

СЛАВА УКРАЇНІ! ГЕРОЯМ СЛАВА!



**АНАЛІТИК**  
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



# ЕКОНОМІКА ФІНАНСИ ПРАВО

ЩОМІСЯЧНИЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

№ 12/1'2022

(видається з 1994 року)

ISSN 2786-5517 (Online), ISSN 2409-1944 (Print)

[https://doi.org/10.37634/efp.2022.12\(1\)](https://doi.org/10.37634/efp.2022.12(1))

**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 02 липня 2020 р. № 886 (економічні науки).

Наказ Міністерства освіти і науки України від 24 вересня 2020 р. № 1188 (юридичні науки).

Рішення Аудиторської палати України від 21.12.2017 р. № 353/10 (облік та аудит).

Реєстраційне свідоцтво КВ № 21620-11520ПР від 12 жовтня 2015 р.

Журналу присвоєно міжнародний ідентифікаційний номер ISSN 2409-1944 та включено до міжнародної наукометричної бази Index Copernicus.

Префікс doi журналу: 10.37634/efp.

2022 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 27.12.2022

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](mailto:efp.redaktor@gmail.com)

Сайт: [www.efp.in.ua](http://www.efp.in.ua)

## Засновники:

Аудиторська фірма "Аналітик" спільно з 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 № 17 від 20 грудня



Суб'єкт видавничої справи

© "Аналітик", 2022  
© "Економіка. Фінанси. Право",  
2022

Типографія: ТОВ "Міжнародний бізнес центр"

**GLORY TO UKRAINE! GLORY TO THE HEROES!**



**АНАЛІТИК**  
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



# **ECONOMICS**

# **FINANCES**

# **LAW**

**MONTHLY INFORMATIONAL AND ANALYTICAL JOURNAL**

**№ 12/1'2022**

*(issued from 1994)*

**ISSN 2786-5517 (Online), ISSN 2409-1944 (Print)**

[https://doi.org/10.37634/efp.2022.12\(1\)](https://doi.org/10.37634/efp.2022.12(1))

*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 № 886 of July 02, 2020 (economic sciences).*

*Order of Ministry of Education and Science of Ukraine № 1188 on September 24, 2020 (legal sciences).*

*Order of Audit Chamber of Ukraine № 353/10 on December 21, 2017 (accounting and audit).*

*Registration Certificate – KV № 21620-11520PR on October 12, 2015.*

*Journal is awarded the international identification number ISSN 2409-1944 and included in the international Scientometrics base Index Copernicus.*

*Journal's DOI: 10.37634/efp.*

## **Founders:**

Audit firm "Analytik" jointly with the National Academy of Internal Affairs of Ukraine

## **The papers 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 № 17 of December 20, 2022). 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 27.12.2022

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](mailto:efp.redaktor@gmail.com)

**Web:** [www.efp.in.ua](http://www.efp.in.ua)



*The subject of  
publishing*

© "Analytik", 2022  
© "Economics. Finances. Law",  
2022

Typography: LLC "International Business  
Center"

### Головний редактор

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

### Шеф-редактор

*Головач Володимир Володимирович*, к.ю.н., голова правління ПрАТ «Аудиторська фірма "Аналітик»»; Заслужений юрист України (Україна)

### Заступник головного редактора

*Головач Тетяна Анатоліївна*, д.е.н., професор, аудитор, заступник директора з наукової роботи Інституту аудиту (Україна)

### Члени редакційної колегії з економічних наук:

*Бойко Антон Олександрович*, к.е.н., доцент кафедри економічної кібернетики, Сумський державний університет (Україна)

*Величко Олена Георгіївна*, к.е.н., доцент кафедри міжнародних фінансів, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана (Україна)

*Герасимович Анатолій Михайлович*, д.е.н., професор, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана (Україна)

*Криштопа Ірина Ігорівна*, д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана (Україна)

*Манцевич Юрій Миколайович*, д.е.н., доцент, вчений секретар, Державне підприємство «Науково-дослідний і проектний інститут містобудування» (Україна)

*Полякова Євгенія Сергіївна*, к.е.н., доцент кафедри фінансів та банківської справи, проректор з науково-педагогічної роботи (навчальний процес). Вищий навчальний заклад «Міжнародний технологічний університет «Миколаївська політехніка» (Україна)

*Потишняк Олена Миколаївна*, д.е.н., професор, професор кафедри організації виробництва, бізнесу та менеджменту, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка (Україна)

*Сіскос Евангелос*, д.е.н., професор, Університет Західної Македонії (Греція)

*Ткаченко Сергій Анатолійович*, д.е.н., професор, ректор, Вищий навчальний заклад "Міжнародний технологічний університет «Миколаївська політехніка»"; академік Академії економічних наук України (Україна)

*Тринчук Віктор Вікторович*, к.е.н., доцент, професор кафедри фінансових ринків, Університет державної фіскальної служби України (Україна)

*Чижєвська Людмила Віталіївна*, д.е.н., професор, професор кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку, Державний університет «Житомирська політехніка» (Україна)

### Члени редакційної колегії з правових наук:

*Балгімбекова Гульнара*, к.ю.н., зав. кафедри конституційного та міжнародного права, Карагандинський державний університет ім. Е.А. Букетова (Казхстан)

*Бригінець Олександр Олексійович*, д.ю.н., професор, Хмельницький університет управління та права ім. Леоніда Юзькова; член Союзу юристів України (Україна)

*Василинчук Віктор Іванович*, д.ю.н., професор, професор кафедри оперативного-розшукової діяльності, Національна академія внутрішніх справ, Заслужений юрист України, полковник поліції (Україна)

*Константинов Сергій Федорович*, д.ю.н., професор, зав. кафедри адміністративної діяльності, Національна академія внутрішніх справ (Україна)

*Озерський Ігор Володимирович*, д.ю.н., професор, професор кафедри цивільного та кримінального права і процесу, Чорноморський національний університет імені Петра Могили; академік Національної академії наук вищої освіти України (Україна)

*Скоржевська-Амберг Малгожата*, доктор філософії, адвокат, кафедра теорії, філософії та історії права, юридичний коледж, Університет Козмінського (Польща)

*Фрицький Юрій Олегович*, д.ю.н., професор, професор кафедри конституційного, адміністративного права та соціально-гуманітарних дисциплін, Інститут права та суспільних відносин Університету "Україна"; Заслужений юрист України. Член Центральної виборчої комісії (Україна)

*Яровий Анатолій Олександрович*, к.ю.н., доцент, професор кафедри права публічного адміністрування, Маріупольський державний університет; суддя у відставці (Україна)

**Відповідальний редактор:** Поповецька-Демченко Леся Петрівна (Україна)

**Випусковий редактор:** Туманян Анна Оганесівна (Україна)

### Editors-in-chief

*Valentyna P. Levchenko*, Doctor of 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" (Ukraine)

*Volodymyr V. Holovach*, PhD in Legal Sciences, Head of the Board of the Audit Firm "Analitik"; Honored Lawyer of Ukraine (Ukraine)

### Deputy Editor-in-Chief

*Tetiana A. Holovach*, Doctor of Economics, Professor, auditor, deputy director for scientific work of the Institute of Audit (Ukraine)

### Members of the editorial board of Economic Sciences:

*Anton O. Boiko*, PhD in Economics, Associate Professor of Economic Cybernetics department, Sumy State University (Ukraine)

*Olena H. Velychko*, PhD in Economics, Associate Professor of International Finances department, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman (Ukraine)

*Anatolii M. Herasymovych*, Doctor of Economics, Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman (Ukraine)

*Iryna I. Krystopa*, Doctor of Economics, Professor, Professor of Accounting and Taxation department, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman (Ukraine)

*Yurii M. Mantsevych*, Doctor of Economics, Associate Professor, Scientific Secretary, State Enterprise "Research and Design Institute of Urban Development" (Ukraine)

*Yevheniia S. Poliakova*, PhD in Economics, Associate Professor of Finances and Banking department, vice-rector for scientific and pedagogical work, Higher Educational Institution «International Technology University "Mykolaiv Polytechnic"» (Ukraine)

*Olena M. Potyshniak*, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Organization of Production, Business and Management department, Kharkiv Petro Vasylenko National Technical University of Agriculture (Ukraine)

*Evangelos Siskos*, Doctor of Economics, Professor, University of Western Macedonia (Greece)

*Serhii A. Tkachenko*, Doctor of Economics, Professor, Rector, Higher Educational Institution «International Technology University "Mykolaiv Polytechnic"»; academician of Academy of Economic Sciences of Ukraine (Ukraine)

*Viktor V. Trynchuk*, PhD in Economics, Associate Professor, Professor of Financial Markets department, University of the State Fiscal Service of Ukraine (Ukraine)

*Liudmyla V. Chyzhevska*, Doctor of Economics, Professor, Professor of Information Systems in Management and Accounting department, State University "Zhytomyr Polytechnic" (Ukraine)

### Members of the editorial board of Legal Sciences:

*Gulnara Balgimbekova*, PhD in Legal Sciences, Head of the constitutional and international law department, Karagandy State University named after E.A. Buketov (Kazakhstan)

*Oleksandr O. Bryhinets*, Doctor of Legal Sciences, Professor, Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law; member of the Union of Lawyers of Ukraine (Ukraine)

*Viktor I. Vasylynchuk*, Doctor of Legal Sciences, Professor, Professor of the Operational and Investigating department, National Academy of Internal Affairs; Honored Lawyer of Ukraine, colonel of the Police (Ukraine)

*Serhii F. Konstantinov*, Doctor of Legal Sciences, Professor, Head of the Administrative Activity department, National Academy of Internal Affairs (Ukraine)

*Ihor V. Ozerskyi*, Doctor of Legal Sciences, Professor, Professor of the Civil and Criminal Law and Process department, Petro Mohyla Black Sea National University; academician of the National Academy of Sciences of Higher Education of Ukraine (Ukraine)

*Malgorzata Skorzevska-Amberg*, PhD, DSc, Theory, Philosophy and History of Law department, College of Law, Kozminski University (Poland)

*Yurii O. Frytskyi*, Doctor of Legal Sciences, Professor, Professor of the Constitutional, Administrative Law and Social and Humanitarian disciplines department, Law and Public Relations Institute of the "Ukraine" University; Honored Lawyer of Ukraine, member of the Central Election Commission (Ukraine)

*Anatolii O. Yaroyvi*, PhD in Legal Sciences, Professor of Law and Public Administration department, Mariupol State University; retired judge (Ukraine)

**Managing editor:** Lesia P. Popovetska-Demchenko (Ukraine)

**Issue Editor:** Anna O. Tumanian (Ukraine)

## ЗМІСТ

<i>ЩЕРБИНА О.С.</i> Комунікаційні процеси у технології продажів будівельного бізнесу України .....	5
<i>КОБИЛЬНИК Д.А., КАЗАРІН Б.Р., КАРАВАНСЬКИЙ О.В.</i> Податкова система України: генеза та сучасний стан .....	9
<i>ГОЛОВАЧ В.В., ГОЛОВАЧ Т.А.</i> Професійний скептицизм як концептуальна основа професійного судження аудитора .....	14
<i>БОНДАРЕНКО О.М., КЛОКОВА Г.О.</i> Податковий облік та звітність у системі адміністрування податків .....	18
<i>МОСКАЛЬ Н.В.</i> Перешкоди у застосуванні професійного скептицизму у практиці аудиту .....	21
<i>РЯБУЩЕНКО Д.Ю.</i> Формування та реалізація концепту "права на надію" на національній площині ...	25
<i>ЛЕТНЯНЧИН Л.І., КОНТАРЬОВА Т.І.</i> Доктрина політичного питання у практиці Конституційного Суду України: доцільне "самообмеження" чи плацдарм для зловживань .....	32

## CONTENTS

<i>O. SHCHERBYNA.</i> Communication processes in the sales technology of the Ukraine's construction market ...	5
<i>D. KOBYLNIK, B. KAZARIN, O. KARAVANSKYI.</i> Tax system of Ukraine: genesis and current state .....	9
<i>V. HOLOVACH, T. HOLOVACH.</i> Professional skepticism as a conceptual basis of an auditor's professional judgment .....	14
<i>O. BONDARENKO, H. KLOKOVA.</i> Tax accounting and reporting in the tax administration system .....	18
<i>N. MOSKAL.</i> The obstacles to the application of professional skepticism in audit practice .....	21
<i>D. RIABUSHCHENKO.</i> Formation and implementation of the "right to hope" concept on the national level ....	25
<i>L. LETNIANCHYN, T. KONTAROVA.</i> The political question doctrine in the practice of the Constitutional Court of Ukraine: expedient "self-restraint" or a springboard for malpractice .....	32



Олег Сергійович **ЩЕРБИНА**

к.т.н., аспірант, Одеська державна академія будівництва та архітектури

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8180-4665>

e-mail: olegito4ka@ukr.net

## КОМУНІКАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ У ТЕХНОЛОГІЇ ПРОДАЖІВ БУДІВЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ УКРАЇНИ

У статті розглянуто основні складники комунікаційних процесів та їхній вплив на технологію продажів. Проаналізовано необхідні для ділової людини якості та вміння з безпосереднім ухилом до особливостей технологій прямих продажів. Розроблена докомунікативна стратегія та встановлені правила, які зумовлюватимуть найбільший рівень продажів будівельних організацій України. Обґрунтована необхідність підвищення рівня ділової комунікації спеціалістів комерційного відділу. Особливу увагу виділено відпрацюванню технології продажів для досягнення запланованих цілей.

**Ключові слова:** прямий продаж, ділова комунікація, технологія продажів, стратегія продажів, будівельний ринок, презентація

### ВСТУП

Сьогодні більшість відділів продажів будівельних організацій України надають особливу увагу розвитку комунікацій як одному з головних складників успішної технології продажів. Загалом ділові комунікації є синтезом кількох складників спілкування: взаємодія спеціалістів відділу продажів з потенційними клієнтами компанії, завоювання довіри, встановлення ефективного зв'язку та досягнення кінцевого комерційного результату організації. Сутність ділової комунікації полягає у необхідності впливу на партнера для досягнення певної цілі. Все це стає можливим за рахунок використання та вдосконалення комунікативних навичок та технології продажів загалом.

Найважче безліч технологій, що оптимізують процес вивчення впливу комунікацій на професійні відносини і роблять його ефективним з погляду підготовки майбутніх експертів з продажів до нестандартних, складних виробничих ситуацій. Чітко поставлені цілі освіти, оптимально підібраний зміст галузі знання дають змогу перейти до аналізу наявних та розроблення принципово нових засобів вдосконалення комунікаційних процесів у технології продажів. Ефективність технології продажів залежить не так від окремих організаційних форм, методів та засобів, скільки від їх єдності і відповідності досягнутим цілям [1, 2]. Досягнення цілей, зі свого боку, залежить від ефективно підібраної, проаналізованої та, що найголовніше, опрацьованої інформації цієї галузі знань [3, 4].

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сьогодні для досягнення запланованих цілей, та, як наслідок, бажаного комерційного результату різноманітні організації будівельного ринку вступають у ділові комунікації. Слід відмітити, що від уміння грамотно вести ділові переговори та майстерності у володінні інструментами масової комунікації залежатиме успіх комерційної угоди.

Ділова людина (у цьому випадку спеціаліст з продажу) має володіти певними комунікативними навичками:

- впевнено аргументувати свою позицію;
- досконало розкривати свої погляди;
- оперативно аналізувати певні висловлювання

клієнта;

– критично та швидко давати оцінку відповідним реакціям.

Необхідною умовою цього є вміння слухати, вести розмову, створювати доброзичливу атмосферу, вміння справити позитивне враження, а для цього необхідна відповідна попередня підготовка [5]. Все вищесказане набуває особливого значення, коли мова йде про продажі товарів та послуг на будівельному ринку, адже сучасна форма даної направленості пов'язана з високим рівнем конкуренції, яка виходить за межі товарної та цінової боротьби та, у більшості випадків, потребує впровадження методів прямого продажу і досконало відпрацьованої технології продажів.

Прямий продаж – вид продажів, в якому продавець товарів чи послуг контактує безпосередньо з покупцем, без участі посередників та третіх осіб поза стаціонарними місцями торгівлі [6]. Така модель має на увазі безпосередній прямий контакт представника компанії з потенційним клієнтом, потребує його особливої підготовки, має деякі відмінності з погляду стратегії та технології продажів тощо.

До основних особливостей прямих продажів відносять:

- особистий контакт з клієнтом;
- персональний підхід;
- детальна презентація товару та миттєва консультація;
- зручність для покупця, гнучкий графік, мінімальні ризики тощо.

Тому, дивлячись на вищесказане, стає зрозумілим, що комунікаційна політика підприємства, розвиток особистих якостей менеджера, вдосконалення технології продажів загалом є основою успішної реалізації товарів та послуг на будівельному ринку України.

**МЕТА** роботи – аналіз та вдосконалення комунікативних процесів для формування ефективної технології продажів. Реалізація поставленої мети можлива за рахунок правильної постановки ряду завдань:

- розроблення докомунікативної стратегії;
- підвищення рівня ділової комунікації спеціалістів відділу продажів;
- відпрацювання технології продажів.

## МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Встановлення ділових контактів має супроводжуватися дотриманням деяких правил та принципів. Будівельний ринок України, що містить велику варіацію виробничих бізнесів, має свою специфіку, що змушує підлаштовувати комунікацію стосовно своїх особливостей [7, 8]. Плановий збут продукції потребує також розроблення докомунікативної стратегії та встановлення правил, які зумовлюватимуть найбільший рівень продажів:

- перед початком переговорів необхідно зібрати повну інформацію про потенційні промислові та цивільні будинки, які знаходяться на стадії будівництва, дистриб'юторські компанії, підрядні організації тощо, що мають потребу в нашій продукції (рис. 1);
- отримати контакти осіб, які приймають рішення в даних компаніях;
- дізнатися їхню особисту інформацію (чим займаються у вільний час, захоплення тощо).
- підібрати найбільш сприятливі умови для першої зустрічі (виявити момент необхідності у виробничих матеріалах).

Якщо деякі з вищесказаних пунктів дізнатися не вдалося, то переговори слід розпочати зі знайомства, не зосереджуючись лише на власному товарі, який необхідно продати. Передусім необхідне прагнення до створення атмосфери відкритості, конструктивного діалогу, взаєморозуміння (поряд, звичайно, з природним прагненням до максимізації ефективності). Оцінювання реальних можливостей – це найкращий спосіб показати свою відповідальність та надійність.

Усе це спричиняє появу факторів підвищення рівня ділової комунікації (рис. 2).



Рис. 1. Формування докомунікативної бази потенційних клієнтів



Рис. 2. Фактори підвищення рівня ділової комунікації

Розвиток комунікативних навичок спеціалістів відділу продажів має певну мету, яка передбачає отримання нових знань та досвіду, змушує їх діяти усвідомлено, інтенсивно, мобілізувати свої здібності, вміння підкоряти свої сили досягненню цієї мети. Стратегія ділового спілкування містить такі складники, як наближення партнерів до думки комунікатора, схилення їх до дій та вчинків, намічених комунікатором, зміна поглядів партнерів відповідно до поглядів комунікатора. Так, за такого ділового спілкування у партнерів з'являються взаємні інтереси, уподобання, взаєморозуміння, об'єктивне оцінювання як своїх, так і чужих можливостей, терпіння до партнера та його недоліків.

Процес взаєморозуміння у діловому спілкуванні складається з трьох основних компонентів (рис. 3).

Перше, на що потрібно спрямувати зусилля, – це покращення навичок ведення діалогу та правильна подача себе, правильне застосування вербальних та невербальних сигналів, здатність імпровізувати та підтримувати розмову на будь-яку тему.

Уміння слухати клієнта передбачає наявність здатності визначати за поведінкою партнера його думки і почуття, передбачати його наміри, бути проникливим.

Уміння розуміти потреби клієнта має за мету досягнення власних цілей через вирішення «гострих» проблем співрозмовника.

Враховуючи все вищесказане, після розроблення докомунікативної стратегії та підвищення рівня ділової комунікації спеціалістів відділу продажів, успішна робота будь-якої комерційної організації потребує відпрацювання технології продажів (рис. 4).



Рис. 3. Складники ділової комунікації



Рис. 4. Алгоритм технології продажів

Так, технологія прямих продажів з погляду ділових комунікацій зосереджується над особистими відносинами через психологічну взаємодію продавця і покупця. Для того щоб майбутні стосунки з клієнтами ставали більш перспективними, спеціаліст відділу продажів, окрім набутих знань про спілкування, деяких пропрацьованих технік та умінь, зобов'язаний володіти ще й слушною установкою на подальші комунікативні відносини.

Необхідно піклуватися про підвищення рівня особистої комунікації спеціалістів відділу продажів, не тільки з погляду отримання та відпрацювання певних знань сучасних технологій продажів, але й особистого розвитку в інших галузях знань:

- культура мовлення;
- риторика;

- психологічні основи спілкування;
- здатність використовувати певні техніки переконань у процесі проведення переговорів.

### ВИСНОВКИ

Враховуючи специфіку та особливості розвитку будівельних підприємств, можна констатувати, що комунікації та володіння ними є одним із визначальних факторів успіху та результативності будівельного бізнесу. Розвиток комунікативної політики займає важливе місце у відділі продажів будь-якого підприємства і впливає на розвиток взаємовідносин з потенційними клієнтами та всієї організації загалом. Правильно розроблена та опрацьована технологія продажів дасть змогу досягти максимальної результативності бізнесу.

