

Лучко М. Р.,

д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль

## ОБЛІК ПРАЦІ ТА ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ЗАСУДЖЕНИХ: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА

*Анотація.* У статті розглядаються питання організації та методики обліку праці та заробітної плати засуджених за покарання. Розглянуто функції праці засуджених, теоретичні аспекти організації оплати праці, системи та її форми, що застосовуються для даної категорії громадян. Вказано на особливості розрахунку заробітної плати, проведення утримань із неї та облікового відображення таких операцій у випадках, коли засуджені працюють у виробничих майстернях, що перебувають на балансах установ державного сектору управління та на спеціалізованих підприємствах. Зроблено висновок, що облік праці та заробітної плати засуджених повинен бути спрямований не лише на інформаційне забезпечення процесу виконання робіт, але й на дотримання соціальних гарантій праці.

**Ключові слова:** облік оплати праці, функції праці, організація оплати праці, розрахунок оплати праці, облік оплати праці.

Luchko M. R.,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting in the Public Sector and Service Sector, Ternopil National Economic University, Ternopil

## ACCOUNTING OF LABOR AND SALARIES OF THE CONVICTED PERSONS: ORGANIZATION AND METHOD

*Abstract.* The article deals with the issues of organization and methods of accounting labor and salaries of persons convicted for punishment. The functions of convicts work, theoretical aspects of the organization of payment, system and its forms, used for this category of citizens are considered. It is specified on the peculiarities of the calculation of salaries, the deductions from them, and the recording of such operations in cases when the convicts work in production workshops, which are on the balance of the public sector of management as well as on specialized enterprises. It is concluded that the accounting of labor and salaries of convicts should be directed not only on the information provision of the process of work performance, but also on the observance of social guarantees of labor.

**Key words:** accounting of labor, labor functions, salary payment organizing, payroll calculation, payroll accounting.

**Постановка проблеми.** За своїм статусом Україна вважається країною з високим рівнем злочинності. Разом із тим, у держави відсутні фінансові можливості утримання засуджених, а відтак їх праця у місцях позбавлення волі є одним із додаткових джерел фінансування відбування терміну покарання, забезпечення життя. Також доцільно вказати на необхідність дотримання соціальних гарантій праці в засуджених. У вітчизняній обліковій літературі недостатньо уваги приділено питанням обліку праці та заробітної плати засуджених. Відтак зазначене є проблемним питанням, вирішення якого потребує поглиблених наукових розвідок.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням обліку праці та заробітної плати у вітчизняній науці приділено значну увагу широким колом

науковців. Варто виділити праці Гуцайлюка З. В., Кіндрацької Л. М., Кузьмінської О. Е., Куцика П. О., Леня В. С., Мниха Є. В., Остап'юка М. Я., Савицької Г. В., Свірко С. В., Чумаченка М. Т. та інших. Поряд із цим питанням облікового відображення праці та заробітної плати засуджених у силу своєї специфіки не приділено належної уваги, а відтак вони є малодослідженими.

**Постановка завдання.** В даній статті досліджено сутність праці засуджених, зроблено спробу відображення обліку праці та заробітної плати засуджених до відбування терміну покарання, звернуто увагу на облік праці та заробітної плати такої категорії працюючих в спеціалізованих установах та на підприємствах.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У випадку порушення законодавства держава захищає свої інтереси, права та свободи громадян, караючи винуватців. Частиною першою статті 50 Кримінального кодексу України встановлено, що покарання є заходом примусу, що застосовується від імені держави за вироком суду до особи, визнаної винною у вчиненні злочину, і полягає в передбаченому законом обмеженні прав і свобод засудженого. Кримінально-виконавчим кодексом визначено, що засуджені зобов'язані нести встановлені законодавством обов'язки громадян України.

