159.pdf*

18. *On Ensuring Equal Rights and Opportunities for Women and Men: Law of Ukraine, 2005. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2866-15> (in Ukrainian).*

19. *The Global Gender Gap Report 2018. World Economic Forum. URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GGGR_2018.pdf*

20. *Shysha Mari-Tereza. A step-by-step guide to gender-neutral job evaluation to ensure equal pay. ILO, 2009. URL: http://www.un.org.ua/images/documents/4527/wcms_168926.pdf (in Ukrainian).*

21. *State Social Program for Ensuring Equal Rights and Opportunities for Women and Men for the Period up to 2021: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine № 273 of April 11, 2018. Official herald of Ukraine. 2018. № 33. Art. 1165 (in Ukrainian).*

22. *United Nations Millennium Declaration, approved by UN General Assembly Resolution 55/2 of 8 September 2000. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_621 (in Ukrainian).*

БІЛЕЦЬКА
Ганна Миколаївна
biletskaam@gmail.com

УДК 336.025; 65.012.124

КОВТУНОВИЧ
Наталія Леонідівна
ndifp_2010@ukr.net

**ОЦІНЮВАННЯ СТУПЕНЯ
ЗАДОВОЛЕНOSTІ ПЛАТНИКІВ
ПОДАТКІВ РІВНЕМ СЕРВІСНОГО
ОБСЛУГОВУВАННЯ: МЕТОДОЛОГІЧНИЙ
АСПЕКТ**

к.ю.н., завідувач відділу, НДІ
фіскальної політики
Університету ДФС України

**ASSESSING THE DEGREE OF
SATISFACTION OF TAXPAYERS WITH
SERVICE: METHODOLOGICAL ASPECTS**

с.н.с., НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

BILETSKA Hanna Mykolaivna – PhD in Law, Head of department, Research Institute of Fiscal Policy University of the State Fiscal Service of Ukraine

KOVTUNOVYCH Nataliia Leonidivna – Senior Researcher, Research Institute of Fiscal Policy University of the State Fiscal Service of Ukraine

Статтю присвячено дослідженню питання підвищення рівня сервісного обслуговування платників податків податковими органами. У публікації визначено зміст категорії «задоволеність споживачів». Систематизовано теоретичні та прикладні аспекти найпопулярніших моделей, практична цінність яких полягає в розробленні на їх основі дієвих методів оцінювання якості послуг (продукту). Визначено основні складові моделей «McKinsey», «Кано», «SERVQUAL» та можливість їх застосування для оцінювання ступеня задоволеності платників податків сервісним обслуговуванням.

* * *

Статья посвящена исследованию вопроса повышения уровня сервисного обслуживания налогоплательщиков налоговыми органами. В публикации определено содержание категории «удовлетворенность потребителей». Систематизированы теоретические и практические аспекты самых популярных моделей, практическая ценность которых заключается в разработке на их основе эффективных методов оценки качества услуг (продукта). Определены основные составляющие моделей «McKinsey», «Кано», «SERVQUAL» и возможность их применения для оценки степени удовлетворенности налогоплательщиков сервисным обслуживанием.

* * *

Introduction. What is recognized by the world community is that the provision of quality services to taxpayers creates the preconditions for stimulating their voluntary payment, which ensures the execution of budget revenues and contributes to the economic development of the country. Also, the practice of improvement of services has multiply proved that there is a clear connection between the level of taxpayer service and the timely and fully paid fiscal payments, and the economic development of the state. Therefore, all mentioned above makes it relevant to consider the issue of improving the level of service provided by tax authorities to taxpayers.

Purpose. The purpose of the research is to determine the optimal methodology for assessing the level of satisfaction of taxpayers with the level of service. Methods of analysis and synthesis, logical generalization, comparison and formalization were used in the research process.