### Список використаних джерел

1. Бабчинська О.І. Комунікаційний процес в управлінні: основні положення. *Ефективна економіка*. 2018. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6539>
2. Бебик В.М. Інформаційно-комунікаційний менеджмент у глобальному суспільстві: психологія, технології, техніка публік релейшнз : монографія. Київ, 2005. 440 с.
3. Кіслов Д.В. Термінологія комунікацій: теоретичний дискурс та його практичне використання. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2013. №3. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=551>
4. Прус Л.Р. Комунікаційний менеджмент. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2009. № 1. С. 38-41.
5. Степаненко А.В. Специфіка особистих продажів як інструменту маркетингових комунікацій. *Управління розвитком*. 2014. № 5. С. 62-64.
6. Что такое прямые продажи? *Маркетинг*. URL: <https://gravitec.net/ru/blog/chto-takoe-priamy-e-prodazhi-ischerpyvayushhij-gajd/>
7. Гребеньов Г.М. Формування напрямків підвищення ефективності маркетингового механізму управління конкурентоспроможністю будівельних підприємств. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»*. 2019. № 11. С. 395-400.
8. Селезньова О.О. Розвиток управління маркетинговою діяльністю будівельних підприємств в Україні: монографія. Одеса, 2017. 355 с.

### References

1. Babchynska O.I. Communication process in management: basic provisions. *Efficient economy*. 2018. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6539> (in Ukrainian).
2. Bebyk V.M. Information and communication management in global society: psychology, technology, public relations technique: monograph. Kyiv, 2005. 440 p. (in Ukrainian).
3. Kislov D.V. Communication terminology: theoretical discourse and its practical use. *Public administration: improvement and*

development. 2013. №3. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=551> (in Ukrainian).

4. Prus L.R. Communication management. *Bulletin of the Khmelnytskyi National University. Economic sciences*. 2009. № 1. pp. 38-41. (in Ukrainian).

5. Stepanenko A.V. Communication management. *Bulletin of the Khmelnytskyi National University. Economic sciences*. 2014. №5. pp. 62-64. (in Ukrainian).

6. What is direct sales? *Marketing*. URL: <https://gravitec.net/ru/blog/chto-takoe-pryamy-e-prodazhi-ischerpy-vayushhij-gajd> (in Russian).

7. Hrebnov H.M. Formation of directions for increasing the effectiveness of the marketing mechanism of managing the competitiveness of construction enterprises. *Economic Herald NTUU «KPI»*. 2019. № 11, pp. 395–400. (in Ukrainian).

8. Seleznova O.O. Development of management of marketing activities of construction enterprises in Ukraine: monograph. Odesa, 2017. 355 p. (in Ukrainian).

**Oleh SHCHERBYNA**

*PhD in Engineering, postgraduate student, Odesa State Academy of Civil Engineering and Architecture*

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8180-4665>

e-mail: [olegito4ka@ukr.net](mailto:olegito4ka@ukr.net)

## COMMUNICATION PROCESSES IN THE SALES TECHNOLOGY OF THE UKRAINE'S CONSTRUCTION MARKET

*Currently, a majority of the sales departments of construction organizations in Ukraine pay special attention to the development of communications as one of the key components of successful sales techniques. We can confidently state that communication and its mastery are one of the determining factors of the success and effectiveness of a construction business. The development of the communications policy occupies a significant place in the sales department of any enterprise and impacts the development of relations with potential clients and the entire organization as a whole. The authors researched the main components of the communications processes and their influence on sales techniques.*

*The ability to conduct business negotiations competently and the mastery of the tools of mass communications should get special attention because the success of a commercial deal will rely on that. Therefore, qualities and skills with a clear bias toward the peculiarities of the direct selling techniques necessary for a businessperson got analyzed.*

*The planned sales of the products require designing a pre-communications strategy and establishing the rules that will condition the highest level of sales. A pre-communications strategy and the rules that will condition the highest level of sales for construction organizations in Ukraine got designed and established.*

*A special focus is on the implementation of the direct selling technique to achieve the set goals. From the business communications point of view, the said technique concentrates on personal relations through the psychological interaction between the seller and the buyer. For future relations with clients to become more promising, a sales department manager must also possess a relevant attitude for further communicative relations besides the acquired knowledge about communication and some tried and tested techniques and skills. It is necessary to contribute to increasing the level of personal communications of the sales department experts not just in terms of getting and implementing a set of knowledge of modern sales techniques but also from the prospect of personal development in other fields of knowledge. Properly designed and implemented sales techniques will allow the achievement of the maximum effectiveness of a business.*

**Keywords:** *direct selling, business communications, sales technique, sales strategy, construction market, presentation*

**Дмитро Анатолійович КОБИЛЬНИК**

д.ю.н., доцент, Національний Юридичний Університет ім. Ярослава Мудрого

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6777-7963>

e-mail: [d.a.kobylnik@nlu.edu.ua](mailto:d.a.kobylnik@nlu.edu.ua)

**Богдан Романович КАЗАРІН**

студент, Національний Юридичний Університет ім. Ярослава Мудрого

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8356-3703>

e-mail: [Bogdan11111111122@gmail.com](mailto:Bogdan11111111122@gmail.com)

**Олег Валерійович КАРАВАНСЬКИЙ**

студент, Національний Юридичний Університет ім. Ярослава Мудрого

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9017-0024>

e-mail: [olegoleh1234@gmail.com](mailto:olegoleh1234@gmail.com)

## ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ: ГЕНЕЗА ТА СУЧАСНИЙ СТАН

*У статті комплексно досліджено розвиток національної податкової системи, її складові елементи, визначено її роль в економічній діяльності держави. Особливу увагу приділено нормативно-правовим актам, що здійснювали правове регулювання в досліджуваній період. Розглянуто вплив податкової системи на стимулювання або дестимулювання розвитку певних галузей економіки. Досліджено наукову літературу, статистичні дані у сфері оподаткування, які дають змогу оцінити поточний стан вітчизняної податкової системи.*

**Ключові слова:** податкова система, податкові надходження, публічні грошові фонди, податковий тиск на бізнес

### ВСТУП

У сучасному світі кожна держава має власну систему податкових платежів. Завдяки податковим платежам держава накопичує фінансові надходження для реалізації суспільно необхідних функцій. Тому податки вважаються однією з визначальних ознак будь-якої держави і незмінно виступають елементом її існування. Зважаючи на вказаний взаємозв'язок податків і держави, поняття податкової системи є комплексним і відображає різні аспекти у своєму змісті. Податки постають основним джерелом формування публічних грошових коштів, що дає змогу державі належно забезпечувати результативність її функцій: захист країни, підтримання внутрішнього правопорядку, здійснення різних державних програм в основних сферах суспільного життя, соціального забезпечення громадян, а також слугують джерелом подальшого розвитку економіки та збільшення темпів її зростання. Велике значення слід приділяти об'єктивному аналізу податкових надходжень, оскільки результати таких досліджень дають змогу враховувати структуру податкових платежів, вивчити їх динаміку, виявити ефективність різних форм оподаткування, що буде свідчити про якість та ефективність державного управління у цій сфері.

#### *Актуальність теми*

Дослідження ролі, генези податкової системи є важливим складником процесу побудови ефективної податкової системи України, яка сприяла б економічній стійкості держави для подолання сучасних викликів війни та вірусної пандемії. Вирішення питань у сфері відносин оподаткування має здійснюватися шляхом вивчення сучасних проектів змін податкової системи, аналізу змісту податкової системи та іноземного досвіду ефективного регулювання сфери оподаткування, розгляду національного законодавства у сфері оподаткування.

### *Аналіз останніх досліджень і публікацій*

Наукові дослідження теми генези та сучасного стану податкової системи України провадили багато українських вчених, серед яких потрібно виділити: М.П. Кучерявенко, О.О. Дмитрик, М.Г. Волошук, І.І. Матьола, Т.О. Карабін, О.В. Білаш, Є.М. Богатирьова, О. В. Долженков, Б.П. Ярема.

*Постановка завдання* – детальне і предметне дослідження розвитку вітчизняної податкової системи та її поточного стану.

### МЕТОДОЛОГІЯ

Методологічною та інформаційною основою дослідження є праці провідних вчених та матеріали періодичних видань. Використано методи теоретичного узагальнення, аналізу, синтезу тощо.

### РЕЗУЛЬТАТИ

В економічній діяльності кожної держави важливу роль відіграє податкова система, що є фундаментом бюджету та дає змогу повноцінно державі реалізовувати необхідні функції та завдання. Формування публічних грошових фондів з метою їх подальшого розподілу та направлення на певні суспільно важливі сфери є об'єктивною необхідністю забезпечення комплексного регулювання фінансових правовідносин. Важливе значення для процесу накопичення та формування публічних грошових фондів є відносини з оподаткування.

Так, погоджуємося з тією думкою, що податки – це економічне підґрунтя розвитку країни, джерело її фінансових можливостей, оскільки держава повинна гарантовано мати певний обсяг фінансових ресурсів для виконання функцій, передбачених Конституцією країни: забезпечення функціонування державного управління, системи освіти, науки, охорони здоров'я, утримання армії для здійснення зовнішньої оборони тощо.

Податки є ефективним засобом регулювання еко-

номічної діяльності. Використовуючи податкові надходження, держава може формувати відповідні публічні грошові фонди, після чого скеровувати їх на розвиток конкретної суспільно важливої сфери життєдіяльності, сприяти виробничому процесу певної галузі господарства, стимулювати або дестимулювати різні види діяльності через надання пільг або, навпаки, підвищуючи податкове навантаження. Це ще раз демонструє важливість здійснення ефективної податкової політики для реалізації функцій держави, що виконують відповідні органи державної влади та місцевого самоврядування.

Відповідно до ст. 9 Бюджетного кодексу та Бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів від 11.01.2011 р., доходи бюджету класифікуються за такими розділами: 1) податкові доходи; 2) неподаткові доходи; 3) доходи від операцій із капіталом; 4) офіційні трансферти.

Роль саме податкових надходжень у формуванні бюджетів регулюється нормами податкового та бюджетного законодавства. Так, податкове законодавство встановлює вичерпний перелік обов'язкових платежів, правила та умови їх стягнення. Норми бюджетного законодавства, зі свого боку, визначають склад доходів за рахунок податкових надходжень та затверджують пропорції їх розподілу між бюджетами. Склад податкових надходжень зазнавав змін внаслідок динаміки перегляду норм податкового та бюджетного законодавства. На сьогодні податкова система складається з 7 загальнодержавних податків і зборів, а також військовий збір, який введено як тимчасовий і закріплено у перехідних положеннях ПКУ та 4 місцевих податків і зборів.

Роль податкових надходжень можна зрозуміти, розглянувши доходи публічних грошових фондів за конкретний період. У структурі доходів бюджету з 2015 р. до 2020 р. податкові надходження займають досить суттєву частку, яка коливається в межах 79-81 %; відповідно неподаткові надходження займають значно меншу частину, інші види у загальній сукупності займають близько 1 %.

На початку створення власної податкової системи у 1991 р. в Україні було 16 загальнодержавних податків та зборів, закріплені Законом УРСР "Про систему оподаткування", що перейшов до нас у порядку спадкування законодавства УРСР [1].

У 1993 р. в Україні почалися перетворення системи оподаткування через прийняття декретів Кабінету Міністрів, якими врегульовано податкову систему. Так, Декретом Кабінету Міністрів України "Про місцеві податки і збори" [2] встановлено 2 місцевих податки та 14 місцевих зборів.

У 1994 р. прийнято низку законів, як-от: Закон України "Про внесення змін та доповнень до Закону Української РСР "Про систему оподаткування", "Про оподаткування прибутку підприємств", "Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів" [6], які виводили регулювання податкових відносин на новий рівень. Відповідно до них надано легальне визначення таким специфічним категоріям, як: податок, збір, обов'язковий платіж, деталізовано елементи податку: платник, об'єкт, база, ставка. Так, наприклад, до об'єктів оподаткування відносилися додана вартість, доходи, спеціальне викорис-

тання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб. «Податок на додану вартість» перейменовано на «податок на додану вартість» (ПДВ), а його ставку зменшено з 28 % до 20 %. Постійно вносились зміни в перелік підакцизних товарів, а також їхні ставки. Запроваджено марки акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби, що зменшило обіг незаконно виготовлених товарів даного виду.

У 1996-1997 рр. внаслідок реформування податкової системи відбулося послаблення податкового тягаря. Указ Президента України "Про заходи по реформуванню податкової політики" від 31 червня 1996 р. та постанова Верховної Ради України "Про основні положення податкової політики в Україні" від 4 грудня 1996 р. встановлено граничний рівень перерозподілу валового внутрішнього продукту через Зведений бюджет України на рівні не вище 40-45 %. Відповідно до прийнятого 18 лютого 1997 р. Закону України «Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування"» [7] закріплено 19 загальнодержавних та 14 місцевих податків та зборів, з'явилися нові податкові платежі: плата за патент на деякі види підприємницької діяльності; фіксований сільськогосподарський податок; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; єдиний збір, що справлявся у пунктах пропуску через державний кордон України; збір за використання радіочастотного ресурсу України; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію; гастрольний збір.

Постановою Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики податкову реформу в Україні» [8] та Указом Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» [9] визначено стратегічні цілі, до яких повинна була йти податкова система, такі як: доведення норм податкового законодавства відповідно до реальних економічних викликів України; встановлення інтересу вітчизняних товаровиробників на перше місце; посилення податкової дисципліни та відповідальності платників податків; досягнення стабільності та визначеності податкової системи.

З 2004 р. почалися спроби зниження податкового тиску на платників податків, метою яких було підвищення зацікавленості у добровільній сплаті податків, виведення економіки з тіні та залучення інвестицій, що повинно було дати позитивний результат у формуванні дохідної частини державного бюджету. Це все здійснювалося не тільки з метою врегулювання всіх поточних проблем, а й як перший крок в адаптації національного законодавства до стандартів країн ЄС. Саме тоді прийнято дві концепції програм проведення реформи податкової системи України, проте як в 2007 р. [10], так і в 2009 р. [11] на меті, насамперед, були політичні мотиви, що не уможливило повноцінно втілити концепції в життя.

Нарешті, у 2010 р. відбулась не формальна – «на папері», а реальна податкова реформа. Фундаментом стала Програма економічних реформ на 2010-2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [12], в якій закладено основи для економічного зростання країни через підтримку національного виробника. З 2010 р. відбулась систематизація податкового законодавства шляхом прийняття

єдиного кодифікованого акту – Податковий кодекс України (ПКУ), що набув чинності з 1 січня 2011 р. та систематизував у собі склад розгалуженого податкового законодавства. Саме ним закріплено новий склад податкової системи, який складається вже не з 41 (закріплено 3У "Про систему оподаткування" до набуття чинності цим кодексом), а з 22 податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження їх посадових осіб, відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства. Кодифікований нормативно-правовий акт, що регулює відносини які виникають у сфері справляння податків і зборів, замінив собою низку законів з питань оподаткування, внаслідок чого відбулося спрощення зрозумілості податкового законодавства для платників податків, зменшенням податкового тиску на економіку.

Наступні зміни до складу податкової системи припадають на 2014 р. Це зумовлено такими чинниками: зовнішня агресія стосовно України, внутрішня нестабільність, що вимагало негайного реагування держави на ці виклики. Склад податкової системи зазнав значних змін: до загальнодержавних податків та зборів віднесено 7, а до місцевих – 4 податків та зборів. Також введено у перехідних положеннях ПКУ військовий збір, який повинен був носити тимчасовий характер та забезпечувати потреби оборонного потенціалу країни, однак і на сьогодні цей податок не входить до переліку платежів обов'язкового характеру, передбачених у ст.ст. 9 та 10 ПКУ.

Саме тоді змінено ставку на податок на доходи фізичних осіб, який виконує регулювальну функцію – здійснення прямого впливу на рівень доходів, чим формує платоспроможність громадян та рівень їх життя. Суттєвою зміною було зменшення кількості податкових пільг: від 93 у 2014 р. до 25 у 2015 р. Податок на прибуток підприємств: у 2014 р. зменшено з 22% до 18 %. Також відбулося перше значне підвищення ставок акцизного збору. Починаючи з 1 січня 2016 р., Уряд систематично піднімав ставки акцизу на тютюн та алкоголь з огляду на зобов'язання України про таке підвищення у рамках Угоди про асоціацію України та ЄС. Отже, за період 2014-2017 рр. відбулося значне збільшення податкового навантаження на платників податків. Загалом з 2011 р. до 2017 р. внесено більш ніж 110 суттєвих змін до ПКУ.

Так, сформовано склад діючої податкової системи.

Складовими елементами податкової системи України наразі є обов'язкові для фізичних та юридичних осіб платежі – загальнодержавні та місцеві податки і збори. Податкова система України пройшла розвиток, численні зміни та доповнення, і складається з 7 обов'язкових загальнодержавних, військового збору, який досі залишається в перехідних положеннях, та 4 місцевих податків і зборів. Ціллю цих складових елементів, що формують зведений бюджет України, є забезпечення безперервного надходження коштів для подальшого їх спрямування на необхідні суспільно важливі напрями. На сьогодні в Україні діє податкова система, яка за своїм складом є схожою до податкових систем розвинених європейських країн. Закони з питань оподаткування розроблено з урахуванням норм

європейського податкового законодавства [13]. Насамперед схожість у системах оподаткування з державними ЄС виявляється у врахуванні норм європейського законодавства сфери оподаткування, а також – арсеналах податків, зборів, обов'язкових платежів, подібних до запроваджених у країнах ЄС. Так, до прямих податків в Україні належить податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), податок на прибуток підприємств, податок на майно, до непрямих – ПДВ, акцизний податок, мито, важливе значення має єдиний соціальний внесок (ЄСВ) [14]. Непрямі податки утворюють товари та послуги, які входять до ціни товару або включені в тариф на послуги. Власник цих товарів чи послуг, реалізуючи їх, отримує суми, частина з яких в обов'язковому порядку перераховується державі, що й становить непрямую форму оподаткування. І саме найбільш вагомий внесок до зведеного бюджету України становить група внутрішніх податків на товари і послуги, якими є ПДВ та акцизні податки. Характерним для держав у сучасному світі є наявність прямого та непрямих оподаткування. Однак різним є їх співвідношення у сукупній сумі. Так, критерієм, за яким простежується розмежування співвідношення між названими формами оподаткування є рівень доходів населення, невисокий рівень якого перешкоджає прямим податковим надходженням. Саме тому у державах, які розвиваються, переважають непрямі податки [15]. Характерною рисою податкової системи і України є перевага непрямих податків. Серед непрямих податків найбільшу частку займає податок на додану вартість – у 2017 р. цей показник становив 69,2 %. За рахунок цього податку формується третина бюджетних доходів та податкових платежів. Частка акцизного податку в непрямих податках становить 26,4 %, у доходах бюджету – 11,9 %, у податкових надходженнях – 14,7 %. Серед прямих податків домінуючу роль відіграє ПДФО – 47,3%. Податок на прибуток підприємств становить 18,7% у прямих податках, 7,2% – у доходах бюджету, 8,9% – у податкових надходженнях. Фіскальна роль податку на прибуток підприємств зменшилася [16].

Відповідно до результатів виконаного дослідження «Оподаткування 2020» [17], яке проводиться командою рwC разом з експертами Світового банку, Україна зайняла 65 місце. Багато держав порівняно з попередніми рейтингами через підвищення рівня автоматизації податкових процесів і, як наслідок, скорочення часу адміністративних послуг. В Україні також активно почав розвиватися процес діджиталізації, зокрема у податковій сфері. Впровадження та підвищення ефективності електронних сервісів для платників податків у мережі Інтернет є одним із пріоритетних завдань Державної податкової служби (ДПС) України. ДПС активно розвиває сервісний складник, що має на меті надання максимально доступної інформації в електронному вигляді. Використовуючи електронні сервіси, платники податків можуть не лише заощадити час, а й створити для себе максимально комфортні умови взаємодії з податковими органами. Чат-бот «ІнфоТАКС» є продовженням курсів ДПС України, метою якого є спілкування з найвіддаленішими платниками податків та надання сервісу нового рівня. Простий зв'язок між InfoTAX та податковими службами й швидкий та зруч-

ний доступ до податкової інформації є ще одним кроком до розвитку діджиталізації у цій сфері. Також ще одним із цифрових сервісів ДПС є Електронний кабінет платника податків – інформаційно-телекомунікаційна система, створена для того, щоб платники податків та державні органи могли реалізовувати свої права та обов'язки згідно з податковим законодавством України в електронній формі [18].

### ВИСНОВКИ

Необхідність перебудови та вдосконалення власної податкової та системи є пріоритетним напрямом діяльності держави в економічній сфері. Адже податки відіграють суттєву роль у формуванні відповідних публічних грошових фондів, за допомогою них відбу-

вається державне регулювання галузей господарства. Це впливає зі статистичних даних про стан економіки, які наводяться міжнародними організаціями. Досліджено генезу податкової системи, її стадії, проблеми, які виникали через внутрішні та зовнішні загрози, на подолання яких має бути спрямовано діяльність держави та науково-дослідницької спільноти. У підсумку таких досліджень визначено реалізацію процесу послідовної оптимізації складу податкової системи, зменшення податкового тиску на бізнес, а також відсутність єдиного плану реформування, що завжди було основною проблемою законодавця. Визначено поточний склад податкової системи.