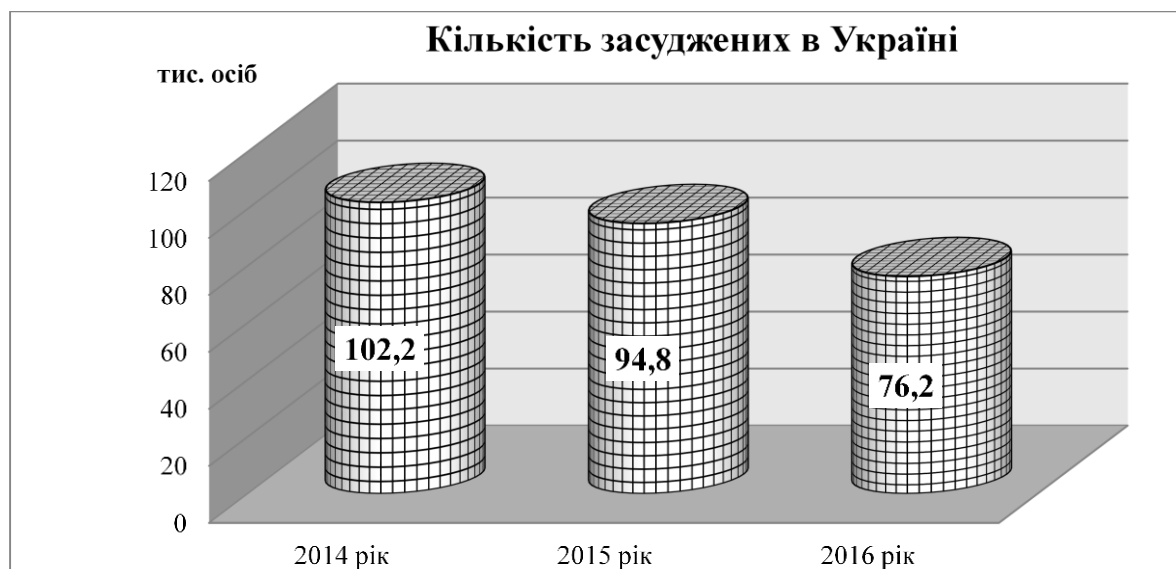
Бюджетні видатки на утримання ув'язнених в Україні найнижчі в Європі. Про це свідчать дані зі звіту Ради Європи щодо положення ув'язнених у Європі за 2014 рік. У ньому вказується, що загальні бюджетні видатки на пенітенціарну систему України у 2013 році становили 88,8 млн євро. Таким чином, наша держава має найнижчі серед усіх обстежених країн середні витрати на одного ув'язненого в день - 2,68 євро. Це в 20 разів нижче, ніж в середньому у країнах Ради Європи, - 45 євро. В той же час загальна кількість ув'язнених в Україні у 2014 році була 102 290 осіб, тобто 204 ув'язнених на 100 тис. мешканців. Незважаючи на те, що цей показник знизився на 50% у порівнянні з 2012 роком, він, як і раніше, значно вищий, ніж у середньому серед 124 країн. Інші країни з високим показником кількості ув'язнених на 100 тис. населення - це: Російська Федерація (467,1), Литва (305), Латвія (240,3), Азербайджан (238,2), Грузія (227,9), Естонія (225,1), Польща (203,5), Республіка Молдова (201,3), Туреччина (197,5) [1]. Кількість засуджених за вироками судів, що набрали законної чинності в Україні протягом 2014-2016 років, відображено нами на рисунку 1.

Згідно із Законом України про Державний бюджет України на 2016 рік на пенітенціарну систему затверджено видатки загального фонду державного бюджету в обсязі 3 млрд 332,9 млн грн, що на 546,7 млн грн більше, ніж обсяг передбачених

видатків загального фонду державного бюджету на 2015 рік (2 млрд 786,2 млн грн).