Results. The study found that «McKinsey 7S», «Кано», «SERVQUAL» techniques, which are widely used in international practice to assess consumer satisfaction through surveys, are suitable for research and analysis of the service process in any field, as well as for shaping and improving the service delivery process. But given the specifics of the State Tax Service of Ukraine and the taxpayer respondents who should rate it as a service provider, the most flexible and adaptable approach is the «McKinsey 7S».

Conclusion. The application of the «McKinsey 7S» will enable to identify the benefits of taxpayers and factors that have a positive or negative impact on the level and quality of their service. The prospect of further research is the development of a unified form of measurement and assessment of taxpayers' satisfaction with the level of service.

Ключові слова: задоволеність споживачів, оцінювання рівня задоволеності, модель «McKinsey», модель «Кано», модель «SERVQUAL», платник податків, податкові органи, сервісне обслуговування

Ключевые слова: удовлетворенность потребителей, оценка уровня удовлетворенности, модель «McKinsey», модель «Кано», модель «SERVQUAL», налогоплательщик, налоговые органы, сервисное обслуживание

Keywords: customer satisfaction, satisfaction rating, McKinsey model, Kano model, SERVQUAL model, taxpayer, tax authorities, customer service

ВСТУП

На сьогодні в Україні реалізується масштабна податкова реформа, концепцією якої є перетворення податкової служби з фіскального інструменту наповнення бюджету на висококваліфіковану сервісну службу з обслуговування платників податків.

В основу цієї концепції покладена ідея, що новостворена податкова служба має стати надійним парт-

нером для платників податків шляхом створення сприятливих умов для ведення бізнесу в Україні, впровадження нових онлайн-сервісів та забезпечення рівних прав усіх платників.

Світовою спільнотою визнано, що надання якісних сервісних послуг платникам податків державними органами створює передумови для стимулювання добровільної сплати податків, що забезпечує надходження коштів до бюджету та сприяє економічному роз-

витку держави. Також практика вдосконалення сервісного обслуговування неодноразово довела, що між рівнем сервісного обслуговування платників податків та своєчасними і в повному обсязі сплаченими фіскальними платежами, а отже, економічним розвитком держави, існує беззаперечний зв'язок. Тому зазначене зумовлює актуальність розгляду питання визначення оптимальної методики оцінювання задоволеності платників податків рівнем сервісного обслуговування, де податкова служба виступає постачальником послуг, а платник податків – їх споживачем (користувачем).

Основи доктрини сервісної діяльності податкових органів було закладено М. Кучерявенком, І. Криницьким, Л. Вороновою та ін. Дослідженням проблем задоволеності споживачів присвячено праці значної кількості як закордонних, так і вітчизняних науковців. Серед західних класиків економічної науки виділимо роботи Р. Блекуелла, Н. Вудкока, П. Гембла, К. Келлера, Ф. Котлера, П. Мініарда, М. Стоуна, П. Шварца. Прикладні аспекти задоволеності споживачів в українських реаліях висвітлені в роботах М. Руденко [3], І. Запущляк [4], О. Мотринчук [9], І. Чайки [10] та ін. Водночас варто підкреслити, що розгляд питань, пов'язаних із визначенням оптимальної методики оцінювання ступеня задоволеності платників податків рівнем сервісного обслуговування, потребують додаткової уваги з боку наукової спільноти.

МЕТА РОБОТИ

Метою проведеного дослідження є визначення оптимальної методики оцінювання ступеня задоволеності платників податків рівнем сервісного обслуговування. Адже, маючи інформацію відносно ступеня задоволеності платників податків сервісним обслуговуванням, можна не лише побачити те, наскільки повноцінно податкова служба задовольняє їхні інформаційні потреби, але й виявити, що саме потрібно вдосконалити, відкоригувати або запровадити для досягнення згоди між контролюючими органами та різними групами платників податків.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Теоретичною та методологічною основою роботи є дослідження вітчизняних та зарубіжних фахівців, які зосереджують свою увагу на проблемах розроблення інструментарію (моделі «McKinsey», «Кано», «SERVQUAL») для проведення моніторингових досліджень у відповідних сферах діяльності. У процесі дослідження використано методи аналізу і синтезу, логічного узагальнення, порівняння та формалізації.