### Список використаних джерел

1. Про систему оподаткування: Закон України від 02.12.2010, № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>
2. Про місцеві податки і збори: Декрет Кабінету Міністрів України від 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text>
3. Становлення та розвиток податкової системи України: монографія / М.Г. Волошук та ін. Ужгород, 2021. 172 с. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/36756/1/Становленнята%20розвиток%20ПСУ.pdf>
4. Черленяк І.І., Машіко К.С. 25 років модерному українському капіталізму? *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2016. С. 47–55. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/15435/1/25%20РОКІВ%20МОДЕРНОМУ%20УКРАЇНСЬКОМУ%20КАПІТАЛІЗМУ.pdf>
5. Про тимчасове зупинення повноважень Верховної Ради України, передбачених пунктом 13 статті 97 Конституції України, і повноважень Президента України, передбачених пунктом 7-4 статті 114-5 Конституції України: Закон України "Про внесення змін і доповнень до Закону України № 2886-XII". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2886-12#Text>
6. Про внесення змін та доповнень до Закону Української РСР "Про систему оподаткування": Закон України № 3293-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3904-12#Text>
7. Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування": Закон України № 77/97-ВР URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/77/97-вр#Text>
8. Про основні положення податкової політики податкову реформу в Україні: Постанова Верховної Ради України від 04.12.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/561/96-вр#Text>
9. Про заходи щодо реформування податкової політики: Указ Президента України від 31.07.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/621/96#Text>
10. Концепція реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року № 56-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-p>
11. Стратегія реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 року № 1612-р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1612-2009-p>
12. Програма економічних реформ на 2010-2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" від 2 червня 2010 року.
13. Заступник директора департаменту фінансового законодавства Олена Ференс. Реформування податкової системи України. URL: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_11350](https://minjust.gov.ua/m/str_11350)
14. Податкова система України: від квазіліберальної ретроспективи до неоліберальної перспективи? / О.П. Нестеренко та ін. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2020. № 32. С. 360-370
15. Бутенко Т.В., Бутенко В.В. Переваги та недоліки використання різних форм оподаткування в Україні. *Економіка: реалії часу*. 2017. № 4 (32). С. 28-36. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2017/No4/28.pdf>
16. Ярема Б.П., Ролько А.В. Сучасна податкова система України: проблеми та перспективи розвитку. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 34. С. 171-175. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses\\_2018\\_34\\_38](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_34_38)
17. PwC. Paying Taxes 2020. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html>
18. Харківський Б.В. Діджиталізація справляння податків: зарубіжний досвід та перспективи для України: кваліфікаційна робота. Тернопіль, 2021. 69 с. URL: [http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/44342/1/Харківський\\_ФФАМ-21\\_original\\_07022022\\_110338.pdf](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/44342/1/Харківський_ФФАМ-21_original_07022022_110338.pdf)

### References

1. On the taxation system: Law of Ukraine dated 02.12.2010, No. 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (in Ukrainian).
2. On local taxes and fees: Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text> (in Ukrainian).
3. Establishment and Development of the Tax System of Ukraine: monograph / M.H. Voloshchuk et al. Uzhhorod, 2021. 172 p. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/36756/1/Stanevnylata%20rozvitok%20PSU.pdf> (in Ukrainian).
4. Cherleniak I.I., Mashiko K.S. 25 years of modern Ukrainian capitalism? *Scientific Bulletin of Uzhhorod University*. 2016. pp. 47–55. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/15435/1/25%20YEAR%20MODERN%20UKRAINIAN%20CAPITALISM.pdf> (in Ukrainian).
5. On the temporary suspension of the powers of the Verkhovna Rada of Ukraine, provided for in Clause 13 of Article 97 of the Constitution of Ukraine, and the powers of the President of Ukraine, provided for in Clause 7-4 of Article 114-5 of the Constitution

of Ukraine: Law of Ukraine On Amendments to the Law of Ukraine No. 2886-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2886-12#Text> (in Ukrainian).

6. On amendments and additions to the Law of the Ukrainian SSR "On the Taxation System": Law of Ukraine No. 3293-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3904-12#Text> (in Ukrainian).

7. On amendments to the Law of Ukraine "On the taxation system": Law of Ukraine No. 77/97-BP. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/77/97-вп#Text> (in Ukrainian).

8. On the main provisions of tax policy and tax reform in Ukraine: Resolution of the Verkhovna Rada of Ukraine dated 04.12.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/561/96-вр#Text> (in Ukrainian).

9. On measures to reform tax policy: Decree of the President of Ukraine dated 31.07.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/621/96#Text> (in Ukrainian).

10. The concept of reforming the tax system, approved by the order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated February 19, 2007 No. 56-r. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-п> (in Ukrainian).

11. Strategy for reforming the tax system, approved by the decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine of December 23, 2009 No. 1612-r. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1612-2009-п> (in Ukrainian).

12. Program of economic reforms for 2010-2014 years "Prosperous society, competitive economy, efficient state" dated June 2, 2010. (in Ukrainian).

13. Deputy Director of the Department of Financial Legislation Olena Ferens. Reforming the tax system of Ukraine. URL: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_11350](https://minjust.gov.ua/m/str_11350) (in Ukrainian).

14. Tax system of Ukraine: from a quasi-liberal retrospective to a neoliberal perspective? / O.P. Nesterenko et al. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2020. No. 32. pp. 360-370. (in Ukrainian).

15. Butenko T.V., Butenko V.V. Advantages and disadvantages of using different forms of taxation in Ukraine. *Economy: realities of time*. 2017. No. 4 (32). pp. 28-36. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2017/No4/28.pdf> (in Ukrainian).

16. Yarema B.P., Rolko A.V. Modern tax system of Ukraine: problems and development prospects. *Black Sea Economic Studies*. 2018. Issue 34. pp. 171-175. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bSES\\_2018\\_34\\_38](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bSES_2018_34_38) (in Ukrainian).

17. PwC. Paying Taxes 2020. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html> (in Ukrainian).

18. Kharkovskiy B.V. Digitization of tax administration: foreign experience and prospects for Ukraine: Qualification work. Ternopil, 2021. 69 p. URL: [http://dspace.wnu.edu.ua/bitstream/316497/44342/1/Харковський\\_ФФАМ-21\\_original\\_07022022\\_110338.pdf](http://dspace.wnu.edu.ua/bitstream/316497/44342/1/Харковський_ФФАМ-21_original_07022022_110338.pdf) (in Ukrainian).

**Dmytro KOBYLNIK**

Doctor of Legal Sciences, Associate Professor, Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6777-7963>

e-mail: [d.a.kobylnik@nlu.edu.ua](mailto:d.a.kobylnik@nlu.edu.ua)

**Bohdan KAZARIN**

student, Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8356-3703>

e-mail: [Bogdan111111111122@gmail.com](mailto:Bogdan111111111122@gmail.com)

**Oleh KARAVANSKYI**

student, Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9017-0024>

e-mail: [olegoleh1234@gmail.com](mailto:olegoleh1234@gmail.com)

## TAX SYSTEM OF UKRAINE: GENESIS AND CURRENT STATE

*The paper comprehensively examines the development of the national tax system, its constituent elements, and determines its role in the economic activity of the state. Special attention is paid to normative and legal acts that carried out legal regulation in the studied period. The impact of the tax system on stimulating or disincentivizing the development of certain sectors of the economy is considered. Scientific literature, statistical data in the field of taxation, which allow assessing the current state of the domestic tax system, have been studied.*

*During the study of the topic, the special role and importance of the tax system in the economic activity of the state, which is the foundation of the budget and allows the state to effectively implement the necessary socially important functions, was proven. In the formation of public money funds, which are then directed to the relevant spheres of life, tax revenues in comparison with other budget revenues provide a significantly larger share of profit to the corresponding budget, and therefore, in recent years, the leadership trend of tax revenues in the revenues of the budget of Ukraine has been maintained. Legislative regulation of tax revenues is ensured by tax and budget legislation. During the study of the development of the tax system of Ukraine, its constant development and improvement, a significant change in the composition of tax payments from the initial situation to the current state were revealed. The processes of regulatory regulation of the reforms carried out are also considered. A particularly significant contribution to the development of the tax system of Ukraine was made by the Tax Code of Ukraine, which systematized the structure of tax legislation.*

**Keywords:** tax system, tax revenues, public monetary funds, tax pressure on business

Володимир Володимирович ГОЛОВАЧ

к.ю.н., заслужений юрист України, сертифікований аудитор, Інститут аудиту

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3669-9071>

Тетяна Анатоліївна ГОЛОВАЧ

д.е.н., професор, аудитор, заступник директора з наукової роботи Інституту аудиту

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1657-1508>

## ПРОФЕСІЙНИЙ СКЕПТИЦИЗМ ЯК КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ АУДИТОРА

*У статті на основі розуміння закономірностей аудиторської діяльності розглянуто сутність професійного судження і професійного скептицизму аудитора. Встановлено, що їх зміст змінювався на етапі рахункового, тестового і ризик-орієнтованого аудиту. Основна проблема полягала у ставленні аудиторів до виявлення шахрайства як причини викривлення фінансової звітності. На етапі рахункового аудиту це мало ситуативний характер. Тестовий аудит ігнорував факти шахрайства і надавав перевагу співпраці з господарюючим суб'єктом. В умовах ризик-орієнтованого підходу виявлення аудитором шахрайства стало його професійним обов'язком, що суттєво змінило зміст професійного судження аудитора. У результаті дослідження ґносеологічної природи професійного судження і професійного скептицизму аудитора показано їх спільну природу та взаємну обумовленість. Обґрунтовано підпорядкування професійного судження аудитора його професійному скептицизму.*

**Ключові слова:** професійне судження, професійний скептицизм, закономірності аудиту, пізнання аудитора

### ВСТУП

Професійне судження і професійний скептицизм аудитора можливо розглядати в різних аспектах. З'ясувати різні погляди вчених на визначення змісту цих понять в наднових публікаціях і нормативних актах. За нашим переконанням більш вагоме значення для теорії і практики має дослідження закономірностей професійного судження і професійного скептицизму аудитора. Наявність таких закономірностей вбачається у загальних тенденціях економічного розвитку суспільства і аудиторської діяльності.

Передусім постає питання, як на зміну рахунковому аудиту прийшов тестовий і ризик-орієнтований. Як вони вплинули на зміст професійного судження і професійного скептицизму аудитора.

Для отримання відповіді на такі питання здійснено відповідне дослідження.

**МЕТА** статті – здійснення комплексного аналізу змісту професійного судження і професійного скептицизму аудитора, з'ясування їх взаємного зв'язку та взаємної обумовленості.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною основою публікації є наукові праці та аналіз аудиторської практики, узагальнення та порівняння отриманих результатів.

#### *Аналіз останніх досліджень та публікацій*

Проблема професійного скептицизму переважно досліджується зарубіжними вченими [1]. В їхніх працях вони обґрунтовують необхідність дотримання аудитором професійного скептицизму у виявленні фактів шахрайства. Приділяють також увагу розгляду професійного скептицизму як елемента етичної поведінки аудитора з метою припинення конфліктних обставин обумовлених довірливими стосунками з клієнтом [2].

Вітчизняними вченими питання професійного судження аудитора досліджується в різних аспектах. Мають місце дисертації на тему доказовості професійного судження в аудиті [3]. Здійснюється аналіз ґно-

сеологічних аспектів професійного судження аудитора [4]. Розглядається зміст професійного судження аудитора у контексті стандартів аудиту [5]. З'ясовують характеристики оціночних, ідентифікаційних та процедурних суджень аудитора. [6]

Водночас питання взаємозв'язку професійного судження та професійного скептицизму аудитора залишаються поза увагою вчених. Натомість з'ясування таких питань має важливе значення для науки і практики.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) містять різні визначення змісту професійного скептицизму. У глосарії термінів пропонують розглядати як ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичне оцінювання доказів. У § 15 МСА 200 наголошують на виконанні аудиту із професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності. У § A20 МСА 200 пропонується з особливою увагою ставитися до умов, які можуть свідчити про можливе шахрайство. Згідно з § 12 МСА 240 аудитор повинен зберігати професійний скептицизм протягом усього аудиту, визнаючи можливість існування суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, незважаючи на минулий досвід аудитора стосовно сумлінності та чесності управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Також § 15 МСА 240 і § 10 МСА 315 вимагають у плануванні аудиту обговорити з членами команди, за яких обставин та на якому етапі фінансова звітність суб'єкта господарювання може бути вразливою до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, включаючи спосіб вчинення шахрайства.

З наведених положень МСА вбачається, що сутність професійного скептицизму полягає у визнанні аудитором можливості викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки. Особливо наголошується на визнанні можливості шахрайства, а не по-

милки. Проблема полягає в тому, що факт помилки встановлюється за умови отримання доказів про відсутність шахрайства.

Стосовно професійного судження, – у глосарії термінів його визначають як застосування необхідних навичок, знань і досвіду у контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики у прийнятті обґрунтованих рішень з плану дій, які є прийнятними за обставин завдання аудиту. Згідно з § A25 МСА 200: причина полягає в тому, що тлумачення відповідних етичних вимог МСА, а також достатні рішення, потрібні у процесі всього аудиту, неможливо здійснювати, не застосовуючи відповідні знання та досвід до фактів і обставин.

Відповідно до § A29 МСА 200 професійне судження подібно професійному скептицизму аудитор повинен здійснювати протягом усього аудиту. В обов'язковому порядку його належить обґрунтовувати фактами й обставинами, а також достатніми та прийнятними аудиторськими доказами.

За більш уважного розгляду наведених визначень змісту професійного судження і професійного скептицизму вбачається їх нерозривний взаємозв'язок. Зокрема, у § A12 МСА 315 зазначено, що професійний скептицизм – це ставлення аудитора у винесенні професійних суджень, які потім слугують основою для дій аудитора.

У своїй основі професійне судження і професійний скептицизм ґрунтуються на висловленні думки про можливість існування викривлень фінансової звітності. Перевірка фінансової звітності на основі такого припущення згідно з МСА й чинного законодавства вважається професійним обов'язком аудитора. Якщо професійне судження включає в себе думку автора, то професійний скептицизм характеризує порядок формування його думки у вигляді ставлення, що поєднує допитливість та уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, а також критичне оцінювання доказів.

Разом взяті професійне судження і професійний скептицизм становлять процес пізнання аудитора, спрямований на встановлення істини стосовно достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності. Тому буде цілком правомірно розглянути їх в аспекті законів логіки і гносеології.

Будь-яке судження, зокрема судження аудитора, – це думка, в якій стверджується або заперечується наявність властивостей у предмета або явища на основі встановлення певних відношень або зв'язків. Судження може бути або істинним або хибним. За своєю побудовою судження бувають простими і складними, а також атрибутивними, судженнями відношення та судженнями існування [8].

Дійсно, професійне судження аудитора містить думку, в якій на основі перевірки висунутого припущення до викривлення фінансової звітності стверджується або заперечується їх наявність. Так, судження аудитора повною мірою підпорядковується дотриманню професійного скептицизму. У § 11 МСА 700 прямо зазначено, що для сформування такої думки аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість стосовно відсутності у фінансовій звітності суттєвих викривлень загалом внаслідок шахрайства або

помилки.

Згідно з вимогами МСА залежно від отриманих результатів перевірки припущення стосовно викривлення фінансової звітності, думка аудитора може бути немодифікованою або модифікованою. МСА 705 передбачає такі типи модифікації думки аудитора: думка із застереженням, негативна думка, відмова від висловлення думки. Формування модифікованої думки також повною мірою залежить від дотримання аудитором професійного скептицизму. Як зазначено у МСА 705, результат залежить від того чи отримав аудитор в достатньому обсязі докази стосовно викривлень фінансової звітності, їх суттєвості та всеохоплюючого характеру.

З наведеного визначається, що скептицизм відіграє важливу роль у професійному судженні аудитора. Тому виникає необхідність більш достеменно розглянути його логічний зміст і гносеологічну природу. Насамперед з'ясувати, в чому полягають загальні закономірності скептицизму як способу мислення і пізнання.

У зв'язку з цим слід зазначити, що скептицизм бере свої витоки з основного філософського питання стосовно нашої свідомості адекватно відображати власну діяльність та оточуюче середовище. В аспекті гносеології його тлумачать як сумнів стосовно існування істини та необхідних критеріїв для її обґрунтування. Більшість вчених сходяться на тому, що скептицизм є проявом раціоналізму і складником наукового світогляду, який містить в собі конструктивний сумнів з якого починається універсальне пізнання [9, 10].

Науковий скептицизм не обмежується сумнівом, а використовує різноманітні методи для дослідження об'єктивної дійсності шляхом висунення та перевірки різноманітних гіпотез.

З позиції логіки гіпотеза є прийомом пізнавальної діяльності, відповідною формою мислення, що включає припущення, яке тимчасового вважається істинним до його підтвердження або спростування. Припущення спрямовують на встановлення закономірного зв'язку між явищами, причини якого перевіряються, з'ясовуючи якою мірою одне явище обумовлюється іншим.

Професійний скептицизм аудитора також містить в собі припущення стосовно можливості викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки. Таке припущення має форму гіпотези, яка перевіряється в порядку, визначеному МСА на основі ризик-орієнтованого підходу. Наявність ризику, зі свого боку, обумовлює існування невизначеності та вірогідності, які потребують від аудитора належного професійного судження на основі відповідних знань, навичок та вмінь.

Наведений методологічний підхід орієнтує на те, що скептицизм аудитора подібно іншим формам скептицизму є складником пізнання аудитора у вигляді його професійного судження. Здійснення аудиту шляхом професійного судження стосовно фінансової звітності на засадах скептицизму в обов'язковому порядку має пізнавальний зміст. Його мета полягає в отриманні істинного знання з наявності чи відсутності викривлень фінансової звітності. Щоб встановити, якою мірою фінансова звітність відповідає встановленим вимогам, аудитор повинен переконатися у відсутності викривлень шляхом з'ясування можливої їх наявності. У зв'язку з цим професійне судження аудитора набуває форми професійного скептицизму і ґрунтується на вис-

новках від протилежного або контрарному судженні (a contrario).

Основу контрарного судження становить закон протиріччя. Спираючись на нього, формують індуктивний умовивід методом виключення (елімінації). Суть індукції методом виключення або елімінативної індукції становить умовивід, в якому висновок про причини досліджуваного явища формують шляхом виявлення підтверджувальних обставин, що не задовольняють тій чи іншій властивості причинного зв'язку.

Прикладом виводу від протилежного є судження аудитора, наведені в МСА 705 у вигляді модифікованих висновків. У цьому відношенні заслуговує на увагу думка із застереженням, що наведена у § 17 МСА 705. Аудитор висловлює таку думку через суттєве викривлення фінансової звітності, якщо з отриманих доказів вбачається, що викривлення є суттєвим, проте не всеохопним. Також аудитор не може отримати докази у достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень і він може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

Так, є всі підстави розглядати професійний скептицизм у гносеологічному аспекті як форму професійного судження аудитора, яке містить у собі припущення у вигляді гіпотези стосовно можливого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки. У зв'язку з цим професійний скептицизм можливо вважати концептуальною основою професійного судження аудитора.

Слід зазначити, що підпорядкованість професійного судження професійному скептицизму є результатом закономірного розвитку аудиторської діяльності. Характерно, що на етапі класичного становлення аудиту метою перевірки фінансової звітності вважали підтвердження результатів бухгалтерського обліку. Виявлення аудитором шахрайства мало епізодичний характер і було побічним завданням аудитора. Тому професійний скептицизм посідав другорядне місце у професійному судженні аудитора.

В умовах стабільності економіки і незначного числа виявлених шахрайств з'явився тестовий аудит. Професійне судження аудитора ставило за мету дослідження внутрішнього контролю. Проявлення недовіри і негативного ставлення до суб'єкта господарювання мало негативну оцінку. Провідне місце у стосунках аудитора з суб'єктом господарювання посідала співпраця і надання корисних порад. Як зазначав Рой Додж: там, де контроль неефективний, ми спроможні надати пораду, як вдосконалити систему, а отже, надати клієнту конструктивну послугу [11].

Загострення економічних проблем та поширення шахрайства позначилися на вимогах суспільства до аудиторської діяльності. Суттєво змінилася соціальна функція аудиту, а тим самим і спрямованість професійного судження аудитора. Виявлення аудитором ша-

райства стало його професійним обов'язком, якому повною мірою підпорядковувалося професійне судження аудитора. На основі їх нерозривного взаємозв'язку відбулося становлення ризик-орієнтованого підходу в аудиторській діяльності. Наявність ризику можливого викривлення фінансової звітності обумовлює необхідність визначення змісту такого ризику у професійному судженні аудитора з метою отримання необхідних доказів щодо достовірності, повноти і відповідності законодавству фінансової звітності.

## ВИСНОВКИ

У результаті дослідження гносеологічної природи професійного судження і професійного скептицизму аудитора показано їх спільну природу та взаємну обумовленість. Обґрунтовано підпорядкування професійного судження аудитора його професійному скептицизму.

Професійне судження і професійний скептицизм аудитора становлять фундаментальні принципи аудиторської діяльності. Пізнання їх змісту знаходиться в центрі уваги вчених та практиків. Останнім часом намітилися деякі тенденції з дослідження їх закономірностей з метою більш ефективного використання у практичній діяльності.

Керуючись таким підходом, встановлено, що професійний скептицизм і професійне судження аудитора становлять процес пізнання істини стосовно достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності. Професійне судження аудитора включає думку, в якій на основу висунутого припущення з викривлення фінансової звітності стверджується або заперечується їх наявність. Так, судження аудитора повністю підпорядковується професійному скептицизму.

