

## Редакційна колегія

**Федоренко Валентин Григорович**, головний редактор, член Спілки ректорів Європи, член національної спілки журналістів України, перший віце-президент Спілки будівельників України, професор кафедри теоретичної та прикладної економіки ІПК ДСЗУ, д-р екон. наук, почесний доктор Одеської державної академії будівництва та архітектури, професор, Заслужений діяч науки і техніки України, академік УАН

**Федоренко Станіслав Валентинович**, заступник головного редактора, доцент кафедри охорони праці і навколишнього середовища КНУБА, академік академії будівництва України, к.т.н., доцент

**Саввов Іван Антонович**, заступник головного редактора, Член ради директорів, Оксфордський Академічний Союз

**Кучеренко Ганна Борисівна**, відповідальний секретар

**Амоша Олександр Іванович**, директор інституту Економіки промисловості НАН України, д-р екон. наук, професор, академік НАН України

**Андрощук Геннадій Олександрович**, головний консультант Верховної Ради України, к-т екон. наук, доцент

**Андрющенко Катерина Анатоліївна**, професор кафедри економіки підприємств ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», доктор економічних наук, Відмінник освіти України

**Бакуменко Валерій Данилович**, проректор з наукової роботи Академії муніципального управління, д-р наук з державного управління, професор

**Бандур Семен Іванович**, професор кафедри управління персоналом та економіки праці ІПК ДСЗУ, д-р екон. наук, професор

**Бендасюк Олег Олександрович**, головний спеціаліст департаменту атестації кадрів вищої кваліфікації МОН України, д-р екон. наук

**Войтович Радмила Василівна**, в. о. ректора ІПК ДСЗУ, д-р наук з державного управління, професор

**Воронкова Таїсія Євгенівна**, професор кафедри бізнес-економіки Київського національного університету технологій та дизайну, к-т екон. наук

**Воротін Валерій Євгенович**, заступник директора Національного інституту стратегічних досліджень, д-р наук з державного управління, професор

**Гайдуцький Андрій Павлович**, заступник керівника управління платіжних систем УКР СІБ банку, д-р екон. наук

**Гайдуцький Павло Іванович**, Радник Президента України, д-р екон. наук, професор, Заслужений діяч науки і техніки України

**Грищенко Іван Михайлович**, ректор Київського національного університету технологій та дизайну, д-р екон. наук, професор, академік НАПН України, Заслужений працівник освіти України

**Гудинський Олексій Дмитрович**, професор кафедри менеджменту і маркетингу ІПК ДСЗУ, д-р екон. наук, професор

**Даций Олександр Іванович**, д-р екон. наук, професор, Заслужений працівник освіти України

**Денисенко Микола Павлович**, професор кафедри Київського національного університету технологій та дизайну, академік УТА, д-р екон. наук, професор

**Козловський Сергій Володимирович**, професор кафедри міжнародних економічних відносин Донецького національного університету ім. В. Стуса (м. Вінниця), д-р екон. наук, професор

**Крикий Артур Станіславович**, завідувач кафедри фінансів Хмельницького економічного університету, доктор економічних наук, професор, дійсний член АЕН України

**Кузьмін Олег Євгенович**, директор навчально-наукового інституту економіки і менеджменту Національного університету "Львівська політехніка", д-р екон. наук, професор, Заслужений працівник народної освіти України

**Кулків Петро Мусійович**, ректор КНУБА, д-р екон. наук, професор, лауреат 2х державних премій в галузі науки та техніки, Заслужений працівник освіти України

**Курко Микола Несторович**, ректор МАУП, доктор юридичних наук, професор, академік Академії наук Вищої школи України, Заслужений юрист України

**Кучменко Єліонора Миколаївна**, професор кафедри соціології та соціально-гуманітарних дисциплін ІПК ДСЗУ, доктор історичних наук, професор

**Маршавін Юрій Миколайович**, професор кафедри управління персоналом та економіки праці КНЕУ, д-р екон. наук, професор, Заслужений працівник освіти України

**Мігус Ірина Петрівна**, головний науковий співробітник Українського науково-дослідного інституту цивільного захисту, д-р екон. наук, професор

**Мищенко Катерина Семенівна**, доцент кафедри публічного управління та адміністрування ІПК ДСЗУ, кандидат наук з державного управління, доцент

**Могильний Олексій Миколайович**, д-р екон. наук, професор, ІПК ДСЗУ

**Момір Джурович**, президент Академії наук та мистецтв Чорногорії

**Мордвінов Олександр Григорович**, завідувач кафедри, Класичний приватний університет (м. Запоріжжя), д-р наук з державного управління, професор

**Ольшанська Олександра Володимирівна**, декан факультету економіки та бізнесу Київського національного університету технологій та дизайну, д-р екон. наук, професор

**Онищенко Володимир Олександрович**, ректор Полтавського національного технічного університету, д-р екон. наук, професор

**Осадча Наталія Вікторівна**, д-р екон. наук, професор

**Патика Наталія Іванівна**, проректор з науково-педагогічної роботи ІПК ДСЗУ, к-т екон. наук, доцент

**Пяківська Марія Станіславівна**, начальник відділу статистики та прогнозування Київського обласного центру зайнятості

**Радиш Ярослав Федорович**, д-р наук з державного управління, професор

**Розпугатенко Іван Васильович**, д-р наук з державного управління, професор

**Саблук Петро Трохимович**, Почесний директор ННЦ "Інститут аграрної економіки", д-р екон. наук, професор, академік УАН, Заслужений діяч науки і техніки України

**Седих Юрій Іванович**, Президент Товариства Дружби «Україна - Болгарія», Член Української Ради Миру, академік, доктор філософії, Почесний доктор права, професор

**Тимошенко Іван Іванович**, ректор Європейського університету, професор

**Чапка Мирослав**, ректор Вищої школи економіки та адміністрації в м. Битом (Польща), д-р екон. наук, професор, академік Академії економічних наук України

**Черкасов Андрій Володимирович**, завідувач кафедри управління персоналом та економіки праці ІПК ДСЗУ, д-р екон. наук, доцент

**Чорна Людмила Олександрівна**, завідувач кафедри фінансів оподаткування і підприємництва Вінницького інституту конструювання одягу та підприємництва, д-р екон. наук, професор

**Шаров Юрій Павлович**, перший заступник директора ДРІДУ НАДУ при Президенті України, д-р наук з державного управління, професор

**Шиян Дмитро Вікторович**, завідувач кафедри економіки підприємства та менеджменту Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця, д-р екон. наук, професор

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

*(постанова президії ВАК України від 27 травня 2009 р. № 1-05/2, наказ Міністерства освіти і науки України № 1081 від 29.09.2014 р.)*

## ІНДЕКСАЦІЯ ВИДАННЯ В НАУКО-МЕТРИЧНИХ БАЗАХ:

- Index Copernicus (IC);
- SIS;
- Google Scholar.

Свідоцтво КВ № 9144,  
від 09.09.2004 року

ISSN 2306-6806

Передплатний індекс: 01751

Адреса редакції:

м. Київ, вул. Дорогожицька, 18, к. 29

Поштова адреса:

04112, м. Київ, вул. Дорогожицька,  
18, к. 29

Телефон: (044) 223-26-28, 537-14-33

Телефон/факс: (044) 458-10-73

E-mail: [economy\\_2008@ukr.net](mailto:economy_2008@ukr.net)

[www.economy.in.ua](http://www.economy.in.ua)

Засновники:

*Інститут підготовки кадрів  
державної служби зайнятості*

*України,*

*ТОВ "Редакція журналу*

*"Економіка та держава"*

Видавець:

*ТОВ "АКС Центр"*

Передрукування дозволяється лише за згодою редакції.