РЕЗУЛЬТАТИ

Задоволеність споживача як певний психологічний процес формується як загальна оцінка в результаті споживання, а саме:

- 1) оцінка, яка означає, що досвід є настільки гарним, наскільки він і очікувався;
- 2) оцінка того, що вибрана альтернатива (стосовно послуг) відповідає попереднім сподіванням;
- 3) реакція споживача на розбіжність сподівань із реальним результатом.

Дослідження рівня задоволеності платників податків має вирішувати два основні завдання: інформаційне та комунікаційне, де:

1) інформаційне – надання необхідної інформації про інтереси, потреби та очікування платників податків, а також про стан їх задоволеності контролюючим органом;

2) комунікаційне – проведення маркетингових досліджень є підтвердженням того, що інтереси і потреби платників податків – важливі для податкової служби.

Отже, вимірювання задоволеності споживача – це одна із обов'язкових вимог систем управління якістю, яка дає змогу оцінити рівень сприйняття платником податків податкової служби як постачальника сервісних послуг.

Підкреслимо, що Національний стандарт України ДСТУ ISO 10004:2013 «Задоволеність замовників. Настанови щодо моніторингу та оцінювання» [1] визначає, що для оцінювання задоволеності споживачів можуть бути використані як опосередковані дані, так і дані безпосереднього оцінювання (на основі анкетних опитувань).

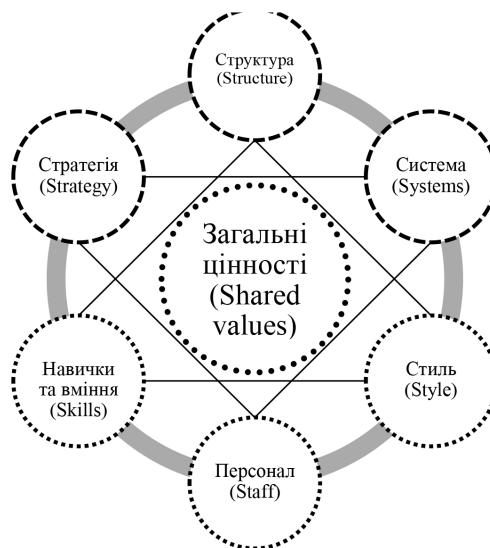
Опосередковані показники задоволеності споживачів характеризують наявні джерела інформації, а саме: частоту скарг споживачів, повідомлення у засобах масової інформації або через Internet, дослідження у межах галузі, коментарі та обговорення в соціальних мережах тощо. За допомогою опосередкованих показників формується уявлення про сильні та слабкі сторони сервісу, а їхній аналіз дає змогу організації сформулювати загальні показники, які характеризують задоволеність споживачів.

Безпосереднє оцінювання задоволеності споживачів здійснюється на підставі маркетингового дослідження, яке може бути тільки якісним або тільки кількісним, або поєднанням якісного та кількісного (*комплексного методу*) [2, 3]. Останній варіант дозволяє отримати найбільш повне уявлення про дії споживачів у момент користування послугами (продуктами), а після нього – про їх переваги та побажання.

На сьогодні сучасна наука пропонує різноманітні способи проведення таких досліджень. Є низка методологій, які були розроблені та широко рекламуються як засоби для досягнення чіткого розуміння питань, пов'язаних із задоволенням споживача. Найпопулярнішими моделями, практична цінність яких полягає у розробленні на їх основі дієвих методів оцінювання якості послуг (продукту), є «McKinsey», «Кано» та «SERVQUAL». Визначимо основні складові зазначених моделей та можливість їх застосування для оцінювання рівня задоволеності платників податків сервісним обслуговуванням.

