

СИСТЕМНІ ЗАСАДИ СТРУКТУРНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ЯК ОСНОВА ЇЇ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО УНОРМУВАННЯ

THE SYSTEM BASES THE STRUCTURAL ORGANIZATION OF THE STATE FISCAL SERVICE OF UKRAINE AS THE BASIS OF ITS REGULATORY VALUATION

Шулатова І.С.,

здобувач кафедри загальноправових дисциплін
Харківського національного університету внутрішніх справ

Виконано аналіз стану й особливостей структурної організації Державної фіскальної служби України та висловлено певні зауваження й пропозиції щодо доцільності її реорганізації як основи подальшого нормативно-правового унормування. Показано, що резервом оптимізації структурної організації за штатними посадами й кількістю органів Державної фіскальної служби України є уніфікація діяльності департаментів та підрозділів щодо їх організаційно-аналітичних завдань і функцій.

Ключові слова: структурна організація, Державна фіскальна служба України, оптимізація, нормативно-правове унормування.

Выполнен анализ состояния и особенностей структурной организации Государственной фискальной службы Украины и высказаны определенные замечания и предложения по целесообразности ее реорганизации как основы дальнейшего нормативно-правового нормирования. Показано, что резервом оптимизации структурной организации по штатным должностям и количеству органов Государственной фискальной службы Украины является унификация деятельности департаментов и подразделений в отношении их организационно-аналитических задач и функций.

Ключевые слова: структурная организация, Государственная фискальная служба Украины, оптимизация, нормативно-правовое нормирование.

The analysis of the condition and characteristics of the structural organization of the State Fiscal Service of Ukraine and put forward specific comments and suggestions on the feasibility of its reorganization as a basis for further regulatory valuation was made. It is shown that the optimization of the structural organization of a reserve of posts and the number of bodies of the State Fiscal Service of Ukraine is to unify the activities of departments and offices with respect to their organizational and analytical tasks and functions.

Key words: structural organization, State Fiscal Service of Ukraine, optimization, normative and legal rationing.

На сьогодні Державна фіскальна служба України (далі – ДФС) зазнає певних організаційних, структурних і функціональних змін. Зокрема, Голова ДФС Р.М. Насіров стверджує: «Ідеться про глобальні податкові виклики <...> темпи податкової та митної реформ в Україні, провідну роль автоматичного обміну інформацією та обмін найкращими практиками на міжнародному рівні. <...> Державна фіскальна служба готова до реорганізації структури та скорочення штату відповідно до затвердженого Міністерством фінансів України штатного розпису» [1; 2]. У зв'язку із цим цілком очевидно є нагальна потреба в аналізі стану й особливостей структурної організації Державної фіскальної служби України та висловлення певних пропозицій щодо доцільності її реорганізації, особливо як основи її подальшого нормативно-правового унормування.

Варто зазначити, що цей напрям дослідження не отримав належної уваги науковців. Нині маємо публікації переважно з питань діяльності ДФС, хоча зрозуміло, що діяльність будь-якого органу є наслідком його структурної організації. Так, можна згадати наукові пошуки Л.М. Попова щодо повноважень органів ДФС, А.М. Луцика щодо внутрішньоорганізаційних адміністративних процедур, А.А. Галюти щодо інституційного забезпечення проведення дер-

жавної фіскальної політики тощо. Це підтверджує актуальність напряму дослідження, тому метою статті є аналіз особливостей структурної організації Державної фіскальної служби України.

У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» вказано, що «структура» – це «1) взаєморозміщення та взаємозв'язок складових частин цілого; будова; 2) устрій, організація чого-небудь»; «структурний» – це прикметник до «структура»; «структурно-організаційний» – це «щодо структури чого-небудь та організаційної діяльності» [3, с. 1405]. У свою чергу «організація» – це «4) особливість будови чого-небудь; структура; <...> б) комплекс заходів, зміст яких полягає в координації дій окремих елементів системи» (окремі дефініції з переліку наданих – *I. III.*); «організаційний» – це «пов'язаний з організацією чого-небудь; який здійснює організацію чого-небудь» [3, с. 853].

З огляду на наведене під структурною організацією чого-небудь необхідно розуміти його *структурний устрій, пов'язаний з особливостями його внутрішньої організації (побудови)*. Таке визначення повною мірою відповідає поняттю структурної організації Державної фіскальної служби України.