Відповідальність за добір і викладення фактів несуть автори. Редакція не завжди поділяє позицію авторів публікацій.

Рекомендовано до друку Вченою Радою ІПК ДСЗУ 31.01.19 р.

Підписано до друку 31.01.19 р.

Формат 60x84 1/8, Ум. друк. арк. 27,1.

Наклад — 1000 прим.

Папір крейдований, друк офсетний.

Замовлення № 3101/1.

Віддруковано у ТОВ «АКС центр»

м. Київ, пров. Куренівський, 17

Тел. (044) 537-14-34

# У НОМЕРІ:

Економіка та держава № 1/2019

Економічна  
наука

<u>Лозова Т. І., Олійник Г. Ю., Олійник О. А.</u> Цифровізація проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна: земельних ділянок, розташованих на них будівель, споруд та передавальних пристроїв .....	4
<u>Дзуліт З. П., Передало Х. С., Тиліська Р. Б., Терно Р. М., Стибель Р. І.</u> Криптовалюта: стан та тенденції розвитку .....	10
<u>Голян В. А., Лучечко Ю. М.</u> Капітальні вкладення в економіку України: стимулювання залучення інвестиційних потоків у сферу переробки сільськогосподарської сировини .....	15
<u>Сазонець І. Л., Саленко А. С.</u> Інституційні основи державної підтримки лібералізації підприємницької діяльності .....	23
<u>Макаренко А. П., Тєлєвінова О. В.</u> Удосконалення обліку і аудиту виробничих запасів у системі управління ПАТ "Запоріжсталь" .....	27
<u>Пухальський В. В.</u> Оцінка стану, ефективності та результативності податкового контролю в Україні .....	35
<u>Корнійко Я. Р., Валявська Н. О.</u> Понятійний апарат та етапи розвитку екологістики .....	43
<u>Клювак О. В.</u> Діагностика публічних електронних закупівель готельних та ресторанних послуг на основі ризик-підходу .....	47
<u>Гулієв Руслан Г., Аширов Джейхун Г.</u> О стимулировании лечебно-оздоровительного туризма в Азербайджане как важного вида рекреационной деятельности .....	55
<u>Хаустова Є. Б.</u> Стратегічні альтернативи та концептуальна модель розвитку інтелектуального капіталу закладу вищої освіти .....	62
<u>Рагелицький Ю. О., Галамай Р. Я., Симанич Н. Б.</u> Імплементация досвіду ефективного адміністрування майнових податків розвинених країн у вітчизняну практику .....	68
<u>Белозерцев В. С., Худякова О. С.</u> Методика обліку та аудиту розрахунків з контрагентами на підприємстві .....	73
<u>Тєслєнок І. М., Коротунова О. В., Косенко Ю. В.</u> Аналіз впливу факторів зовнішнього середовища на функціонування машинобудівного підприємства .....	78
<u>Івченко Л. О., Кужиль С. В., Петренко М. В.</u> Особливості організації дитячого туризму в Україні .....	83
<u>Мєліхова Т. О., Фєофанова І. В., Марга Г. В.</u> Удосконалення методики внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці .....	89
<u>Погуга Н. В., Чухіна О. В.</u> Стратегічні напрями розвитку туризму у Чернігові .....	95
<u>Ки́фяк В. І., Лєсько Н. В.</u> Соціально-економічний аналіз безробіття в Україні .....	100
<u>Гамова О. В., Фєофанов Л. К., Козачок І. А., Копитіна І. О.</u> Особливості обліку та удосконалення аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі .....	104
<u>Погмєшальська Ю. В., Троян О. В., Ковалик М. Д.</u> Удосконалення методики аудиту операцій з грошовими коштами у касі підприємств .....	114
<u>Гаджибекова Севда Джафар кызы</u> Затраты и их классификация в системе финансового учета и отчетности .....	122
<u>Куліш Л. П.</u> Конкурентна політика у системі інструментів державного регулювання економіки .....	126
<u>Ліщенко А. В.</u> Аналіз рівня економічної безпеки молокопереробних підприємств .....	132

# CONTENTS:

Ekonomika ta derzhava № 1/2019

*Economy*

<u>Lozova T., Oliinyk H., Oliinyk O.</u> DIGITALIZATION OF THE TECHNICAL INVENTORY OF REAL ESTATE OBJECTS: LAND PLOTS AND BUILDINGS, STRUCTURES AND TRANSMITTERS LOCATED ON THEM .....	4
<u>Dvulit Z., Peredalo Kh., Tylipska R., Terno R., Stubel R.</u> CRYPTOCURRENCY: STATE AND TRENDS OF DEVELOPMENT .....	10
<u>Golyan V., Luhechko Yu.</u> CAPITAL INVESTMENTS IN THE ECONOMY OF UKRAINE: STIMULATION OF ATTRACTION OF INVESTMENT FLOWS IN THE SPHERE OF PROCESSING OF AGRICULTURAL RAW MATERIALS .....	15
<u>Sazonets I., Salenko A.</u> THE INSTITUTIONAL FRAMEWORK FOR STATE SUPPORT FOR THE LIBERALIZATION OF ENTREPRENEURIAL ACTIVITY .....	23
<u>Makarenko A., Tielievinova O.</u> IMPROVEMENT OF ACCOUNTING AND AUDIT OF MANUFACTURING RESERVES IN THE MANAGEMENT SYSTEM OF PJSC "ZAPORIZHSTAL" .....	27
<u>Puhalsky V.</u> ASSESSMENT OF THE STATE, EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS OF TAX CONTROL IN UKRAINE .....	35
<u>Korniyko Ya., Valiavskaya N.</u> THE CONCEPTUAL APPARATUS AND STAGES OF ECOLOGICAL DEVELOPMENT .....	43
<u>Kliuvak O.</u> DIAGNOSTICS OF PUBLIC E-PROCUREMENTS OF HOTEL AND RESTAURANT SERVICES IN THE CONTEXT OF A RISK-BASED APPROACH .....	47
<u>Guliyev Ruslan G., Ashirov Jeyhun G.</u> ON THE STIMULATION OF MEDICAL AND HEALTH TOURISM IN AZERBAIJAN, AS AN IMPORTANT TYPE OF RECREATIONAL ACTIVITY .....	55
<u>Khaustova Ye.</u> STRATEGIC ALTERNATIVES AND CONCEPTUAL MODEL FOR THE DEVELOPMENT OF INTELLECTUAL CAPITAL OF HIGHER EDUCATION INSTITUTION .....	62
<u>Radelytskyy Yu., Halamay R., Symanych N.</u> IMPLEMENTATION OF EXPERIENCE OF EFFICIENT ADMINISTRATION OF LOAN TAXES IN DEVELOPED COUNTRIES IN DOMESTIC PRACTICE .....	68
<u>Belozertsev V., Khudyakova E.</u> METHODS OF ACCOUNTING AND AUDITING OF SETTLEMENTS WITH COUNTERAGENTS AT THE ENTERPRISE .....	73
<u>Teslenok I., Korotunova O., Kosenko Yu.</u> ANALYSIS OF THE INFLUENCE OF ENVIRONMENTAL FACTORS ON THE FUNCTIONING OF THE MACHINE-BUILDING ENTERPRISE .....	78
<u>Ivchenko L., Kuzhyl S., Petrenko M.</u> FEATURES OF CHILDREN'S TOURISM ORGANIZATION IN UKRAINE .....	83
<u>Melikhova T., Feofanova I., Magda G.</u> IMPROVEMENT OF INTERNAL CONTROL METHOD OF DEDUCTIONS FROM WAGE AND ACCRUALS TO PAYROLL .....	89
<u>Pohuda N., Chuhina O.</u> STRATEGIC DIRECTIONS OF TOURISM DEVELOPMENT IN CHERNIHIV .....	95
<u>Kyfyak V., Lesko N.</u> SOCIO-ECONOMIC ANALYSIS OF UNEMPLOYMENT IN UKRAINE .....	100
<u>Gamova O., Feofanov L., Kozachok I., Kopytina I.</u> FEATURES OF ACCOUNTING AND IMPROVEMENT OF AUDIT OF SALARY ACCRUAL IN BUDGET-FUNDED ENTITY .....	104
<u>Podmeshalska Yu., Troyan O., Kovalyk M.</u> IMPROVEMENT OF THE METHODOLOGY OF AUDIT OF OPERATIONS WITH CASH ASSETS AT THE REGISTER OF ENTERPRISES .....	114
<u>Gadzhibekova Sevda Jafar</u> EXPENSES AND THEIR CLASSIFICATION IN A FINANCIAL ACCOUNTING SYSTEM AND REPORTING .....	122
<u>Kulish L.</u> COMPETITIVE POLICY IN THE SYSTEM OF GOVERNMENT REGULATION OF THE ECONOMY .....	126
<u>Lischenko A.</u> ANALYSIS OF THE LEVEL OF ECONOMIC SECURITY OF MILLS REFRACTORY ENTERPRISES .....	132