Такий висновок не є випадковим, а відповідає закономірному розвитку аудиторської діяльності. Характерно, що на етапі рахункового аудиту судження аудитора спрямовувалося на підтвердження бухгалтерського обліку. Встановлення шахрайства мало ситуативний характер: скептицизм посідав другорядне місце. З появою тестового аудиту професійне судження аудитора ставило за мету дослідження внутрішнього контролю. Проявлення скептицизму і недовіри до суб'єкта господарювання мали негативну оцінку. Провідне місце у стосунках аудитора і суб'єкта господарювання посідала співпраця і надання корисних порад.

Подальший розвиток економіки і значне зростання шахрайства суттєво змінило соціальну функцію аудиту, а тим самим і спрямованість професійного судження аудитора. Виявлення аудитором шахрайства стало його професійним обов'язком, якому в повній мірі підпорядковувалося професійне судження аудитора. На основі взаємозв'язку і взаємообумовленості професійного скептицизму і професійного судження аудитора сформовано ризик-орієнтований підхід до виявлення викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки.

## Список використаних джерел

1. Arens A.A., Loebbecke J.K. Auditing. Prentice Hall, 2000. 832 p.
2. Professional skepticism. Presentation at the IAASB Meeting. 2015. URL: <https://www.iaasb.org/news-events/2015-06/professional-skepticism-presentations>
3. Манько Н.Ф. Доказовість професійного судження в аудиті: теорія і практика: дис. ...канд. екон. наук: 08.00.09 / Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2020. 316 с.

4. Пожарицька І.М. Професійне судження аудитора: гносеологічний аспект. *Економічний аналіз*. 2013. Т. 14. № 1. С. 134-139.
5. Пожарицька І.М. Професійне судження у контексті стандартів аудиту. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2013. № 4 (70). С. 454-459.
6. Томчук О.В., Фабіянська В.Ю. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку міжнародних стандартів аудиту. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №1. С. 68-81.
7. Шерстюк О.Л. Аспекти застосування професійних суджень аудитора. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2-3(35). С. 459-471.
8. Конверський А.С. Логіка. Київ, 2017. 391 с.
9. Dodge Roy. The Concise Guide to Accounting Standards. Springer, 2014. 224 p.
10. Етика скептицизму. URL: [https://pidru4niki.com/1753060739705/etika\\_ta\\_estetika/etika\\_skeptitsizmu](https://pidru4niki.com/1753060739705/etika_ta_estetika/etika_skeptitsizmu)
11. Головач В.В., Головач Т.А. Концепція професійного скептицизму аудитора та її генезис. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 2. С. 5–11.

### **References**

1. Arens A.A., Loebbecke J.K. Auditing. Prentice Hall, 2000. 832 p.
2. Professional skepticism. Presentation at the IAASB Meeting. 2015. URL: <https://www.iaasb.org/news-events/2015-06/professional-skepticism-presentations>
3. Manko N.F. Probability of professional judgment in auditing: theory and practice: dissertation. ... PhD in economics: 08.00.09 / National Academy of Statistics, Accounting and Auditing. Kyiv, 2020. 316 p. (in Ukrainian).
4. Pozharytska I.M. Auditor's professional judgment: epistemological aspect. *Economic analysis*. 2013. Vol. 14. No. 1. pp. 134-139. (in Ukrainian).
5. Pozharytska I.M. Professional judgment in the context of auditing standards. *Bulletin of the Chernihiv State University of Technology*. 2013. No. 4 (70). pp. 454-459. (in Ukrainian).
6. Tomchuk O.V., Fabiianska V.Yu. Application of the auditor's professional judgment in the context of the development of international auditing standards. *Economy. Finances. Management: topical issues of science and practice*. 2018. No. 1. pp. 68-81. (in Ukrainian).
7. Sherstiuk O.L. Aspects of application of the auditor's professional judgment. *Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis*. 2016. Issue 2-3(35). pp. 459-471. (in Ukrainian).
8. Konverskyi A.Ye. Logic. Kyiv, 2017. 391 p. (in Ukrainian).
9. Ethics of skepticism. URL: [https://pidru4niki.com/1753060739705/etika\\_ta\\_estetika/etika\\_skeptitsizmu](https://pidru4niki.com/1753060739705/etika_ta_estetika/etika_skeptitsizmu) (in Ukrainian).
10. Holovach V.V., Holovach T.A. The concept of the auditor's professional skepticism and its genesis. *Economics. Finances. Law*. 2022. № 2. pp. 5–11 (in Ukrainian).
11. Dodge Roy. The Concise Guide to Accounting Standards. Springer, 2014. 224 p.

### ***Volodymyr HOLOVACH***

*PhD in Legal Sciences, Honored Lawyer of Ukraine, certified auditor, Institute of Audit*  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3669-9071>

### ***Tetiana HOLOVACH***

*Doctor of Economics, Professor, auditor, deputy director for scientific work of the Institute of Audit*  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1657-1508>

## **PROFESSIONAL SKEPTICISM AS A CONCEPTUAL BASIS OF AN AUDITOR'S PROFESSIONAL JUDGMENT**

*The auditor's professional judgment and professional skepticism are the fundamental principles of auditing. The knowledge of their content is in the center of attention of scientists and practitioners. Recently, some trends have emerged regarding the study of their regularities with the purpose for more effective usage in practical activity.*

*Guided by this approach, it was established that the professional skepticism and professional judgment of an auditor constitute the process of knowing the truth on the reliability, completeness and compliance with the legislation of financial reporting. The auditor's professional judgment includes an opinion in which based on proposed assumption regarding distortion of financial statements the presence of the latter is asserted or denied.*

*Thus, the auditor's judgment is completely subordinated to professional skepticism.*

*Such a conclusion is not accidental, but corresponds to the natural development of auditing. It is typical that at the stage of the accounting audit the auditor's judgment was aimed at confirming the accounting. Establishing fraud was situational in nature: skepticism took a secondary place. With the advent of the test audit, the auditor's professional judgment aimed to research the internal control. Showing skepticism and distrust to an economic entity had a negative assessment. The leading place in the relationship between the auditor and the economic entity was occupied by cooperation and providing useful advice.*

*The further development of the economy and the significant growth of fraud significantly changed the social function of the audit, and thus the direction of an auditor's professional judgment. The auditor's detection of fraud became his professional duty, to which the auditor's professional judgment was fully subordinated. Based on interconnection and interdependence of professional skepticism and the auditor's professional judgment, a risk-oriented approach was formed to identify distortions of financial statements due to fraud or error.*

**Keywords:** *professional judgment, professional skepticism, audit regularities, auditor's knowledge*

DOI: [https://doi.org/10.37634/efp.2022.12\(1\).4](https://doi.org/10.37634/efp.2022.12(1).4)  
УДК 336.2 (045)

Ольга Михайлівна **БОНДАРЕНКО**

к.е.н., доцент, Національний авіаційний університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6546-7336>  
e-mail: [bondarenko\\_olga\\_@ukr.net](mailto:bondarenko_olga_@ukr.net)

Ганна Олександрівна **КЛОКОВА**

студентка, Національний Авіаційний Університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1211-0552>  
e-mail: [6944695@stud.nau.edu.ua](mailto:6944695@stud.nau.edu.ua)

## ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ У СИСТЕМІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Статтю присвячено актуальним питанням ведення податкового обліку. Досліджувана тема є дуже важливою, оскільки надає інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам з метою контролю за процесом нарахування, повноти та своєчасною сплатою податків. Оскільки податкове законодавство змінюється дуже швидкими темпами і кожен бухгалтер повинен бути компетентним стосовно цих змін, а також займатися веденням контролю нарахування податків та їх своєчасною оплатою. Це стосується і податку на прибуток підприємств, адже облік показників пов'язаних з цим податком є певним чином найскладнішим. Розкриття цього аспекту в податковій звітності також вимагає від бухгалтера раціональної організації обліку та правильного відображення наявної інформації. Тож є надзвичайно необхідним детально розібратися в цих питаннях, адже помилка в обліку може призвести до штрафних санкцій з боку контролюючих органів.

**Ключові слова:** податковий облік, податкова звітність, податки, адміністрування податків

### ВСТУП

У сучасних економічних умовах, що склалися в Україні, податкова звітність є елементом інфраструктури економіки та засобом комунікації. Вважаємо, що шляхом розкриття своїх податкових розрахунків за нарахованими податками та зборами у податковій звітності підприємства можуть співпрацювати з державою. Адже без якісно сформованої та вчасно відзвітованої інформації менеджмент підприємства є неможливим. Слід зазначити, що від правдивості та достовірності звітностей суб'єктів господарювання залежить своєчасне та повне виконання зобов'язань перед державою та контроль за діяльністю суб'єкта господарювання.

На сьогодні податки є неодмінною частковою фінансового господарства будь-якої держави, оскільки з їх допомогою формується значна частина доходів бюджетів різноманітних рівнів. У дослідженні встановлено, що за допомогою податків відбувається фінансування створення та розвитку суспільних благ.

Вважаємо, що податковий облік – це система збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків на основі даних відповідно згрупованих первинних документів порядком, що передбачений діючим податковим законодавством.

### Аналіз останніх досліджень і публікацій

Помітний внесок у дослідження цього питання зробили: В. Андрущенко, Т. Бондарук, З. Варналій, В. Хомутенко, О. Василик, С. Захарін, Т. Єфименко, О. Іванішина, А. Кізима, В. Луніна, В. Мельник, П. Мельник, С. Онишко, А. Соколовська, В. Суторміна. Але деякі питання податкового обліку та звітності все рівно потребують подальшого дослідження та удосконалення.

**МЕТА** статті – дослідження та узагальнення податкового обліку та податкової звітності у системі адміністрування податків.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Як правило, будь-який бухгалтерський процес завершується складанням звітності, яка містить у собі узагальнену систему взаємопов'язаних інформаційних показників, які за певний звітний період відображають діяльність підприємства.

На нашу думку, управління підприємством є неможливим без вчасно наданої та якісно сформованої, достовірної інформації. Саме для цього на сьогодні в Україні існує податкова та фінансова звітність, що є засобом комунікації та елементом інфраструктури будь-якої економіки.

Фінансова звітність є складником інформаційного забезпечення і пов'язує підприємство з діловими партнерами та суспільством, ґрунтується на узагальнених даних бухгалтерського обліку підприємства та підтверджується результатами діяльності. А ось податкова звітність надає змогу підприємству співпрацювати з державою. Саме тому ці дві звітності є невід'ємною частиною існування суб'єкта господарства.

Податкова звітність розкриває її користувачам інформацію про наявність зобов'язань за кожним податком за звітний (податковий) період, на підставі якого здійснюється сплата або регулювання заборгованості платника податків за даним податком [1].

Виділення податкового обліку в окрему систему обліку обумовлено переважно відмінністю головної мети його ведення, яка полягає у формулюванні суми податків до сплати.

Регулювання загальних вимог до формування та подання податкової звітності визначається Податковим кодексом України (ПКУ). Ним визначенні принципові положення, які використовуються у системі податкової звітності.

Найпоширенішим критерієм у класифікації різновидів податкового обліку є ступінь участі бухгалтерського обліку у податковому. Відповідно можна виділити три види податкового обліку [2]:

1. Бухгалтерський податковий облік – найпоширеніший різновид податкового обліку, показники формуються за рахунок даних бухгалтерського обліку.

2. Абсолютний податковий облік – є нерозповсюдженим різновидом податкового обліку, використовується у випадках, коли використання інших моделей обліку неможливо або недоцільно. Формується без участі бухгалтерських засобів обліку операцій і майна. Водночас використовуються тільки податкові методики обчислення об'єкта того чи іншого податку.

3. Змішаний податковий облік – формується як і за допомогою даних бухгалтерського обліку, так і за результатами певних методів оподаткування. Реалізація змішаного податкового обліку проходить в два етапи. Спочатку платник податків виходячи з даних бухгалтерського обліку розраховує суму відповідних зобов'язань. Після відбувається коригування цих показників з використанням спеціальної податкової методики, та в результаті відбувається формування остаточних облікових показників.

Податковий облік виступає підсистемою бухгалтерського обліку, яка за встановленими державою нормами формує інформацію про сплату та нарахування податків і зборів належним державним органам, головним завданням якого є контроль за правильністю, повнотою і своєчасністю сплати та нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) [3].

Так, вважаємо, що податковий облік є невіддільним складником податкового процесу, головним завданням якого є відображення зобов'язань платника податків через складання та подання податкової звітності.

Принципи здійснення податкового обліку розраховані з бюджетом з ПДВ і податку на прибуток регламентовані відповідними наказами ДПАУ. У цих наказах детально описано порядок заповнення та строки складання податкових накладних, заповнення книг обліку придбання і продажу товарів (робіт, послуг), правильність здійснення записів до них.

Встановлення порядку відображення в обліку податку на прибуток та додану вартість підприємств відбулося завдяки змінам у 1997 р., коли в податковому законодавстві з'явилися терміни «валовий дохід», «валові витрати», «податковий кредит» та «податкове зобов'язання».

ПКУ зазначено такі основні принципи організації податкового обліку [4]:

- ведення податкового обліку здійснюється платниками податків самостійно згідно з нормами чинного податкового законодавства;
- здійснення податкового обліку відбувається тільки з наміром оподаткування та податкового контролю;
- ведення податкового обліку здійснюється на основі первинних документів про об'єкти, що підлягають оподаткуванню чи пов'язані з оподаткуванням (первинні документи виступають підтвердженням даних податкового обліку);
- данні про діяльність платників податку в подат-

ковому обліку здійснюються своєчасно, достовірно та безперервно.

Розкриття основних принципів організації податкового обліку надало змогу визначити характерні риси податкового обліку, до яких можна віднести:

- організацію податкового обліку, що залежить від особливостей підприємства (галузь та розмір), технічного забезпечення, кваліфікації бухгалтерського апарату, а також від державних нормативних актів;
- організаційний вплив на податковий облік, здійснений у межах системи бухгалтерського обліку;
- організацію податкового обліку, що застосовує різноманітні методи та прийоми, та не тільки бухгалтерського обліку (кібернетика, математика, менеджмент, діловодство);
- організацію податкового обліку, що пов'язує в собі залежних між собою ведення облікових записів та роботу облікового апарату.

Так, на підставі виконаного дослідження можна визначити, що основною метою податкового адміністрування є забезпечення здійснення вимог податкового законодавства. Воно передбачає не тільки забезпечення податкових надходжень у повному обсязі в належні строки, а й перевірку дотримання учасниками податкових відносин приписів відповідних нормативно-правових актів, а також вжиття заходів, спрямованих на мінімізацію відхилення від податкового стандарту в майбутньому.

Отже, адміністрування податків згідно зі ст. 14 ПКУ є сукупністю [4]:

- рішень контролюючих органів;
- процедур контролюючих органів;
- дій посадових осіб контролюючих органів.

Проаналізувавши роботи В. Хомутенко [5], можна сказати, що до цих рішень, процедур та дій можна віднести:

- визначення інституційної структури податкових і митних відносин;
- організація ідентифікації і облік об'єктів оподаткування та платників податків;
- забезпечення обслуговування платників податків;
- забезпечення, організацію та контроль за сплатою податків.

## ВИСНОВКИ

За результатами дослідження можемо дійти до висновку, що податки є важливою частиною фінансового життя держави і регіону, оскільки дають змогу досягати поставлених економічних і соціальних цілей розвитку суспільства.

Вважаємо, що за допомогою податкового адміністрування забезпечуються повні та своєчасні надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Механізм податкового адміністрування спрямовано на підтримку високої результативності податкової системи, яка проявляється зокрема у належній реалізації всіх притаманних їй функцій.

### Список використаних джерел

1. Пантелєєв В.П. Еволюція визначення «Податкова звітність». Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. С. 171 - 176.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-УІ. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3. Сіренко М. Співвідношення податкового обліку та податкової звітності. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 7. С. 101-103.
4. Петрова Л.С., Андреев П.С. Сутність податкового обліку та реалізація прав щодо сплати податків. *Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті: VII Міжнародна науково-практична інтернет-конференція*. (Одеса, 5-9 грудня 2016 р.). Одеса, 2016. 76-80 с.
5. Хомутенко В.П., Луценко І.С., Хомутенко А.В. Адміністрування податків, зборів, платежів. Одеса, 2015. 314 с.

### **References**

1. Panteleev V.P. Evolution of the definition of "Tax reporting". Sustainable economic development. All-Ukrainian scientific and industrial journal. pp. 171-176. (In Ukrainian).
2. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-UI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (In Ukrainian).
3. Sirenko M. Correlation of tax accounting and tax reporting. *Entrepreneurship, economy and law*. 2017. № 7. pp. 101-103. (In Ukrainian).
4. Petrova L.S., Andreiev P.S. The essence of tax accounting and the realization of tax payment rights. *Problems of the market and development of the regions of Ukraine in the 21st century: VII International Scientific and Practical Internet Conference*. (Odesa, December 5-9, 2016). Odesa, 2016. 76-80 p. (In Ukrainian).
5. Khomutenko V.P., Lutsenko I.S., Khomutenko A.V. Administration of taxes, fees, payments. Odesa, 2015. 314 p. (In Ukrainian).

### ***Olha BONDARENKO***

*PhD in Economics, Associate Professor, National Aviation University*  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6546-7336>  
e-mail: [bondarenko\\_olga\\_@ukr.net](mailto:bondarenko_olga_@ukr.net)

### ***Hanna KLOKOVA***

*student, National Aviation University*  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1211-0552>  
e-mail: [6944695@stud.nau.edu.ua](mailto:6944695@stud.nau.edu.ua)

## **TAX ACCOUNTING AND REPORTING IN THE TAX ADMINISTRATION SYSTEM**

*The paper is devoted to topical issues of tax accounting. The research topic is very important because it provides information to external and internal users in order to control the process of accrual, completeness and timely payment of taxes. Since the tax legislation is changing at a very fast pace and every accountant must be competent in these changes, as well as be involved in the control of the assessment of taxes and their timely payment. This also applies to the corporate income tax, because accounting for indicators related to this tax is in some way the most difficult. Disclosure of this aspect in tax reporting also requires the accountant to rationally organize accounting and correctly display the available information. Therefore, it is extremely necessary to understand these issues in detail, because an error in accounting can lead to fines from the regulatory authorities. Along with keeping accounting records, in particular financial and management, there is a need to keep tax records. The need for another type of accounting is related to the difference in information obtained as a result of the accounting process. To date, taxes are an indispensable part of the financial economy of any state, since with their help a significant part of the revenues of the budgets of various levels is formed. Taxes are used to finance the creation and development of public goods.*

*Tax accounting is an integral part of tax administration. Namely, he acts as a subject of administration for him. in particular, electronic documents, accounting and tax registers, financial and tax reporting, which contain information for a certain period and are subject to control (inspection) in connection with the payment of taxes, fees (mandatory payments) and to which control actions of administrators are directed.*

**Keywords:** *tax accounting, tax reporting, taxes, tax administration*



**Наталія Володимирівна МОСКАЛЬ**

к.е.н., доцент, Львівський національний університет імені Івана Франка

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8761-2426>

e-mail: [nataliya.moskal@lnu.edu.ua](mailto:nataliya.moskal@lnu.edu.ua)

## ПЕРЕШКОДИ У ЗАСТОСУВАННІ ПРОФЕСІЙНОГО СКЕПТИЦИЗМУ У ПРАКТИЦІ АУДИТУ

*Перешкоди у застосуванні професійного скептицизму – це такі умови, обставини та характеристики, що не дають змогу адекватно до ситуації та відповідно до професійних стандартів застосовувати професійний скептицизм у практиці надання аудиторських послуг. До основних перешкод можемо віднести: неадекватний рівень скептичності, властивий аудитору; когнітивні викривлення; скептичне ставлення до замовників аудиторських послуг, працівників аудиторської фірми; неадекватний підхід керівництва аудиторської фірми до застосування професійного скептицизму; обмеження обсягу та терміну виконання аудиторських послуг. Забезпечення відповідного рівня професійного скептицизму у процесі надання аудиторських послуг потребує виявлення та врахування описаних перешкод шляхом впровадження відповідних застережних заходів.*

**Ключові слова:** аудит, професійна етика аудитора, професійний скептицизм

### ВСТУП

Застосування професійного скептицизму у практиці аудиторської діяльності є обов'язковою передумовою належної якості аудиторських послуг. Відповідно до вимог міжнародних професійних стандартів аудитор повинен зберігати професійний скептицизм на усіх етапах надання аудиторських послуг та співпраці з клієнтом [1]. Різноманітні аспекти професійної етики аудиту висвітлюють у своїх працях вітчизняні науковці: О.Ю. Балазюк, В.П. Бралатан, В.В. Головач, Т.А. Головач, С.М. Гончарук, Л.В. Гуцаленко, Н.Г. Зdirко, А.В. Єременко, О.І. Лугова, І.О. Кириченко, Ю.С. Ковсовська, С.В. Приймак, А.П. Шот та ін. Проте, зважаючи на розвиток та вдосконалення підходів до впровадження професійної етики у практиці аудиту, дослідження перешкод застосування професійного скептицизму є актуальним.

**МЕТА** статті – запропонувати класифікацію та подати характеристику перешкод у застосуванні професійного скептицизму у практиці аудиту, які були б доречними для використання у практиці організації аудиторського процесу та для підвищення якості аудиторських послуг.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Пропозиції автора мають в основі моніторинг основних результатів попередніх наукових досліджень, що стосуються професійної етики, аналіз вимог професійних стандартів, аналіз практичних підходів до застосування професійного скептицизму аудиторами та типових помилок, оприлюднених за результатами зовнішнього контролю якості аудиторських послуг, узагальнення, групування та класифікацію перешкод у застосуванні професійного скептицизму.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Перешкоди у застосуванні професійного скептицизму – це такі умови, обставини та характеристики, що не дають змогу адекватно до ситуації та відповідно до професійних стандартів застосовувати професійний скептицизм у практиці надання аудиторських послуг.