Як ми вже зазначали [4, с. 204, 206], Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, що має

широко розвинену й територіально розгалужену структуру. Успішність функціонування ДФС, про що свідчать її річні звіти про податки, збори та платежі, була б неможливою, якби Державна фіскальна служба України не являла собою певну самодостатню організаційну систему. Це однозначно свідчить про її *утвореність за певними системними принципами*, наприклад такими, як упорядкована цілісність, стабілізація, самоорганізація, ієрархічність, які І.В. Каганець відносить до групи системно-філософських [5, с. 138]. Є також інше розуміння подібних системних принципів: самоорганізація соціальних систем, необхідна різноманітність, раціональність структури управління, підпорядкованість структури функціям, оптимальна децентралізація, обмеження цілей тощо [6, с. 3].

Загалом необхідно зазначити, що *принцип системності ДФС* є базовим за визначенням. У доктрині адміністрування його можна вважати своєрідним «технологічним» принципом, який, як стверджує М.С. Демкова, «передбачає встановлення між структурними елементами інформаційної системи зв'язків, які забезпечують цілісність функціонування публічної адміністрації» [7]. Ми не маємо на меті поглиблене дослідження механізму перетинання властивого Державній фіскальній службі України принципу системності з методологічними принципами системного аналізу, щодо чого видимих заперечень не може бути взагалі, однак саме згадані методологічні принципи дозволяють не лише дослідити, а й суттєво оптимізувати структурну організацію ДФС у майбутньому.

До того ж системні принципи вже досить широко використовуються під час вирішення загально-правових і спеціальних адміністративних завдань у забезпеченні діяльності цілої низки органів виконавчої влади, наприклад, під час розгляду інститутів фінансового права [8] тощо. При цьому *системні принципи можна ототожнити із системними основами побудови органа виконавчої влади як суб'єкта (або об'єкта) управління*; такий підхід навіть суттєво спрощує й водночас поширює функціональність переходу від суто спрощених системотехнічних до правових засад предмета дослідження.

Щодо Державної фіскальної служби України мова може йти насамперед про системні основи закріплення адміністративно-правового статусу ДФС як системи визначених у нормативно-правових актах повноважень, компетенцій, обов'язків тощо (про що йшлося в попередніх розвідках), а вже потім про системні основи структурної організації Державної фіскальної служби України. Більше того, щодо аналізованої загальної теми – адміністративно-правових засад організації й діяльності Державної фіскальної служби України – доцільнішим може бути проведення поглибленого пошуку залежності системних основ фінансової безпеки держави від структурної організації ДФС як центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом, що її забезпечує. Далі можна говорити про системні основи сталого функціонування, адміністрування та реструктуризації ДФС. Такий

підхід цілком обґрунтовано ставить в основу аналізу певну «системоцентричність» Державної фіскальної служби України та закладає основу її подальшого нормативно-правового унормування, наприклад, під час оптимізації структурної організації за штатними посадами й кількістю органів.

Так, Г.В. Дворецька в стислому вигляді надає пояснення деяких базових визначень щодо організацій та їх внутрішньої структури. На наше переконання, щодо напрямку дослідження ДФС з усього наявного переліку можна залучити такі положення: по-перше, організація як устрій – це «атрибут якого-небудь об'єкта, його властивість мати впорядковану структурну організованість, узгодженість взаємодії окремих частин елементів системи відповідно до структури цілого»; по-друге, в адміністративних організаціях «жорстко задано структуру, наявний високий рівень формалізації відносин, директивно встановлено цілі й обмежено можливості працівників впливати на них» (з посиланням на О.О. Пригожина) [9, с. 191–200].

Важливим вважаємо також вивчення стану визначення або самовизначення структурної організації Державної фіскальної служби України в базових нормативно-правових актах щодо її організації й засад діяльності.

Достатньо показовим у цьому сенсі є те, що вирішення низки організаційно-структурних питань у ДФС віднесено до повноважень Голови Державної фіскальної служби України. Зокрема, він затверджує положення про самостійні структурні підрозділи апарату ДФС, призначає на посаду та звільняє з посади їх керівників, заступників керівників (пп. 11 п. 11 Постанови Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» від 21 травня 2014 р. № 236 [10]); затверджує структуру апарату ДФС за погодженням із міністром фінансів (абз. 2 п. 14 Постанови Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України»); утворює, ліквідує, реорганізовує підприємства, установи, організації, затверджує їх положення (статути), у встановленому порядку призначає на посаду та звільняє з посади їх керівників, здійснює в межах повноважень, передбачених законом, інші функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління ДФС (пп. 19 п. 11 Постанови Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України»); вносить міністру фінансів пропозиції щодо утворення територіальних органів ДФС (пп. 24 п. 11 Постанови Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України»).