1. Модель «McKinsey 7S» була розроблена у 80-х рр. XX ст. та містить сім взаємопов'язаних елементів: 1) структуру; 2) стратегію; 3) систему; 4) загальні цінності; 5) стиль; 6) навички та вміння; 7) персонал (рис. 1). В основу цієї моделі покладено аналіз перерахованих вище елементів, використовуючи методи нечіткої логіки, що дає змогу оцінити поточну ситуацію та готовність установи до змін. Як наслідок, стає можливим ідентифікувати її слабкі складові.

Усі сім складових поділяються на дві групи: «тверді» (раціональні) та «м'які» (емоційні). До твердих складових відносять структуру, стратегію та систему організації, вони вважаються такими, що можна охарактеризувати та вивчити.



* -- – тверді елементи; ** – м'які елементи.

Рис. 1. Модель «McKinsey»

Тверді елементи відображені у стратегії ДПС, схемах організаційної структури та іншій документації. До м'яких елементів належать: загальні цінності, стиль/культура, навички та вміння, а також персонал. М'які елементи важко піддаються опису, є такими, що безперервно змінюються та розвиваються, значною мірою визначаються людьми (їх емоційним станом), які працюють у податкових органах. А отже, значно важче планувати або впливати на змістове наповнення м'яких елементів. Водночас, хоча м'які елементи

є нечітко вираженими, вони можуть значно впливати на тверді чинники [4].

Основною складовою моделі «McKinsey 7S» є елемент «Загальні цінності», який посідає центральне місце в моделі (рис. 1), адже він впливає на розвиток усіх інших елементів, тобто зміна загальних цінностей приводить до зміни всіх інших елементів [4].

Виокремлюють шість послідовних етапів практичного застосування моделі «McKinsey 7S», які відображені у табл. 1.

Таблиця 1

Етапи практичного застосування моделі «McKinsey 7S» [5, 6]

№ етапу	Назва етапу	Опис етапу
1	Збір інформації	Описується кожний елемент моделі з використанням аркуша (опитувальника). Кожний елемент моделі потрібно описувати односкладно, з використанням коротких фактів, але максимально детально.
2	Аналіз суперечностей	Необхідно проаналізувати всі описані елементи і визначити, чи є суперечність між ними, чи максимально вони корелюють між собою і підтримують один одного.
3	Побудова ідеальної моделі	Поєднання всіх елементів моделі. Цей етап роботи найдовший і має безліч альтернатив
4	План змін	На цьому етапі визначається, які ключові зміни необхідно зробити, щоб усі елементи моделі підтримували і доповнювали один одного, а також окреслити шляхи унеможливлення суперечностей, що гальмують розвиток та знижують ефективність роботи загалом.
5	Упровадження змін	Найскладніший етап, адже жоден аналіз не зможе поліпшити функціонування установи, якщо не буде втілений в конкретних діях.
6	Контроль та моніторинг	Зміна будь-якого елементу моделі спричиняє часткову зміну всіх інших, тому необхідно регулярно відстежувати роботу всіх семи елементів моделі.

2. Модель «Кано». У 1984 р. відомий японський вчений Норіакі Кано розробив «Концепцію створення привабливої якості» (Attractive Quality Creation), а в її межах анкету, спрямовану на виявлення характеристик послуг (продукту), що захоплюють споживача. Анкета дозволяє поділити всі характеристики послуг на п'ять типів: 1) привабливі; 2) одномірні; 3) обов'язкові; 4) неважливі; 5) небажані [7].