*Т. І. Лозова,*

*д. е. н., професор, професор кафедри економіки та гуманітарних наук  
Одеської національної академії зв'язку імені О.С. Попова, м. Київ*

*Г. Ю. Олійник,*

*д. е. н. доцент, завідувач кафедри маркетингу Відкритого міжнародного  
університету розвитку людини "Україна", м. Київ*

*О. А. Олійник,*

*старший викладач кафедри залізничної колії*

*Державного університету інфраструктури та технологій, м. Київ*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.4

## **ЦИФРОВІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ ТЕХНІЧНОЇ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОБ'ЄКТІВ НЕРУХОМОГО МАЙНА: ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК, РОЗТАШОВАНИХ НА НИХ БУДІВЕЛЬ, СПОРУД ТА ПЕРЕДАВАЛЬНИХ ПРИСТРОЇВ**

*T. Lozova,*

*doctor of economic sciences, professor, professor department of economy  
and humanities Odessa National Academy of Telecommunications O.S. Popova, Kyiv*

*H. Oliinyk,*

*doctor of economic sciences, docent, head of the department of marketing  
Open International University of Human Development "Ukraine", Kyiv*

*O. Oliinyk,*

*senior lecturer of the department "Railway and track facilities"*

*State University of infrastructure and technology, Kyiv*

### **DIGITALIZATION OF THE TECHNICAL INVENTORY OF REAL ESTATE OBJECTS: LAND PLOTS AND BUILDINGS, STRUCTURES AND TRANSMITTERS LOCATED ON THEM**

*Статтю присвячено новому методичному підходу розробки окремого елемента цифрової економіки галузі (компанії) — "аналоговому доповненню-правилу" цифровізації системи проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна. Важливою складовою розвитку цифрової економіки є формування її складових у стратегічно важливих галузях, їх компаніях і підприємствах. Процедура проведення інвентаризації всіх статей балансу по кожному підприємству провадиться обов'язково щорічно і результати її є важливим економічним показником, який відображається у фінансовій звітності. Ці процеси повинні бути проведені за єдиною методологією. Саме в цій статті розкрито методологію, надано її сутність та особливості формування окремого "аналогового доповнення-правила" як складової важливої системи формування цифрової економіки компанії, підприємства, галузі. В цих правилах передбачено проведення комплексу підготовчих робіт, навчання персоналу, створення цифрового робочого місця, розроблено єдину систему вхідних документів, які надаються з розробленої бази даних АС "Технічна інвентаризація". Ці матеріали є основою формування програмного комплексу "Нерухомість", який складається з цифрових автоматизованих процедур корпоративного обліку і управління нерухомим майном. Програмний комплекс "Нерухомість" проводить автоматизацію процедур інвентаризації, постановки на кадастровий облік та формує систему реєстрації прав на об'єкти нерухомого майна. Програмний комплекс "Нерухомість" реалізовано як модульну галузеву розподілену за юридичними особами систему, яка забезпечує колективну роботу персоналу. Така система цифровізації проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна пройшла апробацію в галузі зв'язку-АТ "Укртелеком" і з невеликою доробкою її впроваджено на підприємствах залізничного транспорту — "Укрзалізниця".*

*The article is devoted to a new methodical approach to the development of a separate element of the company's digital economy as "analogue additions-rules" of digitalization of technical inventory of real estate objects and land plots. An important component of the development of the digital economy is the formation of its components in strategically important industries, their companies and enterprises. The procedure for inventorying all items of the balance sheet for each business is carried out annually and its results are an important economic indicator that is reflected in the financial statements. These processes should be carried out according to a single methodology. It is in this article that the methodology is disclosed, its essence and peculiarities of the formation of a separate "analogue adjunct-rule" as an integral part of an important system of forming the digital economy of the company, the enterprise, and industry are given. These rules provide for a complex of preparatory work, personnel training, creation of a digital workplace, developed a unified system of input documents provided from the developed database of AS "Technical Inventory". These materials are the basis of the formation of the software complex "Real Estate", which consists of digital automated procedures corporate accounting and real estate management. The software complex "Real Estate" carries out automation of inventory procedures, setting up cadastral accounting and forming a system for registration*

*of rights to real estate objects. Real estate program complex is implemented as a modular sector-based system of legal entities that provides teamwork for staff. This system of digitalization of the technical inventory of real estate objects was tested in the field of communication-Ukrtelecom JSC, and with a small revision it was introduced at the enterprises of the railway transport-Ukrzaliznytsia.*

*Ключові слова: цифрова економіка, "аналогові доповнення-правила" структурні зрушення, об'єкти нерухомості, інвентаризація.*

*Key words: Digital economy, "analog addition-rules", structural changes, real estate objects, inventory.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Перехідна економіка України характеризується розвитком електронного середовища та інформаційних технологій.

Базовим орієнтиром для країни та її підприємств є схвалена Концепція розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018—2020 роки та затверджений План заходів щодо її реалізації [1], а, відповідно до цієї Концепції, з 5 липня 2018 року при Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України почала роботу Координаційна рада з розвитку цифрової економіки України. Концепція підтверджує що цифровізація економіки країни сприятиме її зростанню та інтеграції в єдиний цифровий ринок. У зв'язку з цим кожна галузь (підприємство) повинна приділити значну увагу розвитку цифрової економіки та її інтеграції в єдину економічну систему.

Важливою складовою розвитку цифрової економіки є формування її складових у стратегічно важливих галузях господарства, їх компаніях і підприємствах (далі — підприємства).

В якості прикладу наведемо розроблену, за участю авторів, та впроваджену на підприємствах ПАТ "Українські залізниці" сервісну модель реалізації проекту "Цифровізація проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна (земельних ділянок та розташованих на них будівель, споруд та передавальних пристроїв)". Реалізація зазначеного проекту потребує значних зусиль та єдиної методології розуміння системи проведення управлінських, організаційних та фінансових дій при проведенні технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна, для їх чіткого визначення, складання адресного переліку об'єктів нерухомого майна: будівель, споруд, передавальних пристроїв та земельних ділянок, для їх обліку, державної реєстрації, як основи формування статутного капіталу підприємства, компанії, галузі та управління. Сервісна модель реалізації зазначеного проекту є одним із сучасних механізмів, що надають змогу галузі виконувати свої функції управління нерухомим майном, інвестувати кошти в нові можливості та отримувати прибуток.