Умовно перешкоди можна поділити на суб'єктивні та об'єктивні. Суб'єктивні перешкоди пов'язані з компетентністю, досвідом та навичками аудитора, особливостями його світогляду, характеру, підходу до аудиторської діяльності. Об'єктивні перешкоди створюються обмеженими ресурсами, конкуренцією між аудиторами, очікуваннями клієнтів, обмеженнями інформації, яку оцінює аудитор. Об'єктивні перешкоди є зрозумілими, вимірюваними, їх можна виявити та розробити заходи для усунення чи зменшення впливу на професійний скептицизм. Якщо суттєву об'єктивну перешкоду не вдається усунути, аудитор відмовляється чи припиняє надавати послуги, а отже, не порушує вимоги до професійного скептицизму. Суб'єктивні перешкоди виявити складніше, оскільки вони пов'язані з підходом аудитора до виконання аудиторських послуг, з професійним судженням аудитора, з думками та намірами аудитора. Такі перешкоди можуть неочікувано виникати чи з несуттєвих ставати суттєвими. Їх усувають завдяки навчанню, підвищенню кваліфікації, набуттю нового практичного досвіду.

Суб'єктивною перешкодою у застосуванні професійного скептицизму аудитора може бути неадекватний рівень скептичності, властивий аудитору чи робочій групі аудиторів. Аудитор не повинен бути занадто прискіпливим та скептичним, але й не може недооцінювати вимоги професійних стандартів до застосування професійного скептицизму. Оцінювати професійний скептицизм аудитора пропонуємо за такою градацією:

- відсутній скептицизм – аудитор не враховує вимоги професійних стандартів до застосування професійного скептицизму;
- недостатній скептицизм – аудитор занадто довіряє та покладається на інформацію, з якою працює;
- прийнятний скептицизм – аудитор об'єктивно та неупереджено оцінює інформацію;
- надмірний скептицизм – аудитор не довіряє інформації, з якою працює, та для пошуку підтвердження своєї оцінки застосовує недоцільні заходи.

Відсутній чи недостатній рівень скептицизму не-

гативно впливає на якість аудиторських послуг, знижує їхню цінність, корисність. А надмірний скептицизм може призвести до втрати більшості клієнтів аудиторської фірми. Тому для послаблення цієї перешкоди, на нашу думку, варто систематично оцінювати професійний скептицизм працівників аудиторської фірми шляхом їх опитування, а також на підставі результатів їх роботи. Оцінка дотримання вимог до професійного скептицизму працівниками аудиторської фірми має бути обов'язковим складником системи контролю якості аудиторської фірми.

До суб'єктивних перешкод у застосуванні професійного скептицизму аудитора можна віднести когнітивні викривлення, тобто стереотипи мислення, які спотворюють сприйняття інформації, обставин та подій. Умовно їх можна поділити на викривлення, пов'язані зі змістом, часом та способом отримання інформації, викривлення, пов'язані зі ставленням до клієнта та викривлення, зумовлені роботою аудитора чи групи аудиторів та оцінюванням ними своїх професійних характеристик. Запропонований поділ є досить умовний, оскільки усі когнітивні викривлення пов'язані з мисленням та сприйняттям аудитора.

До викривлень, пов'язаних з інформацією, можна віднести такі: аудитор переоцінює інформацію, що підтверджує його думку та недооцінює інформацію, що суперечить його думці; перша інформація, з якою аудитор ознайомився стосовно певного питання, сприймається як достовірніша порівняно з усією наступною інформацією; інформація, яку аудитор отримав остаточно переоцінюється, а попередня інформація недооцінюється; інформація, яку простіше отримати, переоцінюється, а інформація, отримання якої потребує значних зусиль чи затрат, недооцінюється, аудитор вирішує, що її отримання не варте зусиль; якщо аудитор очікує, що інформація буде містити помилки та шахрайство, то він зосередиться на їх пошуку та може втратити об'єктивність і неупередженість.

До когнітивних викривлень, пов'язаних з клієнтом, можна віднести такі: аудитор оцінює результати та наслідки прийнятих рішень та недооцінює умови, в яких приймалися ці рішення, сам процес виконання рішень; судження чи рекомендація аудитора у будь-якому разі є кращою за позицію уповноважених осіб клієнта; позитивний попередній досвід співпраці з клієнтом, тобто відсутність виявлених помилок та шахрайства, підвищує рівень довіри до інформації, отриманої від клієнта.

Найбільшу групу когнітивних викривлень складають викривлення, пов'язані з аудитором, його досвідом, навичками, підходами до надання послуг. До них можна віднести такі: аудитор вважає, що йому не властиві когнітивні викривлення або що він повністю усунув їх вплив; аудитор надмірно покладається на власний практичний досвід, актуальні знання, навички; аудитор, що має значний практичний досвід та знання, вважає свою думку вагомішою за думку аудитора з меншим практичним досвідом; рішення та судження керівника групи чи аудиторської фірми є правильними та не потребують критичного оцінювання; аудитори, що працюють у групі, заради налагодження відносин та уникнення конфліктів не висловлюють думок та пропозицій, що можуть суперечити, ускладнювати роботу чи спричинити конфлікт; аудитор переоцінює можливості недо-

пушення помилок та недоліків, не враховує умови, обставини та обмеження, що вплинули на здійснення цих помилок та порушень; застосування типових підходів до планування, розроблених та апробованих типових робочих документів забезпечує належну якість аудиторських послуг, а наміри їх змінити, пристосувати до умов чи вдосконалити загрожують якості.

Дотримання вимог до професійного скептицизму потребує врахування можливості впливу когнітивних викривлень на виконання аудиторських процедур та прийняття рішень. Система внутрішнього контролю якості має оцінювати та попереджувати вплив когнітивних викривлень на професійну діяльність аудиторів.

Досліджуючи перешкоди у дотриманні професійного скептицизму варто розглянути питання: до кого чи до чого аудитор має підходити скептично. Зважаючи на вимоги професійної етики, аудитор не має скептично ставитися до людей, тобто до управлінського персоналу та інших працівників клієнтів, до інших замовників та користувачів аудиторських послуг, до керівництва та працівників аудиторської фірми. Аудитор зобов'язаний оцінювати ділову репутацію потенційних та дійсних клієнтів, а з виявленням шахрайства, зловживань, порушення вимог законодавства, аудитор має не розпочинати або припинити співпрацю з клієнтом. Тобто аудитор повинен зі скептицизмом оцінювати дії та наміри клієнта, інформацію про його господарську діяльність, проте не має упереджено ставитися до представників клієнта, приховувати суттєву інформацію, уникати пояснень чи звинувачувати без попередньо зібраних належних та достатніх аудиторських доказів [2].

У середовищі аудиторської фірми аудитор може брати участь в оцінюванні професійних знань, навичок та досвіду інших працівників фірми, може перевіряти якість виконаної ними роботи, виявляти та оцінювати помилки, недоліки та порушення. Проте, на нашу думку, аудитор не може скептично ставитися до працівників аудиторської фірми на підставі отриманої про них інформації. Професійна етика зобов'язує аудитора бути чесним, об'єктивним та доброзичливим до людей, співпрацювати у тих справах, де це є необхідним. А скептичне ставлення до людей, зокрема, недовіра, осудження, звинувачення, уникнення з'ясування важливих питань, приховування інформації, недооцінювання професійних якостей, конкуренція у ситуаціях, коли доречна співпраця, є перешкодою до застосування професійного скептицизму у практиці аудиту.

Кожен працівник аудиторської фірми відповідає за належне застосування професійного скептицизму на всіх етапах аудиторського процесу, зокрема у визначенні та оцінюванні ризиків суттєвого викривлення, виконанні тестів системи контролю та відповідних процедур по суті, а також, в оцінюванні результатів аудиторської перевірки [3]. Це передбачає розгляд потенційних зон ризику, виконання аудиторських процедур для отримання достатніх належних аудиторських доказів, критичне оцінювання отриманих доказів незалежно від того, чи підтверджують ці докази твердження керівництва чи судження аудитора. Проте кожен працівник аудиторської фірми не може повною мірою забезпечити належне застосування професійного скептицизму, оскільки зазвичай він не працює самостійно, окремо, а запланований обсяг робіт розподіляється між

групою працівників. Аудитор не може самостійно вибирати зміст та способи виконання аудиторських процедур, а повинен виконувати розроблений керівництвом та затверджений план. Так, на застосування професійного скептицизму окремими працівниками аудиторської фірми суттєво впливає політика та процедури, що використовуються в аудиторській фірмі у співпраці з клієнтами, планування та виконання аудиторських послуг, оцінювання якості. Тому суттєвою суб'єктивною перешкодою у застосуванні професійного скептицизму може стати підхід керівництва до організації і здійснення професійної діяльності загалом та до професійного скептицизму, зокрема. Серед пріоритетів керівництва аудиторської фірми можуть бути збільшення обсягу доходу та прибутку, підтримка та розширення співпраці з дійсними клієнтами, залучення нових клієнтів, пошук кваліфікованого персоналу та створення відповідної мотивації для персоналу. Якщо серед пріоритетів не буде досягнення високої якості аудиторських послуг та належного рівня професійного скептицизму, то персонал аудиторської фірми не буде докладати необхідних зусиль для їх досягнення.

Неадекватний підхід керівництва до застосування професійного скептицизму працівниками аудиторської фірми може включати такі аспекти:

- питання необхідності застосування професійного скептицизму не обговорюються в робочому середовищі аудиторської фірми;
- порядок розрахунку оплати праці та заохочення не сприяє застосуванню професійного скептицизму;
- керівництво заохочує до залучення нових клієнтів та лояльного ставлення до потреб і побажань управлінського персоналу клієнтів;
- наполеглива рекомендація уникати серйозних конфліктів із персоналом клієнта, іншими працівниками аудиторської фірми, особливо, керівництвом;
- у пріоритеті досягнення високого рівня задоволеності клієнтів, розширення співпраці;
- не заохочуються сумніви та оскарження стосовно аудиторських доказів, професійних суджень інших аудиторів, прийнятих рішень управлінням аудиторської фірми.

Висновки, зроблені на основі наглядової діяльності Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України та Інспекції із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, дають підстави для занепокоєння тим, як аудитори застосовують професійний скептицизм. Інспектори, що здійснюють перевірки, фіксують випадки, коли обставини дозволяють припустити, що аудитори не застосовували належно професійний скептицизм у здійсненні аудиту.

Основними об'єктивними перешкодами у застосуванні професійного скептицизму є обмеження обсягу та терміну виконання аудиту. Для якісного надання пос-

луг обсяг аудиторських процедур має бути достатнім. Обсяг можна вважати основним показником, який є досить стабільним, оскільки зменшення обсягу аудиту може призвести до зниження якості, результати такого аудиту не будуть корисними, а збільшення обсягу до певної міри підвищує якість аудиту, але й збільшує його вартість, клієнт може не погодитися зі зростанням вартості. Термін виконання аудиту – гнучкий показник, що залежить від обсягу аудиту, а також від кількісного та якісного складу персоналу, що залучають до здійснення аудиту.

Обмеження терміну виконання аудиторських послуг можуть стати суттєвою об'єктивною перешкодою у застосуванні професійного скептицизму, якщо аудиторська фірма не може забезпечити достатню кількість персоналу. Збільшення навантаження на персонал зазвичай не вирішує проблему, а створює додаткові загрози. Це може призвести до пошуку аудиторських доказів, які легше отримати, аніж тих, які є актуальнішими і достовірнішими; до отримання меншої кількості доказів, ніж це необхідно; до приділення надмірної уваги підтверджуючим доказам без адекватного розгляду доказів, що їм суперечать.

## ВИСНОВКИ

В аудиторській фірмі повинна функціонувати така система контролю якості, яка могла б надати обґрунтовану впевненість у тому, що аудиторська фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів та стандартів контролю якості фірми та належно застосовують професійний скептицизм протягом усього процесу надання аудиторських послуг та співпраці з клієнтами. До основних перешкод у застосуванні професійного скептицизму можемо віднести такі: неадекватний рівень скептичності, властивий аудитору чи робочій групі аудиторів; когнітивні викривлення, пов'язані зі змістом, часом та способом отримання інформації, когнітивні викривлення, пов'язані зі ставленням до клієнта та когнітивні викривлення, зумовлені роботою аудитора чи групи аудиторів та оцінкою ними своїх професійних характеристик; скептичне ставлення до управлінського персоналу та інших працівників клієнтів, користувачів аудиторських послуг, керівництва та працівників аудиторської фірми; неадекватний підхід керівництва до застосування професійного скептицизму працівниками аудиторської фірми; обмеження обсягу та терміну виконання аудиторських послуг.

Забезпечення відповідного рівня професійного скептицизму у процесі надання аудиторських послуг потребує виявлення та врахування описаних перешкод шляхом розроблення та впровадження у систему внутрішнього контролю якості аудиторської фірми відповідних застережних заходів.

## Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 1. Переклад з англ. / гол. ред. Т.О. Каменська. Київ, 2017. 1142 с.
2. Головач В.В., Головач Т.А. Концепція професійного скептицизму аудитора та її генезис. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 2. С. 5–11.
3. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів / пер. з англ. Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), 2018. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/kodex\\_et.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf)

### **References**

1. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Part 1. URL: <https://www.iaasb.org/publications/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-54>. (in Ukrainian).
2. Holovach V.V., Holovach T.A. The concept of the auditor's professional skepticism and its genesis. *Economics. Finances. Law*. 2022. № 2. pp. 5–11 (in Ukrainian).
3. International Code of Ethics for Professional Accountants. IFAC, 2018. URL: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Final-Pronouncement-The-Restructured-Code\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Final-Pronouncement-The-Restructured-Code_0.pdf) (in Ukrainian).

### ***Nataliia MOSKAL***

*PhD in Economics, Associate Professor, Ivan Franko National University of Lviv*  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8761-2426>  
e-mail: [nataliya.moskal@lnu.edu.ua](mailto:nataliya.moskal@lnu.edu.ua)

## **THE OBSTACLES TO THE APPLICATION OF PROFESSIONAL SKEPTICISM IN AUDIT PRACTICE**

**Introduction.** *At the all stages of providing audit services and cooperation with the client, the auditor should adhere to professional skepticism. It is importantly to investigate the obstacles to the application of professional skepticism.*

**The purpose of the paper** *is to propose a classification and provide a description of obstacles in the application of professional skepticism in audit practice*

**Results.** *The obstacles in the application of professional skepticism are such conditions, circumstances and characteristics that do not allow to adequately apply professional skepticism in the practice of providing audit services in accordance with the situation and in accordance with professional standards. Obstacles can be conditionally divided into subjective and objective. Subjective obstacles are related to the competence, experience and skills of the auditor, features of his worldview, character, approach to audit activities. Objective obstacles are created by limited resources, competition between auditors, client expectations, limitations of information that the auditor evaluates. The main obstacles to the practice of professional skepticism are as follows: an inadequate level of skepticism of the auditor; cognitive distortions related to the content, time and method of obtaining information, cognitive distortions related to the attitude towards the client and cognitive distortions caused by the work of an auditor; skeptical attitude towards management staff and other employees of clients, users of audit services, management and employees of the audit firm; inadequate management approach to the use of professional skepticism; limitation of scope and term of audit services.*

**Conclusion.** *In the process of providing audit services, in order to ensure an acceptable level of professional skepticism, it is necessary to identify and take into account the obstacles described, develop and implement acceptable precautionary measures in the internal quality control system of audit firm.*

**Keywords:** *audit, professional ethics of the auditor, professional skepticism*

Данило Юрійович **РЯБУЩЕНКО**

студент, Національний Юридичний Університет ім. Ярослава Мудрого

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6279-1966>

e-mail: [d.yu.ryabuschenko@nlu.edu.ua](mailto:d.yu.ryabuschenko@nlu.edu.ua)

## ФОРМУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЯ КОНЦЕПТУ "ПРАВА НА НАДІЮ" НА НАЦІОНАЛЬНІЙ ПЛОЩИНІ

*Передусім наголошується на основоположеності «права на надію» довічно ув'язненої особи в аспекті фундаментальної людської цінності – гідності особи. Здійснено тлумачення «права на надію» у контексті ст. 3 ЄКПЛ та практики ЄСПЛ. Зауважено на важливості дотримання повноцінної реалізації покарання у розумінні виправлення засудженого, що обумовлює формування «права на надію». Акцентовано на наявних національних інструментах звільнення особи від відбування міри покарання у вигляді довічного позбавлення волі. Також проаналізовано відповідність даного механізму ст. 3 ЄКПЛ крізь призму практики ЄСПЛ. Зокрема розглянуто справу «Петухов проти України» та досліджені основні зауваження і настанови Суду стосовно національного механізму реалізації «права на надію».*

**Ключові слова:** Права людини, право на надію, довічно ув'язнена особа, інститут умовно-дострокового звільнення, мета покарання, Європейський Суд з прав людини

### ВСТУП

Права людини є основоположною соціальною цінністю, котра орієнтує вектор функціонування держави, та особливо законодавчої регламентації різноманітних суспільних відносин. У цьому аспекті варто відмітити, що національна динаміка процесів гармонізації кримінально-правових норм та додержання принципу людиноцентризму у кримінальному законодавстві дотикаються до стандартів міжнародної правозастосовної практики та праворозуміння. Проте на даній площині доволі контроверсійною тематикою є гуманізація кримінального законодавства у контексті розвитку прав засуджених осіб, що зокрема і стосується проблематики формування та реалізації «права на надію». У широкому розумінні «право на надію» є правом довічно ув'язненої особи на «можливе» умовно-дострокове звільнення від відбування покарання. У наукових колах дослідження теоретичного аспекту та впровадження відповідних новел на практичну площину, досить активно обговорювалося та породжувало динамічну дискусію. Особливої актуальності питання «права на надію» набуває нині, коли на законодавчому рівні відбуваються певні зрушення із вдосконалення інституту умовно-дострокового звільнення для довічно ув'язнених осіб.

**МЕТА** роботи – аналіз «права на надію» як фундаментального права ув'язненої особи, виокремлення елементів порушення «права на надію» у вітчизняній практичній та нормативній реальності та характеристика законодавчих нововведень у руслі практики Європейського Суду з прав людини (ЄСПЛ).

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічним підґрунтям дослідження є науково-емпіричні методи – збір та порівняння інформації, а також комплексні методи аналізу, синтезу та узагальнення. Інформаційно-теоретичним базисом статті слугує нормативна база українського та міжнародного законодавства та судова практика ЄСПЛ.

### РЕЗУЛЬТАТИ

На історичній площині зародження міри покарання у вигляді довічного позбавлення волі пов'язано зі всту-

пом України до Ради Європи (РЄ) 9 листопада 1995 р. У 1990-х рр. на території нашої держави чинним кодифікованим актом, котрий містив норми матеріального кримінального права був Кримінальний Кодекс (КК) України 1960 р., який передбачав найвищу міру покарання у вигляді смертної кари. Основною умовою вступу України до РЄ було утвердження та визнання принципу верховенства права державою в аспекті дотримання та пріоритетизації прав і свобод людини та відповідності цій вимозі національного законодавства країни-кандидата на вступ. У зв'язку з цим 29 грудня 1999 р. Конституційний Суд України (КСУ) визнав положення, що передбачають смертну кару як вид покарання – неконституційними, чим поклав шлях до гуманізації кримінального законодавства та відходу від радянських нормативних рудиментів.

Професор Ю.В. Баулін у своїй дискусії з професором Ю.А. Пономаренком на тему «Кримінальне право і верховенство права: право на надію», зауважував, що у розробці нового КК України 2001 р. робоча група Кабінету Міністрів пропонувала внесення положень про можливість умовно-дострокового звільнення осіб, які отримували міру покарання у вигляді довічного позбавлення волі [3]. Проте в сам Кодекс вищевказані приписи включено не було і досконалої правової регламентації цей інститут не отримав. Відповідна «біла пляма» нормативного характеру призвела до необхідності осягнення глибинної проблеми стосовно зіткнення задекларованих та пріоритетованих правових принципів, зокрема людської гідності як фундаментальної суспільної цінності, верховенства права, гуманізму та об'єктивної національної реальності. Тобто видається доцільним найперше розібрати декілька основних елементів, що реалізують та зумовлюють «право на надію», проте на національній площині є об'єктом порушення як з практичного, так із концептуального погляду. Зокрема, постає питання стосовно *порушення права* особи як такого, водночас *неефективності мети* покарання довічно ув'язненого та *відсутності механізму* звільнення особи від відповідного виду покарання.

Вимір нормативно-філософської цінності «права на

надію» довічно засудженої особи визначається основоположними конвенційними засадами та фундаментальними правовими принципами, котрі сформовано у ключових міжнародно-правових документах. Відповідно до ст. 3 Європейської Конвенції з прав людини (ЄКПЛ) нікого не може бути піддано катуванню або нелюдському чи такому, що принижує гідність, поводженню або покаранню [7]. До того ж ст. 28 Конституції України містить положення про право кожної особи на повагу до власної гідності [2].