Конструкція запитань у цьому методі дозволяє уникнути суб'єктивізму респондентів, оскільки люди схильні висловлювати не те, що вони насправді думають, а те, що на їх погляд виглядає правильним [8]. Отже, цей метод дозволяє виявити пріоритетні пот-

реби споживачів та оснований на твердженні, що не всі характеристики та якості продукту або послуги сприймаються споживачем однаково. Метод спрямований на розуміння взаємозв'язку між якістю послуг і сприйняттям її параметрів споживачем, сфокусований на диференціації характеристик послуги, допомагає розподілити весь діапазон вимог споживачів за пріоритетами. Особливістю методу є те, що під час опитування споживачів кожне з розроблених запитань ставиться йому двічі: у позитивній та негативній формі. Відповіді респонденти обирають із п'яти запропонованих варіантів: 1) «мені це подобається»; 2) «я очікую, що це буде обов'язково»; 3) «я ставлюся до

цього нейтрально»; 4) «я можу це терпіти»; 5) «мені це не подобається» [9].

Для визначення категорії реакції споживачів Н. Кано розробив спеціальну оціночну таблицю (табл. 2). У ній

відповідь на запитання, поставлене у позитивній формі, зіставляється з відповіддю на запитання, поставлене у негативній формі [10].

Таблиця 2

Оціночна таблиця методу Н. Кано «Теорія привабливої якості» [10]

Позитивна форма запитання анкети	Негативна форма запитання анкети					
	-	ПОДОБАЄТЬСЯ	ОЧІКУЮ	НЕЙТРАЛЬНО	МОЖУ ТЕРПІТИ	НЕ ПОДОБАЄТЬСЯ
	ПОДОБАЄТЬСЯ	Сумнівно Q	Привабливо A (attractive)	Привабливо A (attractive)	Привабливо A (attractive)	Одномірна характеристика O (onedimensional)
	ОЧІКУЮ	Небажано R (reverse)	Неважливо I (indifferent)	Неважливо I (indifferent)	Неважливо I (indifferent)	Має бути обов'язково M (must-be)
	НЕЙТРАЛЬНО	Небажано R (reverse)	Неважливо I (indifferen t)	Неважливо I (indifferent)	Неважливо I (indifferent)	Має бути обов'язково M (must-be)
	МОЖУ ТЕРПІТИ	Небажано R (reverse)	Неважливо I (indifferent)	Неважливо I (indifferent)	Неважливо I (indifferent)	Має бути обов'язково M (must-be)
	НЕ ПОДОБАЄТЬСЯ	Небажано R (reverse)	Небажано R (reverse)	Небажано R (reverse)	Небажано R (reverse)	Сумнівно Q

Після об'єднання вимог споживачів за складовими профілю якості отримуємо п'ять типів їхньої емоційної реакції: 1) **A** – привабливі характеристики; 2) **O** – одномірні характеристики – чим вищий ступінь присутності характеристики, тим більше задоволений споживач; 3) **M** – обов'язкові характеристики; 4) **I** – неважливі характеристики; 5) **R** – небажані характеристики – чим вищий ступінь присутності характеристики, тим нижча задоволеність споживача; 6) **Q** – сумнівні характеристики (наявність цих характеристик свідчить про складність надання адекватної оцінки певним параметрам респондентом).

На основі отриманих результатів можна розрахувати потенціал задоволеності споживачів та потенціал незадоволеності споживачів [11]. Для цього необхідно результати, отримані в ході опитування респондентів, перевести у відсотки у розрізі характеристик послуги (продукту).

Потенціал задоволеності споживачів розраховується за формулою:

$$P_{zc} = \frac{K_A + K_O \times 100}{(K_A + K_O + K_M + K_{IB} + K_{NB})} \quad (1)$$

де P_{zc} – потенціал задоволеності споживачів, %;

K_A – кількість відповідей респондентів – привабливі характеристики, %;

K_O – кількість відповідей респондентів – одномірні характеристики, %;

K_M – кількість відповідей респондентів – обов'язкові характеристики, %;

K_{IB} – кількість відповідей респондентів – неважливі характеристики, %;

K_{NB} – кількість відповідей респондентів – небажані характеристики, %.