Засуджені, які відбувають покарання у виді позбавлення волі, мають право в порядку, встановленому нормами Кримінально-виконавчого кодексу України і нормативно-правовими актами Державної кримінально-виконавчої служби України, брати участь у трудовій діяльності. Як передбачено статтею 63 Конституції України, засуджені користуються всіма правами людини та громадянина, за винятком обмежень, які визначені законом і встановлені вироком суду. При цьому засуджений не позбавляється прав людини і громадянина, оскільки Конституція веде мову лише про можливість їх обмеження. Тому право на працю є невід'ємним правом кожного засудженого. Через свою закріпленість у Конституції право на працю є конституційним правом, причому головна особливість полягає в тому, що конституційні права і свободи людини і громадянина не можуть бути обмежені, крім випадків, передбачених Конституцією України. Право кожного на працю, як це чітко визначено у статті 43 Конституції України, включає у себе можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується. Тобто вільний вибір праці та вільно надана згода на працю складають зміст цього права [2].

Праця засуджених в установах виконання покарань врегульована статтями Кримінально-виконавчого кодексу України. Вона також є помітною передумовою продуктивного використання інших засобів виправлення і ресоціалізації засуджених. Засуджені до позбавлення волі можуть трудитися в місцях і на роботах, які визначені керівництвом закладу виконання покарань. Праця цих людей має свої особливості, які визначаються правовим статусом і становищем засуджених та встановленими перед установами виконання покарань завданнями. Важливо наголосити, що праця засуджених до покарань у виді позбавлення волі здійснюється в умовах режиму відбування покарання. Функції праці засуджених наведено нами у таблиці 1.



**Рис. 1.** Кількість засуджених за вироками судів, що набрали законної чинності в Україні протягом 2014-2016 рр. (розраховано автором за статистичним щорічником України за 2016 рік)

## Функції праці засуджених

№	Назва функції	Зміст
1	Виховна	Праця є одним із головних методів виправлення та перевиховання з метою формування особистих якостей людини
2	Соціальна	За допомогою праці створюються умови до нормального вступу в життя після звільнення
3	Економічна	Праця людини є основним засобом її існування, засобом створення матеріальних благ
4	Оздоровча	Праця є елементом формування здорового способу життя
5	Логічна	Визначає мету трудової діяльності та її методи
6	Інформаційна	Дає можливість отримати дані про витрати праці
7	Виконавча	Залучення у виробничий процес та приведення в дію засобів праці та предметів праці
8	Творча	Розвиток творчих здібностей засуджених
9	Пізнавальна	Дозволяє пізнати знання навколишнього світу
10	Навчання	Праця є умовою розвитку професійних здібностей, отримання нових знань

Засуджені залучаються до суспільно корисної праці з урахуванням наявних виробничих потужностей, зважаючи при цьому на стать, вік, працездатність, стан здоров'я і спеціальність. Засуджені працюють, як правило, на підприємствах, у майстернях установ, а також на державних або інших форм власності підприємствах за умови забезпечення їх належної охорони та ізоляції. Засудженим чоловікам віком понад 60, жінкам - понад 55 років, інвалідам I та II груп, хворим на активну форму туберкульозу, жінкам із вагітністю понад чотири місяці, жінкам, які мають дітей у будинках дитини при виправних колоніях, дозволяється працювати за їхнім бажанням з урахуванням висновку лікарської комісії колонії.

Статтею 2 Кодексу законів України про працю визначено, що державою забезпечується право громадян України на працю, на отримання роботи з оплатою праці не нижче встановленого державою мінімального розміру, включаючи право на вільний вибір професії, роду занять і роботи. Працівники реалізують право на працю шляхом укладення трудового договору про роботу на підприємстві, в установі, організації або з фізичною особою. Частиною першою статті 118 Кримінально-виконавчого кодексу встановлено, що засуджені до позбавлення волі повинні працювати в місцях і на роботах, які визначаються адміністрацією колонії.

Згідно з частиною першою статті 120 Кримінально-виконавчого кодексу праця осіб, засуджених до позбавлення волі, оплачується відповідно до її кількості та якості. Форми і системи оплати праці, норми праці та розцінки встановлюються нормативно-правовими актами центрального органу виконавчої влади з питань виконання покарань.