Концепт «права на надію» має досить широке змістовне наповнення залежно від трактування цього поняття. Відповідно до рішення ЄСПЛ у справі «Vinter and others проти Сполученого Королівства» ст. 3 ЄКПЛ має тлумачитися як першочергове право ув'язненої особи знати на початку відбування покарання, що потрібно зробити, щоб розглядати можливість власного звільнення, умовам якого має підлягати особа та зокрема термін, коли відбудеться перегляд вироку або коли є можливість його вимагати [14, § 122]. Аналогічну позицію містить п. 5 Рекомендації Rec (2003) 22 Комітету Міністрів Ради Європи «Про умовно-дострокове звільнення» [10]. Окреслюючи це питання, Ю.В. Баулін зазначає, що «право на надію» у контексті практики ЄСПЛ є нічим іншим, ніж можливість довічно ув'язненої особи на звернення до судового органу [3]. Тобто право подання клопотання на перегляд рішення з відбуття особою певного строку покарання. Зокрема, у рішенні ЄСПЛ «László Magyar проти Угорщини» окреслена позиція з того, що ст. 3 ЄКПЛ слід розуміти як таку, що вимагає пом'якшення покарання в аспекті *перегляду вироку*, який дає змогу національному органу (суду тощо) розглянути, чи зазнала довічно ув'язнена особа змін і чи було досягнуто прогресу у реабілітації під час відбування покарання, що, зі свого боку, означає неможливість продовження тримання під вартою особи на основі законних пенологічних підстав [15, § 50].

Варто звернути увагу, що у контексті усвідомлення сутності «права на надію» основоположною категорією є «гідність особи». Зокрема, у рішенні від 24 квітня 2018 р. № 3-р/2018 КСУ зазначив, що право людини на повагу до її гідності, як і її право на життя, є невід'ємним, непорушним та підлягає безумовному захисту з боку держави [8].

Відповідно до ч. 1 ст. 81 до осіб, що відбувають покарання у вигляді виправних робіт, службових обмежень для військовослужбовців, обмеження волі, тримання в дисциплінарному батальйоні військовослужбовців або позбавлення волі, може бути застосоване умовно-дострокове звільнення від відбування покарання [1]. Розглядаючи дане питання, доцільно зауважити, що диференціація законодавцем довічно засуджених осіб та тих, котрі отримали позбавлення волі на певний строк, в аспекті наявності права на умовно-дострокове звільнення, видається дискримінаційним, та таким, що передусім порушує гідність особи. До того ж цей факт може спричинити зовсім інше морально-психологічне сприйняття особою свого діяння, а отже, й якість відбування самого покарання вже у контексті виправлення особи.

Згідно з рішенням КСУ № 6-р(II)/2021 від 16.09.2021 р. ч. 1 ст. 81 КК визнано неконституційною. Зокрема, КСУ акцентує увагу на тому, що практичний та нор-

мативний підхід до розуміння та реалізації інституту умовно дострокового звільнення для довічно ув'язнених осіб, необхідно сприймати крізь призму гідності людини, котра є загальним імперативом та фундаментальною правовою цінністю. Незважаючи на те, що покарання суттєво обмежує права та свободи ув'язненого, така особа все одно не може бути позбавлена основоположного права на повагу до власної гідності. Держава, піддаючи ув'язненого довічному позбавленню волі, залишає її без надії на умовне звільнення, тим самим порушуючи абсолютність категорії людської гідності [9]. Покарання у вигляді довічного позбавлення волі у розумінні КСУ є обґрунтованим, пропорційним та домірним, в аспекті тяжкості діяння, однак відповідний інститут має узгоджуватися з правовими принципами та цінностями, зокрема правом особи на повагу до власної гідності. Близьку позицію в даному контексті висловлює ЄСПЛ у справі *Trabelsi v. Belgium*, де зауважує, що ст. 3 ЄКПЛ не перешкоджає відбуттю довічного позбавлення волі на практиці в повному обсязі, та підкреслює те, що ст. 3 забороняє довічне ув'язнення, котре не може бути скороченим де-юре і де-факто [18, § 113].

Варто мати на увазі, що згідно зі ст. 64 КК довічне позбавлення волі встановлюється за вчинення особливо тяжких злочинів і застосовується лише у спеціальних випадках, якщо суд не вважає за можливе застосовувати позбавлення волі на певний строк. Зокрема, відповідна міра покарання передбачена за посягання на територіальну цілісність і недоторканність України (ч. 3 ст. 110 КК), державну зраду (ч. 2 ст. 111 КК), диверсію (ч. 2 ст. 113 КК) умисне вбивство (ч. 2 ст. 115), зґвалтування (ч. 6 ст. 152 КК), терористичний акт (ч. 3 ст. 258), тощо [1]. Тобто законодавець на основі диспозицій відповідних статей виокремлює особливо охоронювані об'єкти посягання, за вчинення якого, суб'єкта кримінального правопорушення передбачається найвища міра покарання, що, зі свого боку, вказує на надмірну суспільну небезпечність правопорушника. Проте, резюмуючи, доцільно наголосити, на тому, що не варто розглядати «право на надію» як гарантовану можливість на звільнення довічно ув'язненої особи після відбуття певного строку покарання, це має бути «право на перегляд покарання», що надає засудженому певного простору для сподівань щодо звільнення «*de jure*» у майбутній перспективі, за умови додержання певних умов та відповідності особи певним критеріям.

Наступним об'єктом порушення «права на надію» є *неефективність мети покарання засудженого*, яке за своєю сутністю не є самоціллю. Відповідно до ст. 50 КК покарання як засіб примусу до особи, котра визнана винною у вчиненні кримінального правопорушення, має тристоронню природу. Аналізуючи, варто зазначити, що інститут покарання у кримінальному законодавстві має за основу не лише безпосередньо покласти кару на винну особу та запобігти вчиненню нових кримінальних правопорушень, це необхідно для виправлення засудженого [1]. Відповідно до ст. 6 Кримінально-виконавчого кодексу (КВК) виправлення засудженого є процесом позитивних змін, які відбуваються в його особистості та створюють у нього готовність до самокерованої правослухняної поведінки [6, ст. 6]. Доцільно наголосити, що згідно з «Правилами внутрішнього

розпорядку установ виконання покарань» (п. 1 р. XXXIII) на засуджених до довічного позбавлення волі поширюються заходи заохочення, що передбачено ст. 130 КВК, основним з яких, зокрема, і є умовно-дострокове звільнення [5]. До того ж у Постанові Пленуму Верховного суду України «Про умовно-дострокове звільнення від відбування покарання та заміну невідбутої частини більш м'яким» від 26.04.2002 р. № 2, зауважено на тому, що умовно дострокове звільнення має досить вагомий значення для виправлення засудженої особи та досягнення загальної мети покарання, що зафіксована у ст. 50 КК [4].

Відповідно до ч. 3 ст. 50 КК покарання не має на меті завдати фізичних страждань або принизити людську гідність. Проте, зважаючи на морально-психологічні та соціально-побутові умови утримання довічно ув'язнених, доречно звернути увагу на певну нерезультативність покарання, у частині виправлення таких осіб. Зокрема, довічно засуджені особи тримаються ізольовано від інших ув'язнених, залучаються до праці тільки на території колонії з урахуванням вимог тримання їх у приміщеннях камерного типу тощо. Безперечно, відповідні дії стосовно соціальної депривації такого виду засуджених видаються необхідними, зважаючи на їхню суспільну небезпечність. Однак після проходження п'яти років відбування покарання ув'язнений може переміститися з приміщень камерного типу до багатомісних, десяти років – до звичайних жилих приміщень виправної колонії. До того ж за умови сумлінної поведінки та ставлення до праці після відбуття п'яти років строку покарання засудженому може бути дозволено брати участь у групових заходах освітнього, культурно-масового та фізкультурно-оздоровчого характеру [6, ст.ст. 92, 151]. Здійснивши аналіз таких нормативних положень, можна припустити, що законодавець допускає ментальну еволюцію довічно засудженої особи, зниження рівня її суспільної небезпеки, з подальшою ресоціалізацією, навіть в межах виправної установи. Проте водночас не формується кінцевий орієнтир для повноцінного прагнення ув'язненим реалізувати шлях свого виправлення – можливості вийти на волю. Це зі свого боку призводить до регресу мотиваційно-вольових елементів у психіці засудженого, що позбавляє його будь-якої рефлексії стосовно усвідомлення своєї провини, суспільної небезпечності власної поведінки та необхідності виправлення та ресоціалізації, а також спричиняє моральну деградацію особистості, що у підсумку вказує на недостатню ефективність самого покарання. У даному контексті доцільно акцентувати увагу на правовій позиції ЄСПЛ у справі «Vinter and others проти Сполученого Королівства». Зокрема, Суд зазначає, що якщо ув'язнена особа перебуває у місці позбавлення волі без будь-якої перспективи звільнення та без можливості перегляду свого довічного ув'язнення, існує ризик того, що така особа не зможе спокутувати свою провину: незалежно від виду діяльності, якою вона займається, яким би винятковим не був її прогрес до реабілітації, міра покарання залишається встановленою та перегляду не підлягає. У всякому разі покарання стає більшим з часом: чим довше живе особа, тим довший термін покарання. Так, навіть якщо довічне ув'язнення передбачає покарання на момент його призначення, з плином часу це стає поганою га-

рантією справедливого, пропорційного та домірного покарання. Суд постановив, що було б несумісним з людською гідністю, яка лежить в самій сутності системи ЄКПЛ, насильно позбавляти особу її свободи, не надаючи шансу для її можливого відновлення [14, §§ 54, 112, 113].

Заключним та найважливішим елементом реалізації права довічно ув'язненої особи на надію, є ефективний законодавчо закріплений механізм, котрий регламентує відповідний порядок та особливості. На національній площині є два способи звільнення особи від покарання у вигляді довічного позбавлення волі: помилування Президентом України (ст. 87 КК) та звільнення від покарання за хворобою (ст. 84 КК). Відповідно до ч. 1 та ч. 2 ст. 84 КК особа звільняється від покарання, якщо під час його відбування захворіла на психічну або на іншу тяжку хворобу, що позбавляє її можливості усвідомлювати свої діяння або керувати ними, та перешкоджає відбуванню покарання. У вирішенні цього питання суд враховує тяжкість вчиненого кримінального правопорушення, характер захворювання, особу засудженого та інші обставини справи [1].

Згідно зі ст. 87 КК Президент України може здійснити помилування індивідуально визначеної особи, шляхом заміни засудженому призначеного судом покарання у виді довічного позбавлення волі на позбавлення волі на строк не менше двадцяти п'яти років [1]. Відповідно до п. 4 «Положення про порядок здійснення помилування» у разі засудження особи до довічного позбавлення волі, клопотання про її помилування може бути подано після відбуття нею не менше двадцяти років призначеного покарання. П. 5 вищезазначеної Постанови містить положення про те, що особи, які засуджені за особливо тяжкі злочини можуть бути помилувані у виняткових випадках за наявності надзвичайних обставин [11]. Тобто видається певна логічна помилка у контексті помилування довічно позбавлених волі, враховуючи той факт, що всі особи, котрі отримали таку міру покарання здійснили кримінальні правопорушення особливої тяжкості. До того ж професор Ю.А. Пономаренко з цього приводу слушно зазначає, що основним критерієм відбору у рамках Комісії при Президентові у питаннях помилування, є саме кримінальне правопорушення, вчинене засудженою особою, та, зокрема, його тяжкість, а не, наприклад, рівень суспільної небезпечності або психологічно-соціальна еволюція особи в аспекті виправлення [3].

У рішенні ЄСПЛ *László Magyag проти Угорщини*, зауважено на тому що, для виконання ст. 3 ЄКПЛ буде достатнім, якщо національне законодавство передбачає механізми перегляду довічного ув'язнення з метою його пом'якшення, припинення або умовного звільнення ув'язненого. Якщо ж національне законодавство не передбачає можливості такого перегляду, довічне ув'язнення не відповідатиме стандартам ст. 3 Конвенції [15, §§ 50, 52]. Європейський Комітет із запобігання катуванням у своїй доповіді Уряду України за наслідками візиту до деяких кримінально виконавчих установ України (4-12 серпня 2020 р.) вкотре зазначив на тому, що національне законодавство не містить реалістичного механізму умовно-дострокового звільнення засуджених, які відбувають довічне ув'язнення [16, п. 53]. У справі «Vinter and others проти Сполученого Коро-

лівства» ЄСПЛ звертає увагу, що сумісність довічного ув'язнення з положеннями ст. 3 ЄКПЛ, мають зумовлюватися як *перспективою звільнення особи*, так і *можливістю перегляду вже законного рішення суду* [14, § 110]. У справі «Murtagh проти Нідерландів» Суд акцентував увагу на тому, що можливість помилювання або звільнення з міркувань співчуття, через погане здоров'я, фізичну недієздатність або старість *не відповідає поняттю «перспективи звільнення»* [17, § 100]. Необхідність перегляду справи трактується як потреба у скороченні довічного ув'язнення та оцінюванні змін, прогресу стосовно реабілітації, котрих досягла засуджена особа [17, § 101]. У справі *Trabelsi v. Belgium* Суд постановив, що відповідна оцінка має ґрунтуватися на об'єктивних, заздалегідь встановлених критеріях про які ув'язнений точно знав під час накладення покарання у вигляді довічного ув'язнення [18, § 137]. У такому випадку вітчизняний інститут президентського помилювання неможна назвати таким, що передбачає реальну перспективу звільнення довічно ув'язненої особи, через те що окрім положень відносно безпосереднього перегляду критеріїв, в аспекті процедурних моментів та практичних особливостей реалізації цього механізму відсутні будь-які прецеденти. Стосовно практичної площини застосування інституту помилювання, – єдиною статистичною інформацією є надане головою Департаменту з питань помилювання станом на червень 2016 р. повідомлення про те, що більше сімдесяти засуджених до довічного позбавлення волі відбули необхідний мінімальний двадцятирічний строк в установі виконання покарань, і сорок з них подали клопотання про президентське помилювання, але у задоволенні їхніх клопотань відмовлено [19, § 192]. А отже, інститут президентського помилювання неможна вважати повноцінними механізмами забезпечення «права особи на надію», та таким що відповідає ст. 3 ЄКПЛ.

Через відсутність дієвого національного законодавчого механізму реалізації засудженою особою права на умовно-дострокове звільнення, досить велика кількість ув'язнених звертаються до ЄСПЛ. Зокрема, порушення Україною вимог Конвенції проаналізоване та досліджене Судом у справах «Лопата та інші проти України» та «Петухов проти України».

Необхідно наголосити, що Рішення ЄСПЛ у справі «Петухов проти України» стало рупором змін та реальною перспективою на шляху реформування національного кримінального законодавства та приведення його до стандартів міжнародного правозастосування. Заявник стверджував, зокрема, що його покарання у виді довічного позбавлення волі було *de jure* і *de facto* таким, яке неможливо скоротити, що суперечить ст. 3 Конвенції. Варто розглянути декілька важливо критичних позицій щодо реалізації «права на надію» довічно ув'язнених осіб та певні зауваження, котрі сформував Суд, досліджуючи справу заявника.

По-перше, Суд стверджує, що досить неясно сформувано п. 5 «Положення про порядок здійснення помилювання», що передбачає помилювання, зокрема, осіб, які засуджені за тяжкі чи особливо тяжкі злочини і у «виняткових випадках» за «наявності надзвичайних обставин» підлягають помилюванню. ЄСПЛ зауважує, що невідомо як саме варто розуміти поняття «виняткові випадки» і «надзвичайні обставини», і ніщо не вказує

на те, що відповідно до національного законодавства пенологічні підстави для тримання особи під вартою мають значення для тлумачення цих понять [19, § 173].

По-друге, ЄСПЛ погоджується з доводами заявника стосовно певної нечіткості порядку помилювання, а саме трактування строків. Чинні норми законодавства не давали ясного осмислення, з якого саме моменту мав обчислюватися двадцятип'ятирічний строк позбавлення волі у випадку помилювання: з моменту засудження чи з моменту подання клопотання [19, § 176].

По-третє, Суд зауважує на тому, що неможливо здійснити детальний процедурний аналіз практики застосування норм про помилювання, через те що інформація стосовно помилювання в Україні не оприлюднюється, окрім базового переліку критеріїв стосовно розгляду клопотань. У зв'язку з цим неможливо дізнатися, як відповідні вимоги застосовуються у розгляді реальних клопотань, зокрема це стосується і питання правильного тлумачення строків [19, § 177].

По-четверте, ЄСПЛ наголошує, що помилювання як законодавчо закріплений механізм розгляду клопотань є обтяжливим через відсутність у суб'єктів помилювання будь-яких зобов'язань стосовно обґрунтування своїх рішень та через брак судового перегляду відповідного рішення [19, § 179].

На цій основі Суд робить висновок про те, що президентські повноваження стосовно реалізації помилювання є сучасним відповідником королівської прерогативи помилювання, яка формується на принципі гуманності, а не на порядку, заснованому на пенологічних підставах і з належними процесуальними гарантіями, стосовно перегляду ситуації засудженого для можливої зміни його покарання у виді довічного позбавлення волі [19, § 180]. ЄСПЛ підкреслює, що відповідно до статистичних даних, президентським помилюванням скористалася лише одна довічно ув'язнена особа. Цей факт говорить про неефективність наявного законодавчого механізму реалізації «права на надію» засудженого, а також повноцінно дискредитує реабілітацію особи у контексті мети покарання, що є порушенням ст. 3 ЄКПЛ [19, § 183-187].

18 жовтня 2022 р. Верховна Рада у другому читанні прийняла законопроекти № 4048 від 03.09.2020 р. «Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо виконання рішень Європейського суду з прав людини» та № 4049 від 03.09.2020 р. «Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо виконання рішень Європейського суду з прав людини», які розроблено ще у 2020 р. як нормативну реакцію на рішення ЄСПЛ «Петухов проти України». Відповідні законодавчі акти передбачають декілька новацій, що є позитивним кроком на шляху до реалізації «права на надію» на національній площині.

Найперше варто наголосити, що Законопроект № 4049 вносить зміни до ст. 82 КК, зокрема стосовно заміни покарання у вигляді довічного ув'язнення на покарання у виді позбавлення волі строком від п'ятнадцяти до двадцяти років за умови відбуття засудженим не менше п'ятнадцяти років призначеного судом покарання. Законопроект окреслює питання і процесуального характеру. Наприклад, про заміну покарання

довічно ув'язнена особа подає клопотання на перегляд до суду, і відповідне питання розглядається судом колегіально у складі трьох суддів [21].

Законопроект № 4048 вносить зміни до КВК. Зокрема, з поданням довічно засудженим клопотання адміністрація установи виконання покарань повинна надати суду висновок стосовно ступеня виправлення особи, що індивідуалізує перегляд покарання. Також одним із безперечно позитивних кроків є введення в КВК поняття «індивідуального плану» для довічно ув'язненої особи [20]. Так, ще у 2003 р. Комітет міністрів Ради Європи державам-членам у Рекомендації N Res (2003) 23 "Про здійснення виконання покарання у вигляді довічного ув'язнення та інших тривалих термінів ув'язнення адміністраціями місць позбавлення волі" звернув увагу на те, що в аспекті відбування покарання довічно ув'язненою особою варто дотримуватися принципу індивідуалізації. Кожне покарання у вигляді довічного позбавлення волі має базуватись на особистому плані відбування покарання з урахуванням потреб та ризиків окремого засудженого [13, п. 3]. Чинний Законопроект визначає індивідуальний план як перелік заходів, які здійснюються засудженим у період відбування більш м'якого покарання у виді позбавлення волі на певний строк та допоможуть ув'язненій особі усунути негативні фактори і сприяти перспективі виправлення особи та її ресоціалізації після звільнення [21]. Європейський комітет із запобігання катуванням зауважував на тому, що відповідна індивідуальна програма має підлягати регулярному аналізу та змінам з метою забезпечити залучення ув'язненої особи у розвиток власної особистості. Формуватися програма має на

основі встановленої дати та нормативно визначеного строку можливості засудженого подати клопотання про перегляд свого покарання [12, п. 75]. Такий крок допоможе акцентувати увагу на необхідних проблемних моментах, які підлягають виправленню у контексті мети покарання для кожного засудженого.

### ВИСНОВОК

Отже, «право на надію» варто визнавати як фундаментальну засаду реалізації гідності особи у контексті відбування покарання довічно ув'язненими. З'ясовано, що у вітчизняній реальності постала проблема відсутності ефективного механізму реалізації «права особи на надію», що викликає порушення права людини як такого та водночас сприяє неефективності мети покарання довічно засудженого. Однак поступові кроки законодавця стосовно заміни застарілих положень та реформування недієвих інститутів надають надію на покращення ситуації сприйняття важливості питання виправлення засуджених у рамках мети покарання, а отже, й можливості їхньої ресоціалізації у суспільство. Видається доцільним продовження дискусії з відповідної тематики у наукових, а головне – у законодавчих колах, у зв'язку з потребою зміни та вдосконалення кримінального, кримінально-процесуального та кримінально-виконавчого законодавства у контексті прав засуджених осіб до довічного позбавлення волі, в аспекті «права на надію». Також варто наголосити на потребі подальшого детального нормативно-правового регулювання «права на надію» на рівні підзаконних нормативно-правових актів.