Потенціал незадоволеності споживачів розраховується за формулою:

$$P_{nc} = \frac{(K_R + K_I + K_{NB}) \times (-100)}{(K_A + K_O + K_M + K_{IB} + K_{NB})} \quad (2)$$

де P_{nc} – потенціал незадоволеності споживачів, %;

K_R – кількість відповідей респондентів – привабливі характеристики, %;

K_O – кількість відповідей респондентів – одномірні характеристики, %;

K_M – кількість відповідей респондентів – обов'язкові характеристики, %;

K_{IB} – кількість відповідей респондентів – неважливі характеристики, %;

K_{NB} – кількість відповідей респондентів – небажані характеристики, %.

Дані обчислення вносяться у таблицю, на основі якої розраховуються координати характеристик та складається карта задоволеності/незадоволеності споживачів послуг (продукту). Ця карта поділена на чотири кластери, де:

– лівий верхній квадрат «під питанням». До цього квадрата потрапляють характеристики, які роблять споживача задоволеним;

– правий верхній квадрат «бажано». Цей квадрат вміщує характеристики, що прямо не пов'язані з основними функціями послуги (продукту), але їх наявність робить споживача задоволеним;

– лівий нижній квадрат «все одно». До цього квадрата потрапляють характеристики, які споживач абсолютно не сприймає, але вони йому не заважають;

– правий нижній кут «повинно бути». Цей квадрат вміщує характеристики, які є обов'язковими. Іншими словами, якщо ці характеристики будуть відсутні, то споживач не буде користуватися такою послугою (продуктом).

3. Методика «SERVQUAL» була розроблена з метою подолання складнощів переведення абстрактних міркувань стосовно якості послуг у площину кон-

кретних управлінських рішень з поліпшення якості обслуговування споживачів.

Методика ґрунтується на порівнянні фактичної якості наданої послуги з очікуванням та передбачає п'ять ступенів очікувань, де [12, 13]:

I ступінь – це розрив між очікуваннями споживача щодо якості послуги і реакцією керівництва установи на ці очікування;

II ступінь – розрив між розумінням керівництва установи очікувань споживача і процесом впровадження системи якості у цій установі;

III ступінь – розрив між впровадженою керівництвом установи системою якості та невідповідністю персоналу установи слідувати встановленим стандартам;

IV ступінь – розрив між наявною в установі системою якості і завищеною рекламою цієї системи якості в ЗМІ;

V ступінь (найголовніший) – це розрив між очікуваннями споживачів послуги і процесом надання установою цієї послуги.

Методика оцінювання якості «SERVQUAL» охоплює два етапи:

1. Виявляються очікування споживача, які є суб'єктивними і ґрунтуються на його споживчому досвіді, рекламі, отриманій інформації з інших доступних джерел;

2. Оцінювання сприйняття якості. Споживачеві пропонується анкета, що налічує 22 твердження, і клієнт позначає бали від 5 до 1 за шкалою від «цілком згідний (погоджуюся)» до «цілком не згідний (не погоджуюся)». Потім за допомогою аналогічної шкали споживачів просять висловити своє специфічне сприйняття тих самих п'яти критеріїв якості послуги, але вже у розрізі сервісних послуг, які надаються організацією. Результати анкетування порівнюються з метою обчислення п'яти коефіцієнтів якості «Q», що розраховуються за методом середніх значень та дозволяють виявити, які саме заходи необхідно здійснити установі, щоб покращити якість надання послуг (продукту) [13].

Дослідження показали, що споживачі оцінюють функціональні та технічні аспекти якості сервісних послуг за п'ятьма основними критеріями (табл. 3).