Відповідно до пункту 1 статті 118 КВК засуджені до позбавлення волі мають право працювати та залучаються до суспільно корисної праці у місцях і на роботах, визначених адміністрацією колонії, з урахуванням наявних виробничих потужностей, зважаючи при цьому на стать, вік, працездатність, стан здоров'я і спеціальність. Засуджені залучаються до оплачуваної праці, як правило, на підприємствах, у майстернях

колоній, а також на державних або інших форм власності підприємствах за строковим трудовим договором, що укладається між засудженим і виправною колонією (слідчим ізолятором), за умови забезпечення належної охорони та ізоляції. Праця засуджених до позбавлення волі регулюється законодавством про працю з особливостями, визначеними КВК. Питання щодо оформлення трудових відносин із засудженими, які відбувають покарання у місцях позбавлення волі, знаходиться у правовому полі Міністерства соціальної політики України та Державної служби з питань праці. Згідно з нормами пункту 1 статті 122 Кримінально-виконавчого кодексу України засуджені до позбавлення волі, залучені до суспільно корисної оплачуваної праці за строковим трудовим договором, підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню [3].

У відповідності до Інструкції про умови праці та заробітну плату засуджених до обмеження волі або позбавлення волі засуджені залучаються до праці: у центрах трудової адаптації; у майстернях, підсобних господарствах установ та слідчих ізоляторів; на підприємствах установ виконання покарань; на підприємствах державної або інших форм власності за умови забезпечення їх належної охорони та ізоляції відповідно до укладених угод між установою, де відбуває покарання засуджений, та замовником; на роботах із господарського обслуговування установ та слідчих ізоляторів. Варто звернути увагу на те, що засудженим незалежно від усіх відрахувань належить виплачувати не менш як сімдесят п'ять відсотків загальної суми заробітку. Для засуджених робочий тиждень не може перевищувати норму тривалості робочого часу, встановленого законодавством про працю.

Підприємства установ розраховують тарифні ставки, посадові оклади для диференціації оплати праці залежно від професії й кваліфікації засуджених, складності й умов виконуваних ними робіт. Заробітна плата, нарахована засудженим, за умови виконання ними норми виробітку (денної, тижневої, місячної) або тривалості робочого часу (в тому числі при залученні до робіт на підприємствах державної

або інших форм власності) не може бути менше законодавчо встановленого мінімального розміру. Праця засуджених оплачується відрядно, погодинно або за іншими системами оплати праці. Основною системою оплати праці є відрядна, яка застосовується на всіх роботах, що піддаються нормуванню та точному обліку.

Відрядна система оплати праці засуджених поділяється на індивідуальну і колективну (бригадну) системи. При індивідуальній відрядній системі оплати праці заробітна плата засудженого визначається множенням кількості виготовленої продукції на відрядну розцінку за одиницю виробу. При колективній (бригадній) відрядній системі оплати праці загальна сума заробітної плати обчислюється за результатами роботи бригади в цілому за певний відрізок часу. Кожному члену бригади заробітна плата нараховується залежно від присвоєного йому в установленому порядку кваліфікаційного розряду та відпрацьованого часу.

Інструкцією про умови праці та заробітну плату засуджених встановлено, що засуджені до позбавлення волі з нарахованого їм заробітку відшкодовують вартість харчування, одягу, взуття, білизни, комунально-побутових та інших наданих послуг, крім вартості спецодягу і спецхарчування. Відшкодування засудженими витрат на їхнє утримання проводиться після відрахування прибуткового податку й аліментів. Відрахування за виконавчими листами та іншими виконавчими документами проводяться у порядку, встановленому законодавством. Відрахування та відшкодування із заробітної плати засуджених здійснюються відповідно до законодавства з дотриманням такої черговості: податок з доходів фізичних осіб; аліменти; вартість одягу, взуття, білизни (крім вартості спецодягу); вартість харчування, комунально-побутових та інших наданих послуг (крім вартості спецхарчування); за виконавчими листами на користь громадян; за виконавчими листами на користь юридичних осіб; відшкодування матеріальних збитків, заподіяних засудженими державі під час відбування покарання [4].

Для облікового відображення заробітної плати засуджених нами пропонується така послідовність.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі включає стільки ж рахунків, скільки засуджених – працюючих за складом, тобто це облік розрахунків по заробітній платі по кожному засудженому - працюючому окремо. Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку (тобто по кожному працюючому) дорівнюватиме кредитовому обороту синтетичних рахунків за звітний місяць.