### Список використаних джерел

1. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. №2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/conv#n117>
2. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. No 254к/96-ВР/ Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1996. No 30. Ст. 141 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>
3. Кримінальне право і верховенство права: право на надію. Дискусія між Ю.В Бауліним та Ю.А. Пономаренком від 03.04.2018. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=8xhpbe3II54>
4. Про умовно-дострокове звільнення від відбування покарання та заміну невідбутої частини більш м'яким: Постанова Пленуму Верховного суду України №2 від 26.04.2002. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0002700-02>.
5. Про затвердження Правил внутрішнього розпорядку установ виконання покарань: Наказ Міністерства Юстиції України від 28.08.2018 № 2823/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1010-18#Text>
6. Кримінально-виконавчий кодекс: Закон України від 11.07.2003 № 1129-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1129-15#Text>
7. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. (ратифіковано Законом No 475/97-ВР від 17.07.1997). URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_004)
8. Рішення Конституційного Суду України у справі № 1-22/2018 (762/17) від 24 квітня 2018 року. № 3-р/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-18#Text>
9. Рішення Конституційного Суду України Другий Сенат у справі № 3-349/2018 (4800/18, 1328/19, 3621/19, 6/20) від 16 вересня 2021 року. № 6-п(II)/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v006p710-21#Text>
10. «Про умовно-дострокове звільнення»: Рекомендації No Res (2003) 22 Комітету Міністрів Ради Європи від 24.09.2003. URL: <https://regulation.gov.ua/documents/id124571>
11. Про Положення про порядок здійснення помилування: Указ Президента України від 21 квітня 2015 р. № 223/2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/223/2015>
12. European Committee for the Prevention of Torture and Inhuman or Degrading Treatment or Punishment (CPT). Situation of life-sentenced prisoners. Extract from the 25th General Report of the CPT published in 2016. URL: <https://chrome-extension://ieepebjnkhaiiojkepfnioidmjijhl/data/pdf.js/web/viewer.html?file=https%3A%2F%2Frm.coe.int%2F16806cc447>
13. "Про здійснення виконання покарання у вигляді довічного ув'язнення та інших тривалих термінів ув'язнення адміністраціями місць позбавлення волі": Рекомендація N Res (2003) 23 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам від 09.10.2003. URL: [https://www.ochrance.cz/uploads-import/ochrana\\_osob/Umluvy/vezenstvi/R\\_2003\\_23\\_management\\_of\\_life\\_sentence\\_and\\_long-term\\_prisoners.pdf](https://www.ochrance.cz/uploads-import/ochrana_osob/Umluvy/vezenstvi/R_2003_23_management_of_life_sentence_and_long-term_prisoners.pdf)
14. Case of Vinter and Others v. The United Kingdom (Applications nos. 66069/09, 130/10 and 3896/10) 9 July 2013. HUDOC : URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-122664>

15. Case of László Magyar v. Hungary (Application no. 73593/10) 20 May 2014. HUDOC. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-144109>
16. Доповідь Уряду України за наслідками візиту до України Європейського Комітету із запобігання катуванням та нелюдському або такому, що принижує гідність, поводженню чи покаранню (КЗК) від 4-13 серпня 2020 року. Страсбург. URL: <chrome-extension://ieeepbjnkhaiiojkepfniodjmjjihl/data/pdf.js/web/viewer.html?file=https%3A%2F%2Frm.coe.int%2F1680a0e8a4>
17. Case of Murray v. The Netherlands (Application no. 10511/10) 26 April 2016, HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22appno%22:%5B%2210511%2F%2F%22%5D%2C%22itemid%22:%5B%22001-162614%22%5D%7D>
18. Case of Trabelsi v. Belgium (Application no. 140/10) 4 September 2014, HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22appno%22:%5B%22140%2F%2F%22%5D%2C%22itemid%22:%5B%22001-146372%22%5D%7D>
19. «Петухов проти України» (№ 2) : Рішення Європейського суду з прав людини від 12 березня 2019 року. (заява No 41216/13). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_d98#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_d98#Text)
20. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо виконання рішень Європейського суду з прав людини: Закон України від 18.10.2022, № 2689-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2689-IX#Text>
21. Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо виконання рішень Європейського суду з прав людини. Закон України від 18.10.2022 р. № 2690-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2690-20#Text>

### **References**

1. Criminal Code of Ukraine: Law of Ukraine of April 5, 2001 №2341-III.. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/conv#n117> (In Ukrainian).
2. Constitution of Ukraine: Law of Ukraine of June 28, 1996 No. 254к/96-ВР/ Verkhovna Rada of Ukraine. Information of the Verkhovna Rada of Ukraine. 1996. No. 30. Art. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (In Ukrainian).
3. Criminal law and the rule of law: the right to hope. The discussion between Y.V. Baulin and Y..A. Ponomarenko dated 04.03.2018. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=8xhpbe3II54> (In Ukrainian).
4. «On parole from serving a sentence and replacement of the unserved part with a lighter one»: Resolution of the Plenum of the Supreme Court of Ukraine No. 2 dated 04. 26. 2002. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0002700-02> (In Ukrainian).
5. On the approval of the Rules of Internal Procedure of Penitentiary Institutions: Order of the Ministry of Justice of Ukraine dated August 28, 2018 No. 2823/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1010-18#Text> (In Ukrainian).
6. Criminal and Executive Code: Law of Ukraine dated 11.07.2003 No. 1129-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1129-15#Text> (In Ukrainian).
7. Convention on the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms of November 4, 1950 (ratified by Law No. 475/97-ВР of July 17, 1997). URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_004) (In Ukrainian).
8. Decision of the Constitutional Court of Ukraine in case No. 1-22/2018 (762/17) dated April 24, 2018. No. 3/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-18#Text> (In Ukrainian).
9. Decision of the Second Senate of the Constitutional Court of Ukraine in case No. 3-349/2018 (4800/18, 1328/19, 3621/19, 6/20) dated September 16, 2021. No. 6-p(II)/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v006p710-21#Text> (In Ukrainian).
10. "On parole": Recommendations No. Res (2003) 22 of the Committee of Ministers of the Council of Europe dated 09.24.2003. URL: <https://regulation.gov.ua/documents/id124571> (In Russian).
11. On the Regulations on the procedure for granting pardons: Decree of the President of Ukraine dated April 21, 2015 No. 223/2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/223/2015> (In Ukrainian).
12. European Committee for the Prevention of Torture and Inhuman or Degrading Treatment or Punishment (CPT). Situation of life-sentenced prisoners. Extract from the 25th General Report of the CPT published in 2016. URL: <chrome-extension://ieeepbjnkhaiiojkepfniodjmjjihl/data/pdf.js/web/viewer.html?file=https%3A%2F%2Frm.coe.int%2F16806cc447>
13. "On the execution of sentences in the form of life imprisonment and other long terms of imprisonment by the administrations of places of deprivation of liberty": Recommendation N Rec (2003) 23 of the Committee of Ministers of the Council of Europe to member states dated 09.10.2003. URL: [https://www.ochrance.cz/uploads/import/ochrana\\_osob/Umluvy/vezenstvi/R\\_2003\\_23\\_management\\_of\\_life\\_sentence\\_and\\_long-term\\_prisoners.pdf](https://www.ochrance.cz/uploads/import/ochrana_osob/Umluvy/vezenstvi/R_2003_23_management_of_life_sentence_and_long-term_prisoners.pdf) (In Ukrainian).
14. Case of Vinter and Others v. The United Kingdom (Applications nos. 66069/09, 130/10 and 3896/10) 9 July 2013. HUDOC : URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-122664>
15. Case of László Magyar v. Hungary (Application no. 73593/10) 20 May 2014. HUDOC. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-144109>
16. Report of the Government of Ukraine following the visit to Ukraine of the European Committee for the Prevention of Torture and Inhuman or Degrading Treatment or Punishment (CPC) from August 4 to 13, 2020. Strasbourg. URL: <chrome-extension://ieeepbjnkhaiiojkepfniodjmjjihl/data/pdf.js/web/viewer.html?file=https%3A%2F%2Frm.coe.int%2F1680a0e8a4>
17. Case of Murray v. The Netherlands (Application no. 10511/10) 26 April 2016, HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22appno%22:%5B%2210511%2F%2F%22%5D%2C%22itemid%22:%5B%22001-162614%22%5D%7D>
18. Case of Trabelsi v. Belgium (Application no. 140/10) 4 September 2014, HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22appno%22:%5B%22140%2F%2F%22%5D%2C%22itemid%22:%5B%22001-146372%22%5D%7D>
19. "Petukhov v. Ukraine" (No. 2): Decision of the European Court of Human Rights dated March 12, 2019. (application No. 41216/13). [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_d98#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_d98#Text) (In Ukrainian).
20. On making changes to some legislative acts of Ukraine regarding the implementation of decisions of the European Court of Human Rights: Law of Ukraine dated 18.10.2022, No. 2689-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2689-IX#Text> (In Ukrainian).
21. On amendments to the Code of Ukraine on Administrative Offenses, the Criminal Code of Ukraine and the Criminal Procedure Code of Ukraine regarding the implementation of decisions of the European Court of Human Rights. Law of Ukraine dated October 18, 2022 No. 2690-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2690-20#Text> (In Ukrainian).

**Danylo RIABUSHCHENKO**

student, Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6279-1966>

e-mail: [d.yu.ryabuschenko@nlu.edu.ua](mailto:d.yu.ryabuschenko@nlu.edu.ua)

## FORMATION AND IMPLEMENTATION OF THE "RIGHT TO HOPE" CONCEPT ON THE NATIONAL LEVEL

*The paper describes the elements that implement and condition the "right to hope", but are the object of violation at the national level. First of all, the importance of the "right to hope" of a person imprisoned for life is emphasized, in terms of the fundamental human value – the dignity of the person. The historical retrospective of the origin of the measure of punishment in the form of life imprisonment is outlined. The interpretation of the "right to hope" in the context of Article 3 of the ECHR and the practice of the ECHR was carried out. In addition, the violation of the "right to hope" in the aspect of the lack of the right itself for a person imprisoned for life was considered. The importance of compliance with the full implementation of punishment, in the sense of correction of the convicted person, is noted, which determines the formation of the "right to hope". Attention is focused on the available mechanisms for releasing a person from serving a sentence of life imprisonment. The institution of pardon by the President of Ukraine was studied in the context of the release of persons sentenced to life terms. The compliance of this mechanism with Article 3 of the ECHR was also analyzed through the prism of the practice of the ECHR. Reports of the European Committee for the Prevention of Torture, Recommendations of the Committee of Ministers of the Council of Europe to member states were additionally analyzed.*

*The ECHR's practice has been elaborated on parole and early release of life prisoners. The main legal positions of the Court are highlighted, in the context of the possibility of a life prisoner to be released on parole. In particular, the case "Petukhov v. Ukraine" was considered and the main remarks and instructions of the Court regarding the national mechanism for the implementation of the "right to hope" were examined.*

*The Laws "On Amendments to Certain Legislative Acts Regarding the Implementation of Decisions of the European Court of Human Rights" No. 2689-IX dated 18.20.2022 and "On Amendments to the Code of Ukraine on Administrative Offenses, the Criminal Code of Ukraine and the Criminal Procedure Code of Ukraine regarding implementation of decisions of the European Court of Human Rights" dated 18.10.2022 No. 2690-IX, which were developed back in 2020 as a normative reaction to the decision of the ECHR "Petukhov v. Ukraine".*

**Keywords:** *Human rights, the "right to hope", a person imprisoned for life, the institution of parole, the purpose of punishment, the European Court of Human Rights*

Любомир Іванович **ЛЕТНЯНЧИН**

к.ю.н., доцент, Національний Юридичний Університет ім. Ярослава Мудрого

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6495-9809>

e-mail: [lubomyr\\_1976@ukr.net](mailto:lubomyr_1976@ukr.net)

Тетяна Іванівна **КОНТАРЬОВА**

студентка, Національний Юридичний Університет ім. Ярослава Мудрого

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1239-6295>

e-mail: [kontarivatanya@gmail.com](mailto:kontarivatanya@gmail.com)

## ДОКТРИНА ПОЛІТИЧНОГО ПИТАННЯ У ПРАКТИЦІ КОНСТИТУЦІЙНОГО СУДУ УКРАЇНИ: ДОЦІЛЬНЕ "САМООБМЕЖЕННЯ" ЧИ ПЛАЦДАРМ ДЛЯ ЗЛОВЖИВАНЬ

*Статтю присвячено дослідженню проблемних аспектів, пов'язаних з розмежуванням політики і права у діяльності Конституційного Суду України, зокрема крізь призму доктрини політичного питання. Ця проблематика не втрачає своєї актуальності, оскільки, зважаючи на особливий характер та політично-правову природу норм Конституції, все ще залишається відкритим питання визначення меж застосування доктрини політичного питання, як реалізації Конституційним Судом України права на самообмеження. Метою статті є не констатація політичної упередженості Конституційного Суду України чи заперечення позитивного ефекту від впровадження доктрини політичного питання у національну практику, а аналіз його юридичних позицій крізь призму тих результатів політичного характеру, досягненню яких такі позиції так чи інакше посприяли.*

**Ключові слова:** доктрина політичного питання, Конституційний Суд України, верховенство права, право і політика, конституційна юрисдикція

### ВСТУП

Розмежування таких понять як «політика» і «право» все частіше стає справжнім викликом для органів конституційного контролю у всьому світі. Як справедливо зазначає чеський конституціоналіст Ян Кисела, право є продуктом політики, але водночас й її рамками, оскільки політика пов'язана правом, що є одним із атрибутів правової держави [1, с. 55]. Попри те що межа між правом і політикою є досить тонкою, перед органами конституційного контролю стоїть надважливе завдання, яке полягає в уникненні будь-якого втручання у протистояння політичних сил, що нівелювало б їх роль як безсторонніх та незалежних арбітрів, покликаним яких є забезпечення верховенства права. Неможна не погодитися з висловом члена Конституційної Ради Французької Республіки С. Вей: «Самообмеження конституційного судді є виразом його бажання боротися проти всього, що становить водночас його силу і його слабкість: вільної інтерпретації Конституції» [2, с. 59]. За своїм змістом конституційні акти, як правило, виражають політичну волю та містять норми, що врегульовують насамперед владні відносини. Зважаючи на вищезазначене та право вільного тлумачення конституційних норм, вміння виокремити важливі правові питання від питань політичного характеру та заявляти про самообмеження лише у тих випадках, де це є абсолютно доцільним, вимагає неабиякої майстерності.

Проблематика, пов'язана з розмежуванням політики і права у діяльності Конституційного Суду України (КСУ), окресленням меж його повноважень була висвітлена у працях багатьох науковців, серед яких: Ю.М. Тодика, В.Я. Тацій, Ю.Г. Барабаш, Л.І. Летнянчин, В.С. Стефанюк, М.В. Савчин, В. Тихий, Д.С. Терлецький, Ю.Д. Батан, В.І. Запорожець, В.М. Шаповал та ін. Попри те що ця проблематика вже неодноразово перебувала в центрі наукових дискусій, вона залишається акту-

альною й наразі. Це обумовлено насамперед розвитком суспільно-політичних відносин та практикою самого КСУ. Заборона будь-якого впливу на орган конституційної юрисдикції у процесі здійснення ним своїх повноважень покликана забезпечити його незалежність, що вимагає від КСУ взаємного обов'язку з невтручання у політичний процес держави. Орган конституційної юрисдикції не може перейняти на себе непридатні йому функції та перетворитися на виразника політичної волі. Актуальною проблемою, зважаючи на особливий характер та політично-правову природу норм Конституції, все ще залишається визначення меж застосування доктрини політичного питання, як реалізації КСУ права на самообмеження.

**МЕТА** статті – не констатація політичної упередженості КСУ чи заперечення позитивного ефекту від впровадження доктрини політичного питання та Самообмеження суду в національну практику, а дослідження питання меж її застосування та аналіз юридичних позицій КСУ крізь призму тих результатів політичного характеру, досягненню яких такі позиції так чи інакше посприяли. Право КСУ на самоусунення від розгляду питань політичного характеру не може перешкоджати розв'язанню важливих конституційних питань, які лише на перший погляд можуть здаватися політично забарвленими, тим самим нівелюючи його роль як гаранта верховенства права та захисту Конституції України.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У написанні статті використано такі методи наукового пізнання, як діалектичний, формально-логічний, системно-структурний, порівняльний тощо. Діалектичний метод сприяв виявленню, аналізу та співставленню характерних рис та правової природи таких понять, як «політика» і «право». За допомогою формально-ло-

гічного методу проаналізовано зміст окремих правових категорій та явищ відповідно їх ознакам, а використання системно-структурного методу сприяло дослідженню їх сутності та правової природи у взаємозв'язку з іншими правовими категоріями, принципами, засадами та цінностями. В основу статті покладено результати узагальнення наукових праць українських правників та вчених, юридичних позицій КСУ, а також їх співставлення та порівняння з практикою Верховного Суду Сполучених Штатів.

### РЕЗУЛЬТАТИ

На сьогодні КСУ займає особливе, навіть виняткове, місце у системі органів державної влади. Конституцією України за ним закріплено статус органу конституційного контролю, з чого цілком закономірно випливає те, що покликанням КСУ та його першочерговим завданням є захист Основного Закону держави та цінностей, втілених в ньому. З огляду на вищенаведене та той значущий вплив, який КСУ уповноважений здійснювати на інші гілки державної влади, особливого значення набуває неприпустимість нівелювання правової природи КСУ шляхом перевищення останнім повноважень та його перетворення на виразника політичної волі.

Однією із засад конституційного ладу України є принцип поділу влади, що знайшов своє відображення у ст. 6 Конституції України. Сутність та правова природа принципу поділу влади не раз ставали предметом дослідження КСУ, юридична позиція якого стосовно його тлумачення є однозначною. КСУ наголошує на тому, що «метою функціонального поділу державної влади на законодавчу, виконавчу та судову є розмежування повноважень між різними органами державної влади та недопущення привласнення повноти державної влади однією з гілок влади» [3]. З огляду на гарантії незалежності КСУ, що прямо закріплено на конституційному рівні, будь-який вплив законодавчої та виконавчої гілок влади на здійснення ним своїх повноважень унеможливується. Отже, виникає цілком логічне питання: «Як і хто уповноважений обмежувати Конституційний Суд України у разі виникнення загрози перевищення останнім своїх повноважень?». Насправді відповідь є очевидною. Оскільки будь-яке втручання у процес здійснення КСУ своїх повноважень не відповідатиме основоположній zasadі його функціонування, а саме незалежності, то провідну роль відіграватимуть внутрішні фактори [4, с. 35]. КСУ може на власний розсуд відмовитися від здійснення тих чи інших функцій у разі, якщо їх реалізація в конкретній ситуації є недоцільною та може спричинити перевищення або реалізацію не притаманних йому повноважень. Однак слід розуміти, що свобода розсуду завжди являє собою своєрідний плацдарм для зловживань.

Вперше ідея так званого «самообмеження» суду, тобто доктрина політичного питання, знайшла своє відображення у практиці Верховного Суду Сполучених Штатів. Саме ця доктрина покликана стати тим стримувальним фактором, що унеможливує нівелювання рамок між правом та політикою. З огляду на позицію Верховного Суду Сполучених Штатів, втілену у справі «Бейкер проти Карра», суть доктрини політичного питання полягає у тому, що спори, в яких порушу-

ються питання політичного характеру, не належать до компетенції судової влади, оскільки мають вирішуватися політичними гілками влади, а саме законодавчою та виконавчою [5]. Попри те що дана доктрина неодноразово застосовувалася КСУ у здійсненні ним своїх повноважень, останнім так і не сформовано чітких критеріїв її застосування та розмежування т.зв. політичних питань від конституційно-правових. Це доволі важливий аспект, оскільки зараз відомі випадки зловживання КСУ своїм правом на самообмеження, що фактично перетворюється на уникнення останнім певних важливих конституційних питань. Варто звернути увагу, що Верховний Суд Сполучених Штатів не тільки застосував і розтлумачив доктрину політичного питання, але й окреслив конкретні ознаки питань, що вказують на їх політичний характер, серед яких:

- 1) належність питання до компетенції політичних гілок влади, що текстуально закріплено Конституцією;
- 2) відсутність чітко визначених правових стандартів для вирішення спору;
- 3) неможливість винесення незалежного судового рішення без уникнення втручання до компетенції політичних гілок влади й виявлення у такий спосіб неповаги до них;
- 4) неможливість розв'язання питання без вихідного політичного рішення, що виходить за межі розсуду суду;
- 5) потреба у беззаперечному дотриманні судом вже прийнятого політичного рішення;
- 6) потенційна можливість спричинення конфлікту між рішеннями політичних гілок влади з одного й того самого питання [5].

КСУ не є політичним органом, однак Конституція України, на варті якої він має стояти, є одночасно юридичним і політичним актом, оскільки виражає політичну волю українського народу. Її зміст значною мірою становлять норми, що безпосередньо врегульовують державно-політичні відносини владарювання, учасниками яких є вищі органи державної влади України як найактивніші суб'єкти політичної арени [6]. Саме тому межа між питаннями, що належать до компетенції КСУ, та питаннями політичного характеру є досить тонкою. Слід мати на увазі, що такий стан справ разом зі свободою розсуду стосовно визнання того чи іншого питання політичним може дозволити КСУ все частіше самоусуватися від розв'язання важливих конституційних питань, нівелюючи тим самим свою роль як органу конституційного контролю, а значить захисника Конституції України.

Вступним акордом у практиці застосування доктрини політичного питання на рівні конституційної юрисдикції стала юридична позиція, сформульована КСУ ще в 1998 р. КСУ наголосив, що «...позбавлення списків кандидатів у депутати від політичних партій, виборчих блоків партій, що отримали менш як чотири відсотки голосів виборців, права на участь у розподілі депутатських мандатів, є питанням політичної доцільності, і воно має вирішуватися Верховною Радою України». Саме ця юридична позиція започаткувала еру застосування доктрини політичного питання, або, як висловився КСУ, питання «політичної доцільності» [7]. На думку КСУ, вирішення політичних питань суперечить його призначенню, «оскільки будь-яка політична

діяльність є несумісною з діяльністю як суддів судів загальної юрисдикції, так і суддів Конституційного Суду України» [8]. Згодом орган конституційної юрисдикції знову підтвердив свою готовність самоусунути від втручання у політичний процес, оскільки відповідно до юридичної позиції КСУ до його повноважень не належить оцінювання адекватності рішень парламентарів суспільно-політичним реаліям, а втручання у політичні та внутрішньо-організаційні питання діяльності парламенту є неприпустимим [9].