Таблиця 3

Основні критерії оцінювання якості сервісного обслуговування за методикою «SERVQUAL»

Критерій	Характеристика
Матеріальність (відчутність)	Можливість побачити фізичні, матеріальні характеристики (обладнання, інтер'єр приміщень, зовнішній вигляд співробітників, інтерфейс електронних сервісів тощо)
Надійність	Виконання установою (організацією) заявленої послуги в повному обсязі
Чуйність	Щира готовність персоналу прийти на допомогу клієнту і швидко надати якісну послугу
Переконливість	Компетентність та відповідальність персоналу, інформованість та професіоналізм, ввічливість та дружельність, здатність викликати у споживача довіру
Турботливість	Піклування персоналу про споживачів, прагнення до чіткого розуміння їх інтересів, забезпечення індивідуального підходу до споживачів послуг

Результати дослідження якості за допомогою методики «SERVQUAL» інтерпретуються так. Нульове значення якого-небудь із коефіцієнтів якості означає збіг рівня очікування з рівнем сприйняття якості за цим критерієм. Негативні значення вказують на те, що рівень очікувань перевищує рівень сприйняття. Нарешті, позитивні значення свідчать про те, що сприйняття якості вище за рівень очікувань. Успішним результатом вважаються позитивні і нульові значення коефіцієнтів якості. Також задовільним результатом є негативні коефіцієнти якості, що максимумо наближаються до нульового значення. Незадовільним результатом вважаються негативні коефіцієнти якості, що віддаляються від нульового значення [14].

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження було встановлено, що методики «McKinsey 7S», «Кано», «SERVQUAL», які широко застосовуються у міжнародній практиці для оцінювання рівня задоволеності споживачів шляхом проведення опитування, придатні для дослідження та аналізу процесу сервісного обслуговування у будь-якій сфері, а також для організації та вдосконалення процесу надання послуг. Але враховуючи специфіку діяльності Державної податкової служби України, а також респондентів – платників податків, які мають оцінювати її як надавача сервісних послуг, на нашу думку, найбільш гнучкою та сприятливою до адаптації є методика «McKinsey 7S».

Використання цієї методики дасть змогу: 1) оптимізувати організаційну структуру; 2) підвищити рівень ефективності використання ресурсів служби та оптимізувати склад і кількість працівників; 3) визначити оптимальний спосіб та інструменти реалізації стратегії розвитку державної податкової служби загалом; 4) ідентифікувати переваги споживачів, а також визначити чинники, що позитивно чи негативно впливають на рівень та якість їхнього сервісного обслуговування; 5) сформулювати ґрунтовні рекомендації для підвищення рівня сервісного обслуговування платників податків, розширення переліку онлайн-сервісів тощо.

Список використаних джерел

1. ДСТУ ISO 10004:2013. Управління якістю. Задоволеність замовників. Настанови щодо моніторингу та оцінювання (ISO 10004:2012, IDT). Київ: Міністерство економічного розвитку України, 2014. 24 с.
2. Шуцька М. Визначення критеріїв якості за значущістю та методів визначення задоволеності замовників на прикладі ВАТ «Дрогобицький завод автомобільних кранів». Вимірювальна техніка та метрологія. 2010. № 71. С. 159–164.
3. Руденко М. Моніторинг задоволеності споживачів підприємства: методичний аспект. Вісник THEV. 2016. № 2. С. 142–149. URL: <http://dspace.tneui.edu.ua/handle/316497/3949>
4. Запущляк І. Модель McKinsey 7S як інструмент оцінювання готовності газотранспортних підприємств до змін. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2015. № 3. С. 136–140.
5. Learn how to use the 7-S Framework, with James Manktelow and Amy Carlson. URL: https://www.mindtools.com/pages/article/newSTR_91.htm.