Прикладом реалізації повноважень Голови ДФС відповідно до пп. 19 п. 11 Постанови Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» є хоча б виданий ним Наказ «Про створення окремих митних постів Київської митниці ДФС» від 26 жовтня 2015 р. № 813 [11], за яким у структурі Державної фіскальної служби України створюються названі в наказі органи ДФС та вирішуються зв'язані із цим організаційні питання тощо.

Водночас зазначимо, що 22 липня 2015 р. той самий пп. 19 п. 11 Постанови Кабінету Міністрів

України «Про Державну фіскальну службу України» [10] щодо *повноважень Голови ДФС з організаційно-структурних питань* було піддано змінам. Його первинно було викладено в дещо іншій редакції: «<...> призначає на посаду за поданням першого заступника Голови ДФС перших заступників керівників територіальних органів, відповідальних за діяльність підрозділів боротьби з кримінальними правопорушеннями в митній сфері, кримінальними та іншими правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, та звільняє їх із посади». До речі, водночас було виключено з Положення про Державну фіскальну службу України п. п. 20–22, за якими раніше конкретизувався перелік аналогічних повноважень щодо деяких структурних підрозділів ДФС, що було *абсолютною прерогативою Голови Державної фіскальної служби України*.

При цьому викликає певне застереження новела пп. 30 п. 11 Положення про Державну фіскальну службу України, за якою Голова ДФС «здійснює інші повноваження, визначені законом». По-перше, така нормативна невизначеність, на нашу думку, не може мати місце в Положенні про Державну фіскальну службу України. По-друге, вона надмірно розширює умовні межі повноважень Голови ДФС. По-третє, який саме закон мається на увазі? Замість цього прийнятною була б більш влучна редакція «здійснює інші повноваження, визначені законодавством України».

Хоча за наведених зауважень, на наше переконання, Голова Державної фіскальної служби України з огляду на його функціональні обов'язки все-таки потребує певного розширення повноважень організаційно-структурного спрямування, принаймні централізованого характеру саме щодо апарату ДФС та її територіальних органів.

Актуальною є також перевірка відповідності побудови структурної організації Державної фіскальної служби України науково обґрунтованим адміністративно-менеджерським нормам структурної організації будь-якого органу виконавчої влади. Зокрема, М.Н. Бондар зазначає: «Організаційна структура регулює розподіл завдань по відділам і підрозділам підприємства, компетентність відділів та підрозділів у вирішенні певних проблем, загальну взаємодію відділів і підрозділів. Організаційна структура має безпосередній вплив на реалізацію стратегії підприємства, його взаємодію із зовнішнім середовищем та ефективне вирішення поставлених завдань» [12].

На сьогодні Державна фіскальна служба України, як і будь-який інший орган центральної виконавчої влади, має надзвичайно розгалужену структуру, що обумовлюється її функціями й завданнями.

Згідно з веб-сайтом Державної фіскальної служби України [13] ДФС за структурою складається з апарату, територіальних органів, спеціалізованих департаментів та органу (останній саме в такій редакції – *I. Ш.*). На тому ж веб-сайті ДФС станом на 18 вересня 2015 р. надано її розгорнуту організаційну структуру, що містить такі структурні підрозділи: Департамент забезпечення діяльності, Департамент

охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації, Департамент інфраструктури, Департамент персоналу, Департамент фінансово-економічної роботи та бухгалтерського обліку, Департамент внутрішнього аудиту та контролю, Координаційно-моніторинговий департамент, Департамент електронних сервісів, Департамент IT забезпечення, Департамент правової роботи, Департамент по роботі з ВПП, Департамент оподаткування юридичних осіб, Департамент оподаткування фізичних осіб, Департамент податкового та митного аудиту, Департамент забезпечення розвитку та вдосконалення податкової системи, Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, Департамент управління боргом, Департамент організації митного контролю та оформлення, Департамент митного адміністрування, Департамент протидії митним правопорушенням, Головне оперативне управління, Головне управління власної безпеки, Головне міжрегіональне управління оперативного забезпечення зони проведення АТО (м. Київ, м. Краматорськ, м. Слов'янськ), Головне слідче управління фінансових розслідувань [14].