У випадку праці засуджених у центрах трудової адаптації, у майстернях, підсобних господарствах установ та слідчих ізоляторів, що знаходяться на балансах установ державного сектору, облік нарахування та виплата заробітної плати регламентується НП(с)БОДС 132 «Виплати працівникам» та здійснюється за такими бухгалтерськими проведеннями:

а) відображення витрат із заробітної плати працівникам, пов'язаним із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт

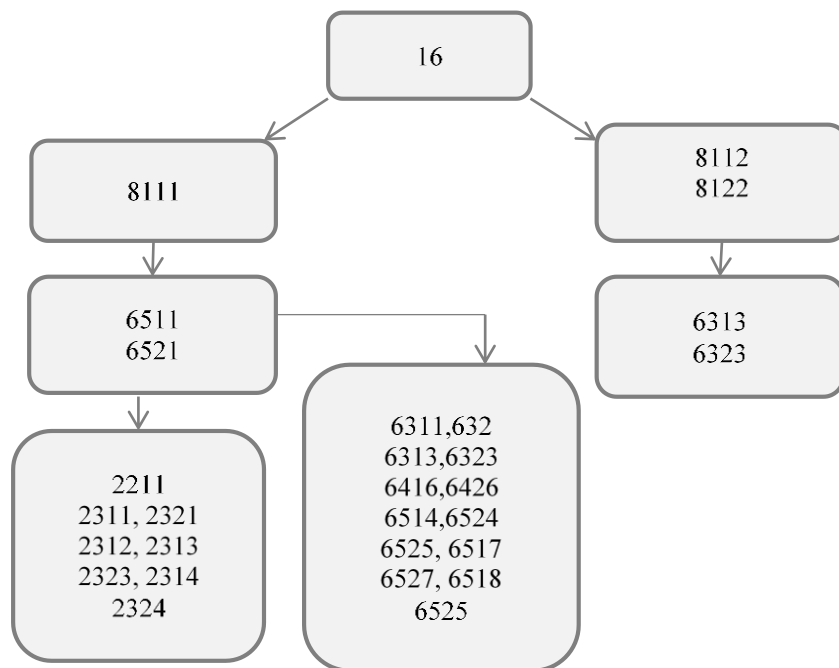
за Дебетом рахунків 8111 (8121) «Витрати на оплату праці» та Кредитом рахунків 6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати», а в кінці місяця за Дебетом рахунку 16 «Виробництво» та Кредитом рахунків 8111 (8121) «Витрати на оплату праці». Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відображається за Дебетом рахунків 8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи» та Кредитом рахунків 6313 (6323) «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування», а в кінці місяця за Дебетом рахунку 16 «Виробництво» та за Кредитом рахунків 8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи».

б) здійснення утримань із заробітної плати відповідно до законодавства проводиться за Дебетом рахунку 6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати» та Кредитом рахунків 6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами», 6313 (6323) «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування», 6416 (6426) «Розрахунки за страхуванням», 6514 (6524) «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках», 6515 (6525) «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування», 6517 (6527) «Розрахунки з працівниками за позиками банків», 6518 (6528) «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання».

в) виплата заробітної плати відображається за Дебетом рахунку 6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати» та Кредитом рахунків 2211 (2221) «Готівка у національній валюті» (готівкою), 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2312 «Інші поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки», 2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі» (на карткові рахунки). Схематичне відображення зазначених операцій подано нами на рисунку 2.

Синтетичний облік заробітної плати засуджених здійснюється відповідно до Інструкції «Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання», що затверджена Наказом Державного казначейства України від 27 липня 2000 р. № 68 у Меморіальному ордері № 5 - зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій ф. № 405. Складається в установах, які оформлюють декілька розрахунково-платіжних відомостей. При цьому в зведення спочатку записують суми коштів загального фонду, а потім — спеціального фонду за їх видами. У цій же відомості на суми нарахованої заробітної плати здійснюють нарахування єдиного соціального внеску. До меморіального ордера додають усі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати.