Ці процеси повинні бути проведені за єдиною методологією на всіх підприємствах галузі з застосуванням інформаційних технологій, як міцного аналогового фундаменту, який забезпечує цифрові перетворення. Для цього було розроблено "аналогове доповнення-правило", що дозволило розробити "цифрове робоче місце", яке сприяє гнучкості в методах виконання посадових обов'язків спеціалістів, стимулює їх спільну роботу та взаємодію за єдиними стандартами та технологіями, які спрямовані на запровадження в галузі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, виходу на ринок, а отриманні навички дозволяють працівникам отримати доступ до нової економіки, а потім вигідно використовувати її можливості. Експерти відзначають, що за відсутності цих "аналогових доповнень" є ймовірність зменшення надходження інвестицій в цифрові технології і саме вони є чіткою методологією для розробки і формування цифрових інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ). Саме ця методологія визначена як "аналогове доповнення—правило" для цифровізації системи проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна на підприємствах галузі залізничного транспорту.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Аналіз останніх досліджень та публікацій зарубіжних дослідників (Р. Інклар, М. Тіммер, С. Холера, А. Крімес, Т. Нібель) та вітчизняних вчених (Л. Кіт, С. Коляденко, І. Малика, В. Фіщука, С. Веретюка, В. Апалькова, Ю. Пивоварова та інших), які широко обґрунтовують основні понятійні категорії та методологічні підходи визначення базисних складових та способів впровадження в економічне середовище інструментів цифрової економіки [2—7]. Водночас у зв'язку з високим темпами трансформаційних процесів, багато аспектів цифрової економіки на рівні галузі, її структурних підрозділів, які впливають на їх економічні результати та формування цифрової економіки, залишаються не вивченими і методично не визначеними.

## МЕТА СТАТТІ

Мета статті — розкрити сутність та особливості формування окремого "аналогового доповнення-правила" як важливого елемента системи формування цифрової економіки компанії в контексті її впливу на ефективність, конкурентоспроможність та розвиток економіки.

## ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Цифрова економіка (англ. Digital economy) — економіка, що базується на цифрових комп'ютерних технологіях. Цифрову економіку також іноді називають інтернет економікою, або веб-економікою. Все частіше "цифрова економіка" переплітається з традиційною економікою, роблячи чітке розмежування між складовими. З нашої точки зору, під цифровою економікою розуміють надання послуг, виробництво, продажі і постачання продуктів як через комп'ютерні мережі, так і на основі договорів всього технологічного циклу, системи обліку, звітності та фінансів [6]. Саме формуванню цифрової економіки на підприємстві, з ув'язкою усіх технологічних, організаційно-економічних, планових та фінансових процесів, які виконують окремі служби та підрозділи на кожному технологічному етапі підприємства та в цілому галузі, присвячується дане дослідження.

Томас Месенбург у 2001 р. виділив такі три основні складові концепції "Цифрова економіка":

- підтримуюча інфраструктура (апаратне забезпечення, програмне забезпечення, телекомунікації, мережі і т.п.);

- електронний бізнес (як ведеться бізнес, будь-які процеси, які організація проводить через комп'ютерні мережі);

- електронна комерція (продаж товарів, наприклад, коли книга продається онлайн).

Цифрова трансформація актуальна для будь-якої компанії, зайнятої як реальним виробництвом товарів (робіт чи послуг) так і цифровим бізнесом. Компанії концентруються на економічних умовах в яких знаходяться і вирішують питання, як в різних умовах знайти нові бізнес-моделі і необхідні ІКТ для успішного розвитку. У цьому випадку інструменти та методи їх застосування будуть враховувати специфіку, набір технологій, які визначають цифрову трансформацію, вимоги діючих нормативно-правових документів, програми розвитку, аналіз ключових завдань цифровізації економічної системи та її складових.

Економічна система це сукупність усіх видів економічної діяльності людей у процесі їх взаємодії, спрямованої на виробництво, обмін, розподіл, споживання товарів і послуг, регулювання економічною діяльністю.

Господарська діяльність в економічній системі виявляється організованою, скоординованою тим чи іншим чином, має складну структуру, яка утворюється в процесі взаємодії окремих елементів, як-от: продуктивні сили, техніко-економічні відносини, виробничі відносини або відносини економічної власності, господарський механізм.

У ході виробництва, розподілу, обміну та споживання благ між учасниками цих процесів складаються і постійно вдосконалюються різноманітні, за своїми змістом, економічні відносини.

Структурні ланки, що утворюють різноманітні економічні системи, за своїм змістом неоднорідні. Вони поєднують у собі загальні та специфічні, основні та похідні, нові що народжуються, та вимираючі старі, перехідні та проміжні економічні форми, кожна з яких функціонує на основі спільної для всієї системи і разом з тим власної логіки розвитку.

Питання цифровізації процесів залежить від грамотна розробленого економічного та технологічно-методичного забезпечення того процесу який потрібно реалізувати а також від навчання спеціалістів [7].

"Аналогове доповнення-правила", проведення системи технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна — це систематизоване методологічне забезпечення, яке передбачає повний комплекс робіт з інвентаризації об'єктів нерухомого майна та земельних ділянок по єдиним для галузі розробленим вхідним та вихідним реєстраційним формам для автоматизації процесу створення, актуалізації і формування Переліку об'єктів нерухомого майна та правостановлюючих документів на них, як основи створення Реєстру нерухомого майна та внесення до статутного капіталу та бухгалтерського обліку [8].

Інвентаризації, за цією методологією, підлягають: земельні ділянки, будівлі виробничого, не виробничого, соціально-культурного, оздоровче-спортивного, житлового призначення; незавершене будівництво (субрахунки 1511-1512); споруди, передавальні пристрої, документи, які підтверджують права на нерухоме майно та земельні ділянки.

Комплекс робіт даного "аналогового доповнення — правила" розроблений та запроваджений на прикладі підприємств залізничного комплексу України як важливого стратегічного об'єкта. Слід визначити, що це вже друга, більш удосконалена методологія — "аналогового доповнення-правила". Перша була запроваджена при реформуванні підприємств "Укртелекому" [9], але у зв'язку зі змінами фінансової звітності та запровадженням нового Закону України по бухгалтерському обліку [10], в діючу систему внесені зміни які, чітко дозволяють вести єдину систему обліку, аналізу, управління об'єктами нерухомого майна на рівні галузі, підприємства, структурних підрозділів, організацій, а також проводити щорічну технічну інвентаризацію об'єктів нерухомого майна (земельних ділянок і розташованих на них будівель, споруд, передавальних пристроїв).