Водночас означений перелік організаційної структури суттєво відрізняється від фактично тієї ж структури ДФС [15] не лише за назвою деяких департаментів, а й фактично за їх кількістю. Так, в апараті ДФС додатково позначено Департамент комунікації, Департамент реєстрації платників та електронних сервісів, Організаційно-розпорядчий департамент, Департамент методологічної роботи з питань оподаткування, Департамент контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів. Такі розбіжності шкодять іміджу Державної фіскальної служби України та, без сумніву, потребують негайного виправлення відповідно до останніх нормативно-правових актів відомства й Кабінету Міністрів України.

Варто також зазначити, що первинно структура та штатний розпис Державної фіскальної служби України були введені Наказом ДФС «Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України» від 9 липня 2014 р. № 1 [16]. Зауважимо, що цей наказ на сьогодні було доповнено й змінено 12 разів такими наказами: від 2 вересня 2014 р. № 101 (нова редакція); від 14 жовтня 2014 р. № 189; від 5 грудня 2014 р. № 350; від 16 грудня 2014 р. № 373; від 30 січня 2015 р. № 48; від 10 березня 2015 р. № 151; від 13 березня 2015 р. № 168; від 23 березня 2015 р. № 195; від 2 квітня 2015 р. № 233; від 22 квітня 2015 р. № 290; від 19 червня 2015 р. № 440; від 3 липня 2015 р. № 463. Така значна кількість змін і доповнень до наказу менше ніж за рік є доктринально неприйнятною для одного й того ж нормативно-правового акта, оскільки, по-перше, свідчить про непродуманість організаційної структури Державної фіскальної служби України; по-друге, показує недосконалість її завдань у реалізації належного забезпечення функціонування державного владного й економічного механізму; по-третє, має бути виправлено виданням нового самостійного наказу з аналогічних організаційно-структурних питань.

Таким чином, орієнтуючись саме на Наказ Державної фіскальної служби України «Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України» від 9 липня 2014 р. № 1 з усіма наступними змінами [16], розглянемо деякі особливості структурної організації Державної фіскальної служби України.

Необхідно зазначити, що в структурній організації ДФС є стандартні для такого рівня державного призначення служби органи, які безпосередньо забезпечують її діяльність, а також спеціальні органи, що характерні лише для ДФС та відрізняють її від інших державних органів.

До переліку стандартних за функціональним призначенням та основними завданнями органів Державної фіскальної служби України можна віднести, наприклад, Департамент забезпечення діяльності служби, що складається з відділів організаційного, радників, протоколу, а також документального забезпечення та планування заходів, який виконує організаційне забезпечення діяльності міністра (заступників міністра) та забезпечення оперативної взаємодії міністра (заступників міністра) зі структурними підрозділами й територіальними органами Міндоходів та органами державної влади; консультативно-аналітичне забезпечення діяльності міністра; протокольне забезпечення заходів за участю міністра (заступників міністра). Водночас більш коректним, на нашу думку, було б проголошення, що *Департамент забезпечення діяльності служби забезпечує виконання завдань і функцій, покладених на міністра, організовує та здійснює заходи, спрямовані на вдосконалення інформаційно-аналітичного й експертно-консультативного забезпечення процесу управління діяльністю ДФС тощо*. Так, щодо результатів функціонування Департаменту забезпечення діяльності служби за Звітом про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2015 р. [17] наведено цілком очевидні заходи, які можуть не змінюватись роками: «забезпечено взаємодію Голови ДФС з Адміністрацією Президента України, Кабінетом Міністрів України, Верховною Радою України, іншими органами державної влади та міжнародними організаціями» (п. 7.4); «забезпечено проведення зустрічей Голови ДФС із керівниками органів державної влади, міжнародними та громадськими організаціями» (п. 7.5); «забезпечено підготовку аналітичної інформації для Голови ДФС на апаратні наради, засідання Колегій ДФС тощо» (п. 7.6); «забезпечено щотижневу розробку планів роботи Голови ДФС, щоденну координацію участі Голови в нарадах, семінарах, форумах тощо» (п. 7.7). На нашу думку, подібні тривіальні заходи взагалі повинні не лише не звітуватись, а й не анонсуватись, оскільки вони не несуть щонайменшої інформативності.