У випадку праці засуджених у спеціально створених згідно із законодавством України підприємствах та організаціях, що здійснюють підприємницьку діяльність, метою якої є отримання прибутку, на підприємствах установ виконання покарань, на підприємствах державної або інших форм власності, нарахування й облік виплати заробітної плати регламентується П(с)БО 26 «Виплати працівникам» та здійснюється за такими бухгалтерськими проведеннями:



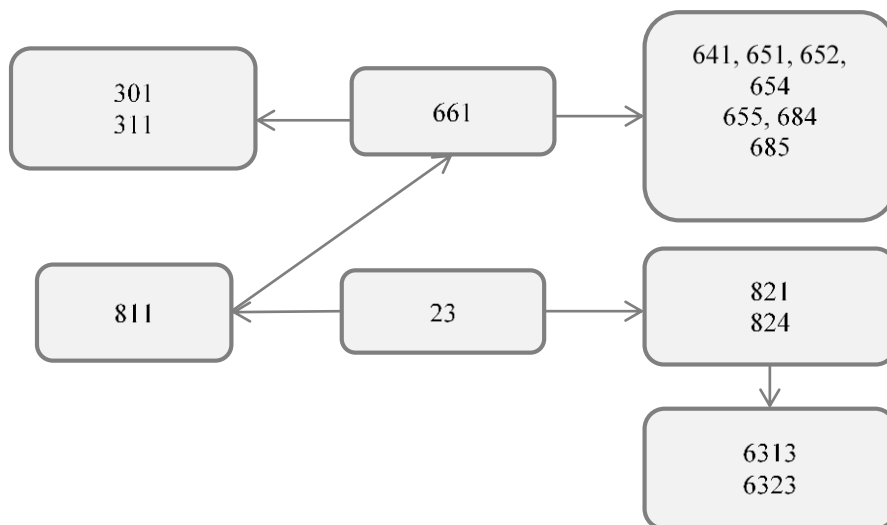
**Рис. 2. Схематичне відображення обліку заробітної плати засуджених в установах державного сектору**

а) відображення витрат із заробітної плати працівникам, пов'язаним із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт за Дебетом рахунку 811 «Виплати за окладами та тарифами» та Кредитом рахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою», а в кінці місяця за Дебетом рахунку 23 «Виробництво» та Кредитом рахунку 811 «Виплати за окладами та тарифами». Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відображається за Дебетом рахунків 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», 824 «Відрахування на індивідуальне страхування» та за Кредитом рахунків 6313 (6323) «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування», а у кінці місяця за Дебетом рахунку 23 «Виробництво» та Кредитом рахунків 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування», 824 «Відрахування на індивідуальне страхування».

б) здійснення утримань із заробітної плати відповідно до законодавства за Дебетом рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» та за Кредитом рахунків 641 «Розрахунки за податками», 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування», 652 «За соціальним страхуванням», 654 «За індивідуальним страхуванням», 655 «За страхуванням майна», 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

в) виплата заробітної плати проводиться за Дебетом рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» та Кредитом рахунків 301 «Каса в національній валюті» (готівкою), 311 «Поточні рахунки в національній валюті» (на карткові рахунки).



**Рис. 3. Схематичне відображення обліку заробітної плати засуджених на спеціалізованих підприємствах**

Схематичне відображення зазначених операцій подано нами на рисунку 3.