Ці "Аналогові доповнення-правила" передбачають проведення комплексу підготовчих робіт, до складу яких входять:

- передача підприємствам на електронних носіях "аналогового доповнення-правила" та проведення навчання спеціалістів всіх рівнів методам виконання робіт;
- визначення дати проведення технічної інвентаризації;

- підготовка наказу по галузі про проведення технічної інвентаризації на визначену дату, створення Центральної інвентаризаційної комісії (далі ЦІК) та затвердження її складу;

- підготовка наказів по підприємствам про проведення інвентаризації на визначену дату та створення Головних інвентаризаційних комісій (далі ГІК), інвентаризаційних комісій (далі ІК) відокремлених структурних підрозділів, організацій та установ (юридичних осіб), робочих інвентаризаційних комісій (далі РІК);

- проведення керівництвом, спільних робочих нарад із членами ГІК та ІК з питань методології проведення інвентаризації об'єктів нерухомого майна, земельних ділянок і документів, що підтверджують на них права, забезпечення комісії необхідними методичними матеріалами;

- проведення головою інвентаризаційної комісії інструктажу із членами робочих інвентаризаційних комісій. Забезпечення робочих інвентаризаційних комісій необхідними типовими цифровими формами первинної облікової документації з інвентаризації об'єктів нерухомого майна, земельних ділянок і прав на них;

- служби з управління майновими та земельними ресурсами організують постійні консультації, здійснюють методологічний супровід проведення робіт з інвентаризації об'єктів нерухомого майна, постановки його на облік та управління [8].

При проведенні технічної інвентаризації комісією перевіряється:

- наявність і стан будівель, споруд, передавальних пристроїв і земельних ділянок, на яких вони розташовані;

- наявність документів, що підтверджують право власності на будівлі та споруди, а саме: свідоцтва про право власності, витяги про реєстрацію прав власності на нерухоме майно, технічних паспортів;

- наявність державних актів на право власності (право постійного користування) земельною ділянкою;

- наявність сервітутів;
- наявність інших правостановлюючих документів на об'єкти нерухомого майна та земельні ділянки.

ГІК під час проведення інвентаризації проводять перевірку якості проведення інвентаризації робочими інвентаризаційними комісіями (РІК) та інвентаризаційними комісіями підприємств, відокремлених структурних підрозділів (перевіряється до 15 відсотків об'єктів обліку по яким провадиться інвентаризація).

При виявленні об'єктів, що не прийняті на облік, об'єктів, про які в документах, що їх характеризують, є недостовірні дані, комісія включає в інвентаризаційний опис правильні дані й технічні показники за цими об'єктами, і особливо перевіряє права на ці об'єкти.

Документальне оформлення підприємствами та структурними підрозділами результатів інвентаризації та надання інформації до АС "Технічна інвентаризація" чітко регламентоване правилами [8].

Саме за результатами технічної інвентаризації комісіями складаються інвентаризаційні описи (на папері). За результатами цієї інвентаризації кожним підприємством формуються вхідні документи, відповідно до вимог "Вхідна інформація" які надходять до АС "Технічна інвентаризація". Після завантаження до бази даних АС "Технічна інвентаризація" наданої інформації, формуються переліки, зведені акти та розшифровки до них, зв'язальні відомості. Підприємства, організації та структурні підрозділи Укрзалізничці отримують усі вихідні документи з АС "Технічна інвентаризація" через мережу Intranet. Одержані вихідні документи спеціалісти перевіряють на відповідність інвентаризаційним описам, зв'язують певні показники з бухгалтерською звітністю та коригують, за необхідності, відповідну вхідну інформацію АС "Технічна інвентаризація".

Після завершення актуалізації інформації підприємства та структурні підрозділи повторно отримують переліки, зведений акт і розшифровку до нього, ці документи підписують керівники й передають до інвентаризаційних комісій за підпорядкуванням. Підприємства, за графіком, отримують із АС "Технічна інвентаризація", через мережу Intranet, Реєстраційні картки на земельні ділянки та об'єкти нерухомого майна, незавершеного будівництва, що розташовані на них.

Підприємства та структурні підрозділи перевіряють усі дані, отримані з АС "Технічна інвентаризація" та внесені дані в Реєстраційні картки на земельні ділянки та об'єкти нерухомого майна. При виявленні неточності чи помилок у Реєстраційних картках, вносяться зміни та доповнення

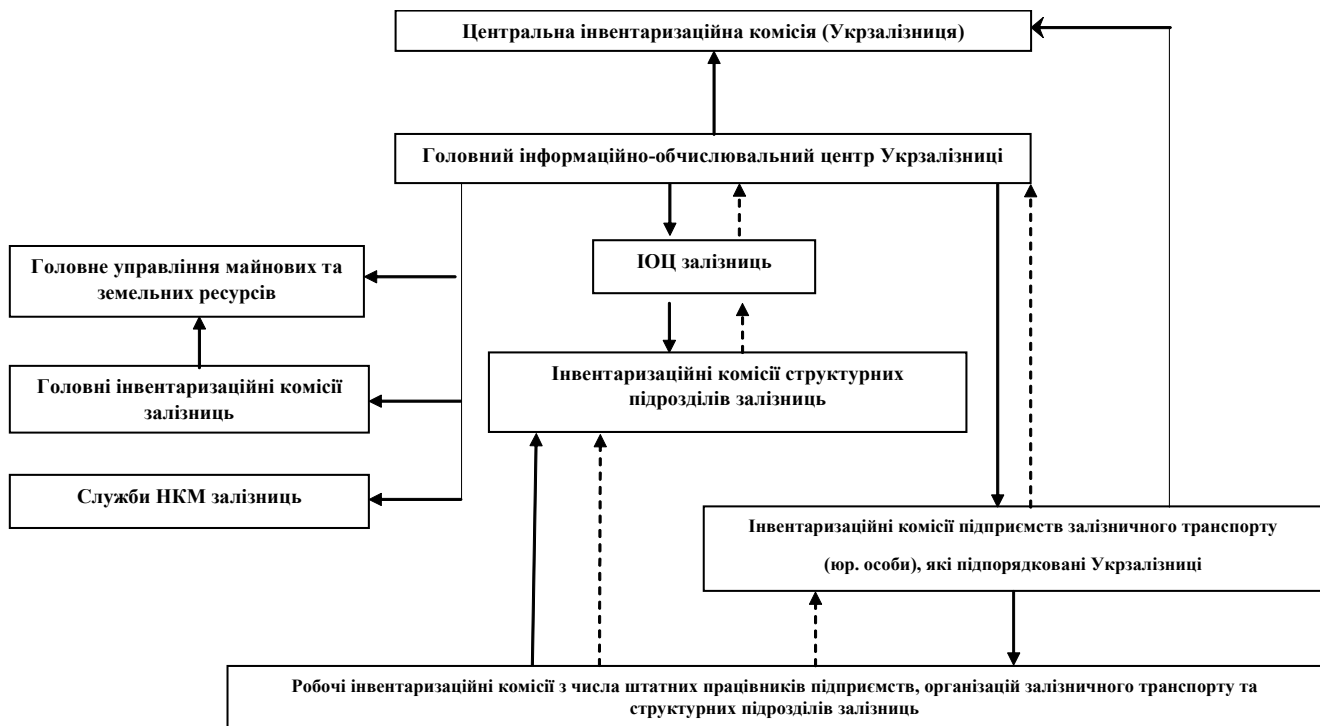


Рис. 1. Схема проходження документів з інвентаризації майна

до бази даних АС "Технічна інвентаризація". Реєстраційні картки з правильно внесеними даними підписують відповідальні особи, передають на збереження на підприємства балансоутримувача і використовують в управлінському обліку (бухгалтерами, юристами, економістами, технічними службами, службами управління майном).

У результаті проведення технічної інвентаризації можуть виникати відхилення, зокрема: нестачі та надлишки. За такими відхиленнями необхідно з'ясувати причини та прийняти відповідні рішення.