Вважаємо, що функціонально близьким до Департаменту забезпечення діяльності служби (23 штатні

посади) є *Управління організаційно-аналітичного забезпечення* (15 посад), яке в структурі ДФС чомусь входить до Головного управління власної безпеки (при цьому, як бачимо, «підготовку аналітичної інформації», згідно з п. 7.6 Звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2015 р., виконує вже названий Департамент забезпечення діяльності служби; «підготовку відповідних аналітичних матеріалів», згідно з п. п. 1.2 та 1.26 Звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2015 р., – *Координаційно-моніторинговий департамент* зі 178 штатними посадами), а також *Організаційно-розпорядчий департамент* (71 посада). Саме останній департамент, відповідно до Звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2015 р., не лише опрацьовує специфічну «розробку методичних та організаційно-розпорядчих документів щодо порядку застосування норм Податкового та Митного кодексів України» (п. 7.1), а й здійснює тривіальне «організаційне забезпечення проведення апаратних нарад ДФС, нарад (заслуховувань) за участі керівників структурних підрозділів ДФС та керівників територіальних органів ДФС, засідань Колегії ДФС, підготовку відповідних матеріалів; підготовку проектів відповідних розпорядчих документів ДФС щодо їх проведення, складання протоколів, доведення до виконавців прийнятих рішень та здійснення контролю за їх виконанням» (п. 7.9) загальною кількістю 18 заходів за звітний період. Знов-таки, «організація та координація роботи структурних підрозділів ДФС із розробки заходів у межах стратегії розвитку ДФС» (п. 7.15 Звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2015 р.), «організація та координація роботи територіальних органів ДФС щодо розробки та затвердження в установленому порядку планів роботи територіальних органів ДФС» (п. 7.24 Звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2015 р.) тощо також покладено на цей департамент.

Тому певним *резервом оптимізації структурної організації за штатними посадами й кількістю органів Державної фіскальної служби України* вважаємо уніфікацію діяльності наведених департаментів та Управління організаційно-аналітичного забезпечення щодо організаційно-аналітичних завдань і функцій.

Наприкінці зазначимо, що більш поглиблене дослідження організаційної структури Державної фіскальної служби України дозволить усунути дублювання функцій окремих органів, відділів і підрозділів та становитиме основу її подальшого нормативно-правового унормування, наприклад, під час оптимізації структурної організації за штатними посадами й кількістю органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДжЕРЕЛ:

1. Голова Державної фіскальної служби України взяв участь в 11-му Щорічному євразійському податковому форумі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tax.gov.ua/media-tsentr/publiczni-zahodi/204686.html>.
2. Насіров Р.М. Ми готові переходити в нову структуру з одночасним оновленням кадрового складу / Р.М. Насіров [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tax.gov.ua/media-tsentr/publiczni-zahodi/217485.html>.

3. Великий тлумачний словник сучасної української мови / укл. і гол. ред. В.Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. – 1828 с.
4. Шулатова І.С. Засадничі особливості створення Державної фіскальної служби України та встановлення її спеціального статусу / І.С. Шулатова // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2015. – Вип. 2(69). – С. 204–208.
5. Каганець І.В. Психологічні аспекти в менеджменті: типологія Юнга, соціоніка, психоінформатика / І.В. Каганець. – К. : Мандрівець ; Тернопіль : Port-Royal, 1997. – 204 с.
6. Словник системного аналізу в державному управлінні. – К. : Вид-во НАДУ, 2006. – 148 с.
7. Демкова М.С. Тема 2. Е-урядування: поняття, сутність, актуальність і мотивація впровадження / М.С. Демкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.znappua.org/?view=e-government-idea>.
8. Вакарюк Л.В. Системні принципи інститутів фінансового права (з позицій діяльнісного підходу) / Л.В. Вакарюк // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2005. – Вип. 273 : Правознавство. – С. 72–80.
9. Дворецька Г.В. Соціологія : [навч. посібник] / Г.В. Дворецька. – К. : КНЕУ, 2002. – 472 с.
10. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 55. – Ст. 1507 ; Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 // Офіційний вісник України. – № 81. – Ст. 2290 ; Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 // Офіційний вісник України. – № 85. – Ст. 2412.
11. Про створення окремих митних постів Київської митниці ДФС : Наказ Державної фіскальної служби України від 26 жовтня 2015 р. № 813 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/64609.html>.
12. Бондар Н.М. Організаційні структури управління підприємством / Н.М. Бондар [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://business-consultant.com.ua/publicaciiub104.html>.
13. Структура / Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura>.
14. Організаційна структура Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/organizatsiyna-struktura-dfs>.
15. Апарат / Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparat>.
16. Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України : Наказ Державної фіскальної служби України від 9 липня 2014 р. № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63704.html>.
17. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2015 р. : затверджений Головою Державної фіскальної служби України 5 серпня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/104887.pdf>.