Синтетичний облік розрахунків за виплатами засудженим працівникам здійснюється в журналах № 5 і № 5А.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі.** Облік праці та заробітної плати засуджених повинен бути направлений не лише на інформаційне забезпечення процесу виконання робіт, але й на дотримання соціальних гарантій праці. Тому вважаємо за потрібне звернути увагу на комплекс заходів щодо покращення можливостей засуджених із реалізації свого конституційного права на працю, достойну винагороду за неї. У реалізації поставлених цілей вагоме місце займають бухгалтерський облік та його можливості в частині транспарентного відображення своїх завдань та реалізації функцій.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Україна має найнижчі витрати на ув'язнених в Європі – статистика РС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eurointegration.com.ua/news/2016/03/8/7045913/>.
2. Право засуджених на працю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.public-advocate.org/uk/arkhiv-proektiv/materiali-proektu/184-pravo-zasudzhenikh-na-pratsyu.html>.
3. Нарахування єдиного внеску на заробітну плату засуджених [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/news/oplata-praczi/narahuvannya-yedinogo-vnesku-na-zarobitnu-platu-zasudzhenih>.
4. Інструкція про умови праці та заробітну плату засуджених до обмеження волі або позбавлення волі : Наказ Міністерства юстиції України від 07.03.2013 №396\5, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 березня 2013 року за №387\22919.
5. Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія / П. О. Куцик, М. В. Корягін. – Львів : Видавництво ЛКА, 2015. – 239 с.
6. Лень В. С. Облік в бюджетних установах / Лень В. С. – [2-е вид.]. К. : Каравела, 2017. - 564 с.
7. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік: функціональний підхід / Лучко М. Р. // Незалежний аудитор. - 2016. - № 17 (III). - С. 7-12.
8. Лучко М. Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення / М. Р. Лучко, Л. Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. - 2015. - Вип. 1(45). - С. 39-43.
9. Кіндрацька Л. М. Інституції обліку та аналізу в інформаційній системі суб'єктів господарювання / Кіндрацька Л. М.; ДВНЗ “КНЕУ”. – 2012. - С. 38-42.
10. Свірко С. В. Облікова характеристика виплат працівникам у міжнародному бухгалтерському обліку державного сектору / Свірко С. В. // Науковий вісник ВНУ ім. Л. Українки. – С. 134-145.

#### REFERENCES

1. Ukrayina maye najny`zhchi vy`traty` na uv'yazneny`x v Yevropi – staty`sty`ka Rye, available at: <http://www.eurointegration.com.ua/news/2016/03/8/7045913/>.
2. Pravo zasudzheny`x na pracyu, available at: <http://www.public-advocate.org/uk/arkhiv-proektiv/materiali-proektu/184-pravo-zasudzhenikh-na-pratsyu.html>.
3. Naraxuvannya yedy`nogo vnesku na zarobitnu platu zasudzheny`x, available at: <https://buhgalter.com.ua/news/oplata-praczi/narahuvannya-yedinogo-vnesku-na-zarobitnu-platu-zasudzhenih>.
4. Instruktsiya pro umovy pratsi ta zarobitnu platu zasudzhenykh do obmezheniya voli abo pozbavleniya voli, Nakaz Ministerstva yustitsii Ukraini vid 07.03.2013 №396\5, zareestrovano v Ministerstvi yustitsii Ukraini 11 bereznya 2013 roku za №387\22919.
5. Kutsik, P. O. and Koryagin, M. V. (2015), *Kontseptual'niy rozvitok metodologii bukhgalters'kogo obliku*, LKA, L'viv, 239 s.
6. Len', V. S. (2017), *Oblik v byudzhethnikh ustanovakh*, 2 nd ed, Karavela, Kiiv, 564 s.
7. Luchko, M. R. (2016), *Bukhgalters'kiy oblik: funktsional'niy pidkhid*, *Nezalezhniy auditor*, № 17 (III), s. 7-12.
8. Luchko, M. R. and Shchtimer, L. T. (2015), *Organizatsiya obliku v ustanovakh derzhavnogo sektoru ekonomiki: realii s'ogodennya*, *Naukoviy visnik Uzhgorods'kogo universitetu*, Seriya Ekonomika. Vipusk 1(45), s. 39-43.
9. Kindrats'ka, L. M. (2012), *Institutsii obliku ta analizu v informatsiyniy systemi sub`ektiv gospodaruvannya*, DVNZ “KNEU”, s. 38-42.
10. Svirko, S. V. *Oblikova kharakteristyka vyplat pratsivnikam u mizhnarodnomu bukhgalters'komu obliku derzhavnogo sektoru*, *Naukoviy visnik VNU im. L. Ukrainki*, s.134-145.