В інвентаризаційних описах обов'язково наводяться дані про дату придбання чи спорудження, не відображених у бухгалтерському обліку, будівель, споруд. Виявлені в інвентаризаційних описах об'єкти нерухомого майна як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку, заносяться до звіряльної відомості, яка отримується з АС "Технічна інвентаризація". "Відомість результатів інвентаризації" складається підприємствами без застосування АС "Технічна інвентаризація" відповідно до Інструкції № 69.

В "аналогові доповненні-правилах" чітко відображена система документального оформлення інвентаризаційними комісіями результатів інвентаризації.

Інвентаризаційні комісії складають протоколи інвентаризації, готують акти інвентаризації нерухомого майна та накази про результати інвентаризації.

Керівник підприємства затверджує протоколи інвентаризаційної комісії, приймає відповідні рішення за результатами інвентаризації та видає наказ про зарахування на баланс об'єктів нерухомого майна, які виявлені під час проведення інвентаризації. Інвентаризаційні комісії відокремлених структурних підрозділів залізниць готують протоколи, які подають до головних інвентаризаційних комісій. Головні інвентаризаційні комісії (юридичні особи) готують протоколи та подають їх до Центральної інвентаризаційної комісії. Інвентаризаційні комісії підприємств та організацій (юридичних осіб) готують протоколи та подають їх до Центральної інвентаризаційної комісії. Це забезпечує реалізацію наскрізної системи обліку, яка показана на рисунку 1. У підсумку про кожний об'єкт обліку буде одержана комплексна інформація. Актуалізація інформації надасть прозору систему для управління нерухомим майном.

Після завершення технічної інвентаризації відповідальні особи, призначені керівниками структурних підрозділів, відображають результати проведеної інвентаризації у реєстрах аналітичного бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Результати технічної інвентаризації, завантажені до бази даних АС "Технічна інвентаризація", використовуються для формування Реєстраційних карток на земельні ділянки та розташовані на них об'єкти нерухомого майна і незавершеного будівництва.

Реєстраційні картки на земельні ділянки, об'єкти нерухомого майна, об'єкти незавершеного капітального будівництва — це цифрова економічна інформаційна основа Переліку нерухомого майна (будівель, споруд, передавальних пристроїв, розташованих на конкретних земельних ділянках за точно вказаними адресами), яка є основою оформлення прав на нерухоме майно, включення його до статутного капіталу та звітності (баланс, фінансовий звіт) [9].

Результати інвентаризації, Реєстраційні картки на земельні ділянки та об'єкти нерухомого майна, створений Перелік нерухомого майна та земельних ділянок, використовують спеціалісти різних служб, керівники підприємств та організацій, бухгалтерії підприємств, установ та організацій галузі, її підрозділи, галузеві службами, Головні управління для управлінського обліку майна та земельних ділянок, прийняття управлінських рішень і в повсякденній діяльності. Ці матеріали є основою формування програмного комплексу "Нерухомість" який складається з наступних комплексів цифрових автоматизованих процедур корпоративного обліку і управління нерухомим майном (як автономної системи та як підсистеми в інформаційній системі галузі):

1. Прийняття рішення про будівництво до складу яких входять системи "Проектні роботи; Будівництво; Експлуатація";
2. Формування нерухомого майна (далі НМ) у державному кадастрі.
3. Державна реєстрація прав на об'єкти НМ.
4. Прийняття рішення про продаж об'єктів НМ до складу яких входять системи "Продаж; Реєстрація угоди".
5. Ліквідація, зняття з корпоративного обліку об'єктів НМ.

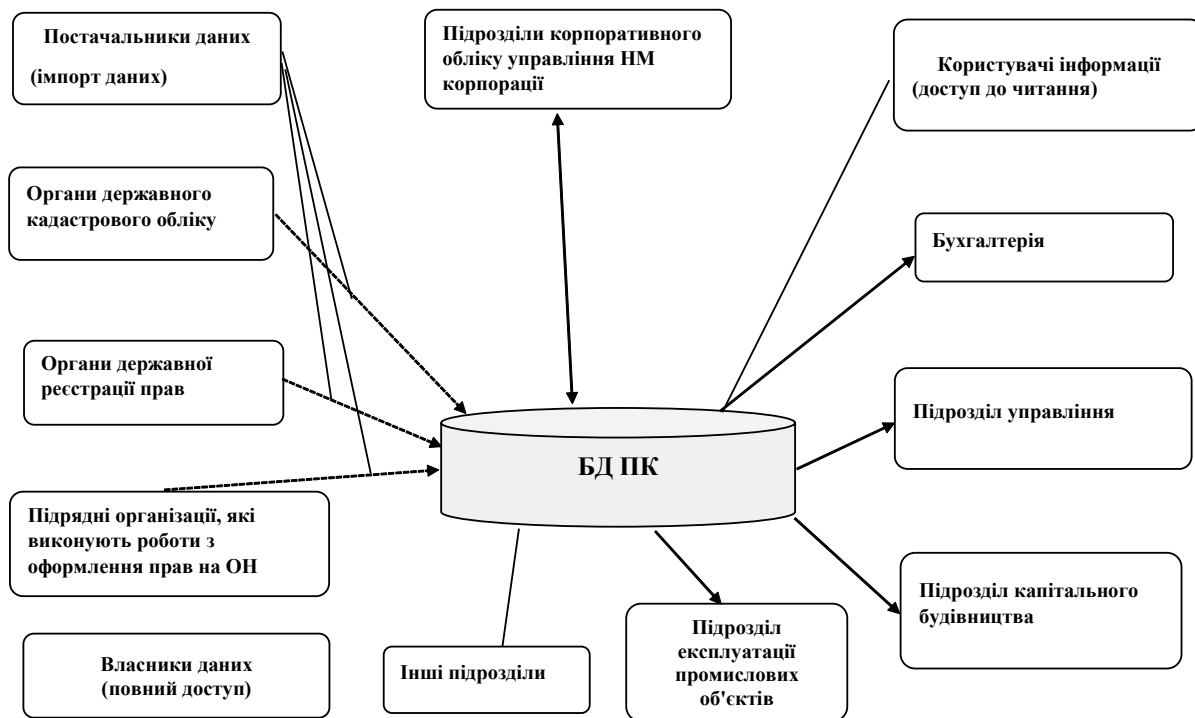


Рис. 2. Автоматизація процедур корпоративного обліку і управління нерухомим майном

Програмний комплекс "Нерухомість" (далі ПК) проводить автоматизацію процедур інвентаризації, постановки на кадастровий облік та формує систему реєстрації прав на об'єкти нерухомого майна.

ПК "Нерухомість" реалізовано як модульну галузеву розподілену по юридичним особам систему, яка забезпечує колективну роботу персоналу. Сама територіально розподілена система автоматизації процедур корпоративного обліку і управління нерухомим майном наведено на рисунку 2, а система формування реєстрації прав на об'єкти нерухомого майна на базі програмного комплексу "Нерухомість", та архітектура ПК "Нерухомість" на рисунку 3 і включає дві складові:

— набір модулів, які забезпечують ведення семантичних даних (ієрархія об'єктів-майнові відносини; ієрархія суб'єктів; виробничі відносини; ієрархія майна; ієрархія засобів виробництва, адресна система, документи на права на об'єкти нерухомого майна та ін.).

— ГІС-компоненти, які забезпечують функції роботи з графічними об'єктами (обзорі картографічні матеріали, графічні образи об'єктів нерухомого майна та інші).

## ВИСНОВКИ

Глобальний цифровий простір динамічно розвивається. Цифрова економіка виступає ефективною основою розвитку системи державного управління, економіки держави, галузі та її компаній та підприємств.