Поняття «політична доцільність» має оціночний характер та потребує додаткової конкретизації та обґрунтування. Цікаво, що й дотепер, не зважаючи на те, що КСУ не раз застосовував подібну юридичну позицію й в інших справах, немає чітких критеріїв, які б відмежовували питання політичного характеру від правових. Обов'язок визначити, де закінчується право та починається політика, є істинним та першочерговим призначенням КСУ. Аполітичність органу конституційної юрисдикції є безпосередньою передумовою належного виконання останнім своїх повноважень. Адже прихильність КСУ тій чи іншій стороні у політичному протистоянні нівелює його роль як безстороннього та незалежного арбітра, покликанням якого є захист Конституції України та забезпечення верховенства права. Доктрина політичного питання за своєю правовою природою є позитивним надбанням і дійсно покликана забезпечити аполітичний статус КСУ. Однак відмова від розгляду тих чи інших питань з мотивів їх належності до політичних може одночасно розглядатися і як своєрідний «лакмусовий папірець» залежності органу конституційної юрисдикції від тієї чи іншої політичної сили. Адже самоусунення КСУ від інтерпретації того чи іншого питання крізь призму Конституції може відкрити шлях для реалізації задумів тієї чи іншої політичної сили, зокрема і таких, що не відповідають Основному Закону держави. З аналізу практики КСУ вбачається, що він застосовує доктрину політичного питання досить обережно і не завжди таке застосування є абсолютно очевидним. Яскравим прикладом наведеного вище твердження може бути Ухвала №26-у/2010 від 20 квітня 2010 р. Для того щоб надати оцінку даній Ухвалі, слід звернутися до тлумачення слів «текст» і «зміст». Під «текстом» слід розуміти відтворений письмово або в друкованому вигляді документ, тобто папір із написаними чи надрукованими на ньому авторськими словами, тоді як під «змістом» слід розуміти, зокрема, сутність, мету, призначення чого-небудь [10]. Якщо дослідити текст даної Ухвали, як сукупність слів, то відмова у відкритті провадження не була безпосередньо аргументована посиленням на доктрину політичного питання. Однак, якщо проаналізувати її зміст у світлі обставин, які мали місце на момент її постановлення, то аргумент, покладений в основу відмови у відкритті провадження, фактично свідчить про самообмеження КСУ. Адже орган конституційної юрисдикції зазначив, що надання консульській чи роз'ясненню стосовно застосування правових норм до конкретного випадку, пошук та аналіз таких норм з метою їх застосування в конкретному випадку є правозастосовною діяльністю і не належить до повноважень КСУ [11]. Підставою для такого висновку стало конституційне подання стосовно офіційного

тлумачення ст. 17 Конституції України, що передбачає абсолютну заборону на розташування іноземних військових баз, у системному зв'язку з положеннями п. 14 розд. XV «Перехідні положення», що дає змогу розташування вже наявних, однак тимчасово та на умовах оренди в порядку, визначеному міжнародними договорами України, ратифікованими Верховною Радою України. Головною метою було з'ясування можливості подовження строку подібної оренди у часі. Водночас тодішній Президент України прямо заявив про намір застосування вищенаведених положень в майбутньому як аргумент на користь необхідності їх офіційного тлумачення, що мало б стати додатковим сигналом для відкриття конституційного провадження, а не підставою для відмови. КСУ виходить з того, що офіційним тлумаченням вважається діяльність компетентного органу державної влади щодо з'ясування і роз'яснення волі законодавця, матеріалізованої в нормі права, тоді як правозастосовна діяльність полягає в індивідуалізації правових норм стосовно конкретних суб'єктів і конкретних випадків, тобто в установленні фактичних обставин справи та підборі правових норм, які відповідають цим обставинам [12]. В Ухвалі №26-у/2010 від 20 квітня 2010 р. КСУ акцентував саме на тому, що правозастосовна діяльність виходить за межі його компетенції, однак натомість мав би роз'яснити волю конституціодавця, матеріалізовану у ст. 17 Конституції та безпосередньо пов'язану з такими засадами конституційного ладу, як гарантування національної безпеки України, захист її суверенітету і територіальної цілісності. Фактично метою постановлення Ухвали №26-у/2010 від 20 квітня 2010 р. було самоусунення КСУ від розв'язання важливого конституційного питання з прихованим застосуванням доктрини питання «політичної доцільності». Так, фактично відбулася підміна понять, що, по суті, виявилася у передачі на розсуд органів державної влади, до компетенції яких належить правозастосовна діяльність, не тільки питання стосовно застосування норм Конституції, а й їх тлумачення. Результатом пасивності КСУ стало укладення угоди між В. Януковичем і тодішнім президентом росії Д. Медведєвим, що продовжила термін перебування російського Чорноморського флоту в Севастополі до 2042 р.

З практики Верховного Суду Сполучених Штатів як засновника та локомотива доктрини політичного питання вбачається, що останній схиляється до обмеження сфери її застосування. Наприклад, у справі *Zivotofsky v. Clinton*<sup>1</sup> Суд наголосив на недоцільності застосування доктрини політичного питання федераль-

<sup>1</sup> У цій справі мова йде про акт Конгресу, який передбачав, що на вимогу заявників Державний секретар має вказувати в паспортах громадян Сполучених Штатів, які народилися в місті Єрусалим, Ізраїль як місце її народження. На вимогу заявника зазначити в якості місця народження «Єрусалим, Ізраїль», Державний департамент відповів відмовою з мотивів невідповідності такої вимоги його політиці. Заявник звернувся до суду з вимогою забезпечити реалізацію його права та зобов'язати Державного секретаря зазначити «Єрусалим, Ізраїль» в якості місця його народження. Федеральні суди, застосувавши доктрину політичного питання, визнали справу такою, що не підлягає розгляду в судовому порядку, і ухвалили рішення про закриття справи. Головним мотивом стало те, що лише виконавча влада, – не Конгрес і не суди, – має повноваження визначати політику США стосовно суверенітету Ізраїлю над Єрусалимом і вирішувати, як найкраще здійснювати цю політику.

ними судами та застосував абсолютно протилежний інтерпретаційний підхід. Суд пояснив, що метою заявника було не спонукання судової влади до підміни рішення політичних гілок влади власним визначенням того, якою має бути політика Сполучених Штатів стосовно Єрусалиму, а забезпечення дотримання його конкретного права, передбаченого актом Конгресу. Таке формулювання вимоги виключає застосування доктрини політичного питання, оскільки має правовий характер і вимагає від судової гілки влади визначити, чи правильно заявник інтерпретував закон, і чи був закон конституційним [13]. Якщо провести паралель між цією позицією Верховного Суду Сполучених Штатів та Ухвалою №26-у/2010 від 20 квітня 2010 р., то самоусунення КСУ від розгляду конституційного подання видається недоцільним. Адже підставою для звернення до органу конституційної юрисдикції було не роз'яснення та надання консультації стосовно порядку застосування окремих положень Конституції, а вимога до їх офіційного тлумачення насамперед.

Метою цієї статті не є констатація політичної ангажованості КСУ, однак аналіз практики останнього свідчить, що це аж ніяк не єдине рішення органу конституційної юрисдикції, в якому так чи інакше відчутні нотки політизації. Слід розуміти, що органи державної влади не нехтують можливістю використати КСУ в якості інструмента для політичної боротьби. Як справедливо зазначають А. Шайо та Р. Уйтц, «результат (політичної боротьби в суді) робить політичним не перемога того чи іншого політичного актора, а те, в який спосіб суд дійшов висновку, що призвів до певного результату» [14, с. 316]. Відтак не слід передчасно звинувачувати КСУ в його залежності чи прихильності до тієї чи іншої політичної сили лише тому, що юридична позиція, покладена останнім в основу того чи іншого рішення, сприяла чи навіть стала вирішальним фактором у досягненні мети та задоволенні інтересів однієї зі сторін політичного протистояння. Проте, як доцільно зазначають Ю.Г. Барабаш та Д.А. Вовк, у практиці Конституційного Суду України можна виокремити рішення, рівень обґрунтованості яких, зокрема у світлі тих обставин, за яких вони приймалися, не є переконливим настільки, аби уникнути дискусій з політичної упередженості органу конституційної юрисдикції [14, с. 317]. Так, наприклад, Рішення у справі стосовно строків перебування на посту Президента України фактично прямо відкрило шлях до перебування однієї й тієї ж особи на посту Президента України протягом невизначеного строку [15]. КСУ не враховано те, що конституційна заборона на перебування на посту Президента України однієї й тієї ж особи більше ніж двох строків підряд покликана запобігти узурпації влади та утвердженню антидемократичного режиму. За своєю правовою природою така заборона кореспондує такому елементу верховенства права, як заборона свавілля, та має розглядатися як один зі стримувальних факторів, що покликані не допустити повернення до тоталітарного минулого. Парадоксально, але орган, що покликаний стояти на варті Конституції

України, нівелював її сутність як запобіжника свавілля органів державної влади та «гаранта свободи, яка передує демократії» [16, с. 18], поставивши знак дорівнює між Конституцією та звичайним законом. Відтак, коли на шалі терезів було покладено задоволення політичних мотивів тодішнього Президента України та утвердження верховенства права, КСУ зробив крок назустріч задоволенню політичних мотивів, тим самим дозволивши Леоніду Кучмі зберегти за собою владу.

Так, перед нами постало дві, здавалось би, діаметрально протилежні ситуації. В першому випадку КСУ самоусунувся від розв'язання важливого конституційного питання [11], а в іншому втрутився, але надав перевагу політичним мотивам тодішнього Президента України [15]. Однак об'єднує ці рішення те, що і в тій, і в іншій ситуації простежується тягіння КСУ до сприяння розв'язанню питань політичного характеру, ніж питань права. Вирішити дану дилему покликана саме доктрина політичного питання. Адже вироблення чітких меж і критеріїв застосування даної доктрини дасть змогу КСУ розмежовувати питання політики і права та тим самим не перетворюватися на інструмент для досягнення політичних цілей того чи іншого органу державної влади.

#### ВИСНОВКИ

Рішення КСУ не мають бути актами політичної волі. Суд завжди вирішує питання права, а тому мотиви політичної доцільності не можуть становити ядро таких рішень. Реалізуючи свої повноваження, КСУ здійснює конституційне правосуддя, що має слугувати принципу конституційної законності, а не політичним інтересам [17]. Так, наприклад, Ухвала №26-у/2010 від 20 квітня 2010 р. нашоує на думку, що відмова КСУ у відкритті провадження мала політичне забарвлення з огляду на те, що її результатом стало продовження терміну перебування російського Чорноморського флоту в Севастополі до 2042 р. всупереч прямій конституційній забороні з приводу розташування іноземних військових баз на території України. Доктрина політичного питання має застосовуватися КСУ, однак вона не може мати необмежений характер, що, по суті, нівелювало б її позитивний ефект та перетворило на ще одну передумову для зловживань. Відсутність чітких критеріїв, які б дозволяли виокремити питання політичного характеру від правових, зумовлює певну правову невизначеність та непередбачуваність. КСУ, так чи інакше, певною мірою зв'язаний своїми юридичними позиціями, які, як зазначав останній, перебуваючи у нормативній єдності з витлумаченими в рішеннях положеннями Конституції України, стають безпосереднім регулятором суспільних відносин [18], а тому можуть піддаватися змінам виключно у виняткових випадках. Тож обґрунтування і конкретизація умов та меж застосування доктрини політичного питання мають бути здійснені самим КСУ, що видається абсолютно доцільним та необхідним кроком для подальшого забезпечення верховенства права та захисту Конституції України і цінностей втілених в ній.

#### Список використаних джерел

1. Савчин М.В. Конституція і політика: виклики сучасній конституційній демократії. *Проблеми законності*. 2019. Вип.

146. С. 48–62. URL: <https://doi.org/10.21564/2414-990x.146.176979>

2. Вей С. Принципи конституційної інтерпретації і самообмеження конституційного судді. *Вісник Конституційного Суду України*. 2002. № 2. С. 57-59.

3. Рішення Конституційного Суду України від 24 червня 1999 року № 6-рп/1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v006p710-99>

4. Терлецький Д.С., Батан Ю.Д., Запорожець В.І. Конституційна юстиція. Одеса, 2021. 154 с. URL: <https://doi.org/10.32837/11300.14399>

5. Рішення Верховного Суду Сполучених Штатів у справі «Бейкер проти Карра» (Baker v. Carr, 369 U.S. 186). URL: <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/369/186>

6. Шаповал В. Становлення конституційної юрисдикції в Україні. *Правова держава*. 1998. Вип. 9. С. 115.

7. Рішення Конституційного Суду України від 26 лютого 1998 року № 1-рп/1998. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-98>

8. Ухвала Конституційного Суду України від 5 березня 1998 року № 15-у/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015u710-98>

9. Ухвала Конституційного Суду України від 27 червня 2000 року № 2-уп/2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002u710-00>

10. Великий тлумачний словник сучасної української мови : 250000 / уклад. та голов. ред. В. Т. Бусел. Київ, Ірпінь, 2005. 1728 с.

11. Ухвала Конституційного Суду України від 20 квітня 2010 року №26-у/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v026u710-10>

12. Ухвала Конституційного Суду України від 31 березня 2009 року № 15-у/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v008u710-15>

13. Рішення Верховного Суду Сполучених Штатів у справі Zivotofsky v. Clinton. URL: <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/10-699>

14. Барабаш Ю.Г., Вовк Д.О. «Судді мають політичне чуття». Юриспруденція Конституційного Суду України у політично чутливих справах. *The Ideology and Politics Journal*. 2021. № 2(18). URL: <https://doi.org/10.36169/2227-6068.2021.02.00014>

15. Рішення Конституційного Суду України від 23 грудня 2003 року №22-рп/2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v022p710-03>

16. Речицький В.В. Конституційне АБВ. Харків, 2016. 408 с.

17. Шишкін В. Організація судоустрою в світлі вимог ст. 6 Європейської конвенції про захист прав. *Право України*. 2000. № 9. С. 21-23.

18. Рішення Конституційного Суду України від 20 грудня 2018 року № 13-п/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v013p710-18>

### References

1. Savchyn, M.V. Constitution and policy: challenges of modern constitutional democracy. *Problems of Legality*, 2019. Issue 146. pp. 48–62. URL: <https://doi.org/10.21564/2414-990x.146.176979> [in Ukrainian].

2. Vei S. Principles of constitutional interpretation and self-restriction of the constitutional judge. *Bulletin of the Constitutional Court of Ukraine*. 2002. № 2. pp. 57-59 [in Ukrainian].

3. Decision of the Constitutional Court of Ukraine dated as of June 24, 1999, № 6-рп/1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v006p710-99> [in Ukrainian].

4. Terletskyi D.S., Batan Yu.D., Zaporozhets V.I. Constitutional justice. Odesa, 2021. 154 p. URL: <https://doi.org/10.32837/11300.14399> [in Ukrainian].

5. Baker v. Carr, 369 U.S. 186. URL: <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/369/186>

6. Shapoval V. Formation of constitutional jurisdiction in Ukraine. *The rule of law*. 1998. Issue 9. P. 115. [in Ukrainian].

7. Decision of the Constitutional Court of Ukraine dated as of February 26, 1998, № 1-рп/1998. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-98> [in Ukrainian].

8. Decision of the Constitutional Court of Ukraine dated as of March 5, 1998 року, № 15-у/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015u710-98> [in Ukrainian].

9. Decision of the Constitutional Court of Ukraine dated as of June 27, 2000 року, № 2-уп/2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002u710-00> [in Ukrainian].

10. Great explanatory dictionary of the modern Ukrainian language: 250000 / ed. V.T. Busel. Kyiv, Irpin, 2005. 1728 p. [in Ukrainian].

11. Decision of the Constitutional Court of Ukraine dated as of April 20, 2010, №26-u/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v026u710-10> [in Ukrainian].

12. Decision of the Constitutional Court of Ukraine dated as of March 31, 2009, № 15-y/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v008u710-15> [in Ukrainian].

13. Zivotofsky v. Clinton, 566 U.S. 189 (2012). URL: <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/10-699>

14. Barabash Yu.H., Vovk D.O. “Justices have a political sense”. The Constitutional Court of Ukraine’s jurisprudence in politically sensitive cases. *The Ideology and Politics Journal*. № 2(18), 2021. DOI: <https://doi.org/10.36169/2227-6068.2021.02.00014> [in Ukrainian].

15. Decision of the Constitutional Court of Ukraine dated as of December 23, 2003, №22-рп/2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v022p710-03> [in Ukrainian].

16. Rechytskyi V. V. Constitutional ABC. Kharkiv, 2016. P. 408. [in Ukrainian].

17. Shyshkin V. Organization of the judicial system in the light of the requirements of Article 6 of the European Convention on Human Rights. *Law of Ukraine*. 2000. № 9. pp. 21-23 [in Ukrainian].

18. Decision of the Constitutional Court of Ukraine dated as of December 20, 2018, № 13-p/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v013p710-18> [in Ukrainian].

**Liubomyr LETNIANCHYN**

PhD in Legal Sciences, Associate Professor, Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6495-9809>

e-mail: [lubomyr\\_1976@ukr.net](mailto:lubomyr_1976@ukr.net)

**Tetiana KONTAROVA**

student, Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1239-6295>

e-mail: [kontariovatanya@gmail.com](mailto:kontariovatanya@gmail.com)

## THE POLITICAL QUESTION DOCTRINE IN THE PRACTICE OF THE CONSTITUTIONAL COURT OF UKRAINE: EXPEDIENT "SELF-RESTRAINT" OR A SPRINGBOARD FOR MALPRACTICE

**Introduction.** The paper studies the problem of the distinction between the following categories: "politics" and "law". Appeal to the political question doctrine and its introduction into national practice is an important achievement of the Constitutional Court of Ukraine, but the definition of its scope and limits is still an open question.

**Purpose.** This paper is intended to shed some light on certain problem aspects associated with the scope of the political question doctrine and politicization of the Constitutional Court of Ukraine, notably by analysing the relevant legal positions of the Constitutional Court of Ukraine, taking into account the political results, which took place in connection therewith.

**Results.** The line between legal and political issues is quite thin. Taking into consideration the foregoing and that the final decision on whether the respective issue is political shall be taken by the Constitutional Court of Ukraine at its absolute discretion, the definition of the scope and limits of the political question doctrine becomes more and more important. The analysis of the decisions outlined herein and their outcomes shows that certain legal issues have been ignored by the Constitutional Court of Ukraine in favour of the political goals pursued by public authorities. In some cases, a lack of action has been a precondition for the satisfying of political interests, and in other cases the "convenient" legal positions.

**Conclusion.** Decisions of the Constitutional Court of Ukraine shall not be acts of political will. The mission of courts is to resolve issues of law, therefore, the motives of political expediency cannot be at the core thereof. The Constitutional Court of Ukraine is not a tool for perusing political goals. The political question doctrine shall not be used as a springboard for malpractice, as its idea is that courts shall either refuse the hearing of political questions or perform their function when the issue of law takes place. The lack of clear criteria that would allow to distinguish political issues from legal ones causes certain legal uncertainty and unpredictability. It is obvious that the Constitutional Court of Ukraine should not take over functions that are not inherent hereto and turn into an expression of political will.

**Keywords:** political question doctrine, Constitutional Court of Ukraine, rule of law, law and politics, constitutional jurisdiction

## **Аудиторська фірма «Аналітик» пропонує аутсорсинг бухгалтерських послуг!**

*Аутсорсинг бухгалтерського обліку* – це передача ведення бухгалтерського обліку сторонній фірмі.

### **Які ж переваги аутсорсингу бухгалтерських послуг?**

1. **Значна (!) економія коштів** на ведення бухобліку:

- економія за бухгалтерські послуги, за які **Ви нам платитимете принаймні на 1000 гривень менше, ніж штатному бухгалтеру**;
- економія на програмне забезпечення (1С, Медок, Ліга Закон тощо);
- економія на утримання офісу, комп'ютерної техніки.

2. Відтепер податкові та інші інспекції – це наші проблеми!

Ми беремо на себе повну матеріальну відповідальність за якість наданих бухгалтерських послуг, включаючи можливі санкції.

3. З нами Ви можете забути про головний біль з постійними пошуками бухгалтера, який у будь-який час може піти від Вас на іншу роботу.

4. Ми не йдемо у відпустку та не беремо лікарняний. Наша фірма справді гарантує безперервне та якісне ведення бухгалтерського обліку.

І нарешті – з нами Ви не тільки отримаєте якісні бухгалтерські послуги. За додатковою домовленістю ми забезпечимо Вас необхідними податковими, юридичними консультаціями, аудиторськими послугами різного характеру.

#### **Все що Вам потрібно – це:**

- періодично передавати нам первинну бухгалтерську документацію;
- щомісячно отримувати від нас інформацію про податки та інші обов'язкові платежі;
- укласти із нами договір.

*Зробіть вибір, вигідний для Вас!*

(044)278-05-88

(097)178-90-89

(066)178-20-42

[www.af-analitik.com.ua](http://www.af-analitik.com.ua)