6. Работает ли ваша компания идеально? Модель McKinsey 7S. URL: <http://powerbranding.ru/biznes-analiz/mckinsey-7s-model/>
7. Гаврилова С. Модель Кано. Управление качеством. 2008. № 3. С. 10–12.
8. Вечкаев В. Модель Кано. URL: <http://www.vechkaev.ru/Pages/kano.aspx>
9. Мотринчук О.В. Метод Кано як один із інструментів оцінки ступеня задоволеності споживача. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2014. № 14. С. 86–92.
10. Чайка І.П. Дослідження пріоритетних потреб споживачів послуг методом «модель Кано». Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2017. № 2. С. 151–162.
11. Малинина О.Ю., Федоркова А.В. Анализ качества рекламных услуг по методу Н. Кано (на примере ООО «Издательский дом Перегудова»). Инженерный вестник Дона. 2015. № 2. URL: http://ivdon.ru/uploads/article/pdf/IVD_79_Malinina.pdf_50a1972495.pdf
12. Федоскина Л.А. Методика «SERVQUAL» как инструмент повышения инновационной активности в организациях сферы услуг. Креативная экономика. 2008. № 3. С. 73–83.
13. Кострубська А.Ф., Ковальчук С.В. Маркетингове оцінювання якості банківських послуг на основі методики SERVQUAL. Вісник Хмельницького національного університету. 2014. № 5. С. 76–78.
14. Решетникова І.Л. Оцінка якості обслуговування споживачів в сучасних торговельних підприємствах. Маркетинг: теорія і практика. 2012. № 10. С. 190–195.
- References**
1. Quality management. Customer satisfaction. Guidelines for monitoring and measuring: DSTU ISO 10004: 2013 (ISO 10004: 2012, IDT). Kyiv: Ministry of Economic Development of Ukraine, 2014. 24 p. (in Ukrainian).
2. Shchutska M. Definition of quality criteria by importance and methods of determination of customer satisfaction on the example of JSC «Drohobych Plant of Cranes». Measuring Equipment and Metrology. 2010. № 71. pp. 159–164. (in Ukrainian).
3. Rudenko M. Monitoring customer satisfaction enterprise. TNEU Bulletin. 2016. № 2. pp. 142–149. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/3949> (in Ukrainian).
4. Zapukhliak I. McKinsey 7S model as a tool for evaluation of readiness to change gas transmission companies. Scientific Bulletin of Uzhhorod University. 2015. № 3. pp. 136–140. (in Ukrainian).
5. Learn how to use the 7-S Framework, with James Manktelow and Amy Carlson. URL: https://www.mindtools.com/pages/article/newSTR_91.htm
6. Does your company work perfectly? Model McKinsey 7S. URL: <http://powerbranding.ru/biznes-analiz/mckinsey-7s-model/> (in Russian).
7. Gavrilova S. Model Kano. Quality management. 2008. № 3. pp. 10–12. (in Russian).
8. Vechkayev V. Kano Model. URL: <http://www.vechkaev.ru/Pages/kano.aspx>. (in Russian).
9. Motrynychuk O.V. The Kano method as one of the tools for assessing consumer satisfaction. Bulletin of the Lviv Polytechnic National University. 2014. № 14. pp. 86–92. (in Ukrainian).
10. Chaika I.P. Research of priority needs of consumers of services by the Kano model method. Scientific Bulletin of Poltava University of Economics and Trade. 2017. № 2. pp. 151–162. (in Ukrainian).
11. Malinina O.Y., Fedorkova A.V. Analysis of the quality of advertising services by the method of N. Kano (on the example of «Publishing House Peregudova»). Engineering Journal of Don. 2015. № 2. URL: http://ivdon.ru/uploads/article/pdf/IVD_79_Malinina.pdf_50a1972495.pdf (in Russian).
12. Fedoskina L.A. The SERVQUAL technique as a tool to increase innovative activity in service industry organizations. Creative economy. 2008. № 3. pp. 73–83. (in Russian).
13. Kostrubyska A.F., Kovalchuk S.V. Marketing assessment of the quality of banking services based on the SERVQUAL methodology. Bulletin of Khmelnytsky National University. 2014. № 5. pp. 76–78. (in Ukrainian).
14. Reshetnikova I.L. Assessment of the quality of customer service in modern trade enterprises. Marketing: Theory and Practice. 2012. № 10. pp. 190–195. (in Ukrainian).