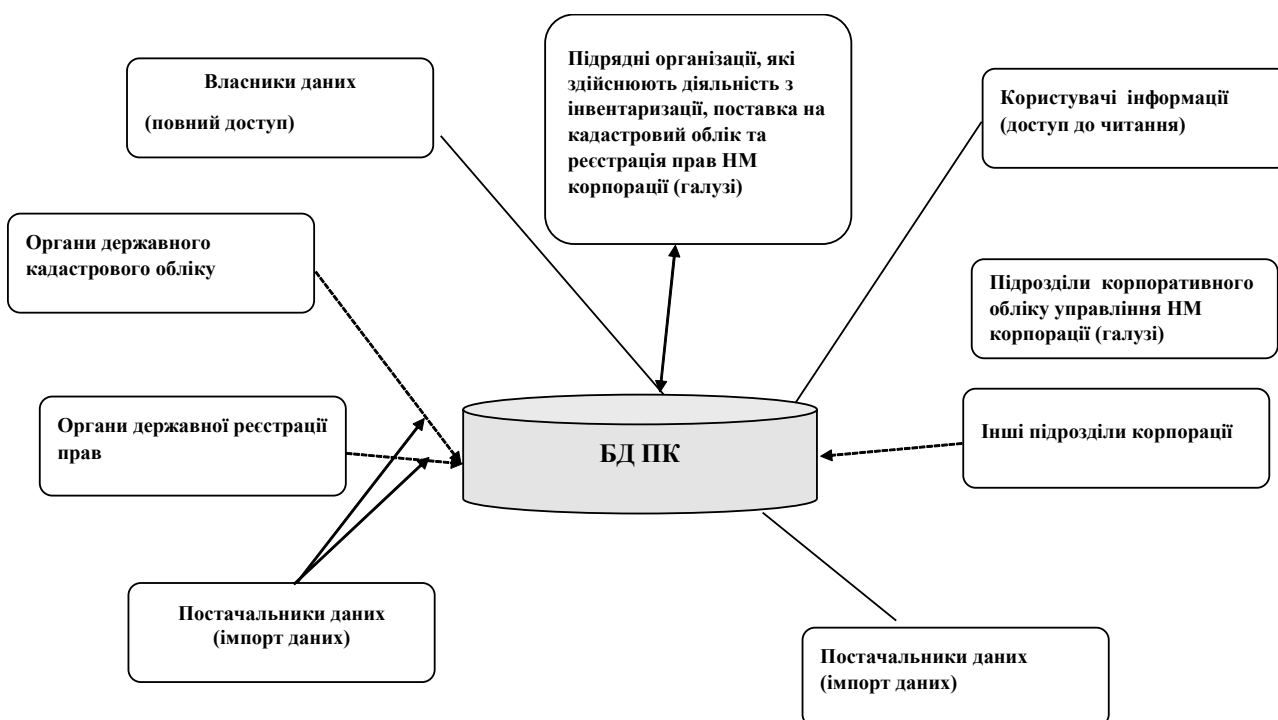


Рис. 3. Система формування реєстрації прав на об'єкти нерухомого майна



Для успішного розвитку цифрової економіки в Україні є всі умови: кадри, виробництво, формується державна програма, яка повинна стимулювати розвиток цифрової економіки підприємств, тому що без чіткої системи цифровізації підприємств не можлива ця робота в державі.

Досвід "Укрзалізниці" та "Укртелекому", які мають свої програми і багато років їх розробляють та використовують, формують необхідні професійні навички у спеціалістів всіх сфер діяльності на основі затверджених "аналогових доповнень-правил".

Сервісна модель реалізації проекту "Цифровізація проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна" є однією із сучасних механізмів, що надають змогу галузі та її підприємствам виконувати свої функції, інвестувати кошти в нові можливості та отримувати прибуток. Цифрова економіка базується на інформаційно-комунікаційних та цифрових технологіях, які мають стрімкий розвиток та поширення яких впливає на традиційну економіку. Внаслідок цього вона трансформується від такої, що споживає ресурси до економіки, що створює ресурси.

Розроблені, затверджені наказом та прийняті до впровадження концептуальні положення, служать основою цифрової економіки, яка запроваджена в галузі та на її підприємствах для створення організаційного механізму управління економікою, яка є інструментом для прийняття планових рішень та забезпечення мінімальних витрат при реалізації програми "Управління нерухомим майном".

## Література:

1. КМУ. Розпорядження від 17 січня 2018 р. №67-р "Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018—2020 роки та затвердження Плану заходів щодо її реалізації". — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Фіщук В. Цифрова економіка — це реально / В. Фіщук / Новое время. Бизнес. 18.04.2017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://biz.nv.ua/ukr/>
3. Коляденко С. В. Цифрова економіка: передумови та етапи становлення в Україні і у світі / С.В. Коляденко // Економіка. Фінанси. Менеджмент. — 2016. — № 6. — С. 105—112.
4. Веретюк С. М. Визначення пріоритетних напрямків розвитку цифрової економіки в Україні / С.М. Веретюк, В. Пілінський // Наукові записки Українського науково-дослідного інституту зв'язку. — 2016. — № 2 (42). — С. 51—58.
5. Апалькова В.В. Концепція розвитку цифрової економіки в Євросоюзі та перспективи України / В.В. Апалькова // Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Менеджмент інновацій", 2015. — Випуск 4. — С. 9—18.
6. Олійник Г.Ю. Управління нерухомістю: теорія, принципи, практика, концепція єдиного банку даних: монографія / Г.Ю. Олійник, В.А. Ільяшенко, М.М. Ониськів. — К., Логос-2015. — 325 с.
7. Воробієнко П.П. Перехідна економіка: теорія та практика: монографія / Воробієнко П.П., Лозова Т.І., Олійник Г.Ю. — Одеса: ОНАЗ ім. О.С. Попова, 2018. — 272 с.
8. Лозова Т. І. Порядок проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна та земельних ділянок залізничного транспорту. — К.: ДЕТУТ, 2017. — 194 с. (Затверджено наказом Укрзалізниці № 710-Ц від 16.12.2017 р.)
9. Приватизація, інвестиції та фондовий ринок: правові засади та практика. У 4-х т. / За заг. ред. С.О. Довгого та В.М. Литвина. Т. 1: Передприватизаційну підготовка та корпоративне управління у відкритих акціонерних товариствах (на прикладі ВАТ "Укртелеком") / В.В. Васильєв, Т.І. Лозова. — К.: Укртелеком, 2001. — 776 с.

10. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" із змінами, внесеними згідно з Законами №2164-19 від 05.10.2017, ВВР, 2017, №44 ст.397. <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/996-14/print>

11. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013р. №433. <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/996-14/print>

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджені наказом Міністерства Фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/996-14/print>

## References:

1. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On Approval of the Concept for the Development of the Digital Economy and Society of Ukraine for 2018-2020 and approval of the Action Plan for its implementation"", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 10 Jan 2019).
2. Fischuk, V. (2017), "The digital economy is real", *Novoe vremja*, [Online], available at: <https://biz.nv.ua/ukr/experts/tsifrova-ekonomika-tse-realno-1001102.html> (Accessed 10 Jan 2019).
3. Koliadenco, S.V. (2016), "Digital economy: preconditions and stages of formation in Ukraine and in the world", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment*, vol. 6, pp. 105—112.
4. Veretiuk, S.M. (2016), "Determination of the priority directions of the development of the digital economy in Ukraine", *Naukovi zapysky Ukrain's'koho naukovo-doslidnoho instytutu зв'язку*, vol. 2, pp. 51—58.
5. Apal'kova, V.V. (2015), "Concept of the development of the digital economy in the European Union and prospects of Ukraine", *Visnyk Dnipropetrovs'koho universytetu. Seriya "Menedzhment innovatsij"*, vol. 4, pp. 9—18.
6. Olynyk, G. Ilyashenko, V.A. and Onyskov, M.M. (2015), *Upravlinnia nerukhomosti: teoriia, pryntsyipy, praktyka, kontsepsiia i edyno i edynoho banku danykh* [Real Estate Management: Theory, Principles, Practice, Concept of a Single Database], Logos, Kyiv, Ukraine.
7. Vorobienko, P.P. Lozova, T.I. and Olynyk, G.Yu. (2018), *Perekhidna ekonomika: teoriia ta praktyka* [Transition Economics: Theory and Practice], ONAT named after A.Popov, Odesa, Ukraine.
8. Lozova, T. I. (2017), *Poriadok provedennia tekhnichnoi inventaryzatsii ob'iektiv nerukhomoho majna ta zemel'nykh dilianok zaliznychnoho transportu* The procedure for conducting technical inventory of real estate objects and land plots of railway transport, Derzhavnyj ekonomiko-tekhnolohichnyj universytet transport, Kyiv, Ukraine.
9. Dovyj, S.O. Lytvyn, V.M. Lozova, T.I. and Vasyli'iev, V.V. (2001), *Pryvatyzatsiia, investytsii ta fondovyj rynek: pravovi zasady ta praktyka. Peredpryvatyzatsijna pidhotovka ta korporatyvne upravlinnia u vidkrytykh aktsionerkykh tovarystvakh (na prykladi VAT "Ukrtelekom") Privatization, Investments and the Stock Market: Legal Basis and Practice. Pre-privatization training and corporate governance in open joint-stock companies (for example, Ukrtelecom, Ukrtelekom, Kyiv, Ukraine.*
10. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), *The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"*, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 10 Jan 2019).
11. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Methodical recommendations for filling out forms of financial reporting", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/996-14/print> (Accessed 10 Jan 2019).
12. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "National Accounting Standard (Standard) 1 "General Requirements for Financial Statements", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/996-14/print> (Accessed 10 Jan 2019).

Стаття надійшла до редакції 15.01.2019 р.

*З. П. Двуліт,*  
*д. е. н., доцент, професор кафедри зовнішньоекономічної та митної діяльності,*  
*Національний університет "Львівська політехніка", м. Львів*  
*Х. С. Передало,*  
*к. е. н., доцент, доцент кафедри зовнішньоекономічної та митної діяльності,*  
*Національний університет "Львівська політехніка", м. Львів*  
*Р. Б. Тиліпська,*  
*студент, Національний університет "Львівська політехніка", м. Львів*  
*Р. М. Терно,*  
*студент, Національний університет "Львівська політехніка", м. Львів*  
*Р. І. Стибель,*  
*студент, Національний університет "Львівська політехніка", м. Львів*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.10

## КРИПТОВАЛЮТА: СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ

*Z. Dvulit,*  
*Doctor of Economics Associate Professor, Professor of the Department*  
*of Foreign Economic and Customs Activities, Lviv Polytechnic National University, Lviv*  
*Kh. Peredalo,*  
*Doctor of Philosophy in Economics, Associate Professor of the Department*  
*of Foreign Economic and Customs Activities, Lviv Polytechnic National University, Lviv*  
*R. Tylipska,*  
*student of the Lviv Polytechnic National University, Lviv*  
*R. Terno,*  
*student of the Lviv Polytechnic National University, Lviv*  
*R. Stubel,*  
*student of the Lviv Polytechnic National University, Lviv*

### CRYPTOCURRENCY: STATE AND TRENDS OF DEVELOPMENT

*У статті розглянуто поняття "криптовалюта", обґрунтовано популярність цього нового виду фінансового інструменту на економічному просторі, виокремлено основні особливості криптовалюти як одного з виду віртуальних грошей та її вплив на економічну систему. Виокремлено такі ключові особливості криптовалюти: обмін на товари або послуги; обмін на класичну валюту; оплата товарів та послуг; мінімальний рівень неможливості викрадення; платежі, швидкі і прямі транзакції; інвестиційний актив; розвиток бізнесу на криптовалюти.*

*Наведено переваги та недоліки криптовалюти та особливості її використання. Звернено увагу на Bitcoin, основний вид криптовалюти, який використовується в світі, та проаналізовано динаміку його курсу по відношенню до долара США. Розглянуто питання легалізації криптовалюти в окремих країнах, зокрема, в Україні. Визначено основні вимоги використання криптовалюти при її легалізації. Зосереджено увагу на українському законопроекті щодо порядку узаконення криптовалюти, що планується реалізувати в два етапи. Зроблено висновок про відсутність єдиної думки щодо подальшої стратегії розвитку криптовалюти в світі, її легалізації та законності використання. Наведено бачення щодо подальших тенденцій застосування криптовалюти у повсякденному житті та бізнес-середовищі. Проведено дослідження за проблемою розвитку ринку криптовалюти дозволило виокремити такі тенденції розвитку: нешвидке впровадження електронних грошей в усі сфери життя суспільства; можливість придбання усе більше товарів і послуг за крипто валюту; доповнення ринку фінансових послуг як новий платіжний інструмент та вид інвестиційних активів, не замінюючи при цьому в найближчі роки, класичні банківські операції; зниження рівня анонімності при використанні криптовалюти, що буде зумовлено більшою її популярністю; поширення легітимності криптовалюти у більшості державах світу; стабілізація курсу криптовалюти через 5—10 років; закріплення позицій Bitcoin як основної криптовалюти та поява нових, які досягатимуть масштабів Bitcoin.*

*In the article the concept of "cryptocurrency" is considered, the popularity of this new type of financial instrument in the economic space is substantiated, the main features of cryptocurrency as one of the types of*

*virtual money and its influence on the economic system are distinguished. The following key features of cryptocurrency are outlined: exchange for goods or services; exchange for classical currency; payment of goods and services; the minimum level of impossibility of theft; payments, quick and direct transactions; investment asset; business development on cryptocurrency.*

*The advantages and disadvantages of cryptocurrency and the features of its use are given. The focus is on Bitcoin, the main type of cryptocurrency used in the world, and analyzed the dynamics of its course against the US dollar. The issue of legalization of cryptocurrency in some countries, in particular, in Ukraine, is considered. The basic requirements for using of cryptocurrency products during its legalization are defined. The attention is focused on the Ukrainian draft law on the procedure for legalization of cryptocurrency, which is planned to be implemented in two stages. It was concluded that there is no consensus on the further development of cryptocurrency in the world, its legalization and legality for using. The article presents a vision of further trends in the use of cryptocurrency in everyday life and business environment. The conducted research on the problem of development of the cryptocurrency market allowed to distinguish the following trends of its development: the rapid introduction of electronic money in all spheres of society; possibility to purchase more and more goods and services for cryptology; the addition of the financial services market as a new payment instrument and the type of investment assets, while not replacing in the coming years, classical banking operations; decrease the level of anonymity with the use of cryptocurrency, which will be conditioned by its greater popularization; the spread of criminological legitimacy in most countries of the world; stabilization of the crypt-exchange rate in 5—10 years; fixing Bitcoin's position as the main cryptocurrency and the emergence of new, reaching Bitcoin scales.*

*Ключові слова: криптовалюта, Bitcoin, віртуальна валюта, електронні гроші, легалізація.  
Key words: cryptocurrency, Bitcoin, virtual currency, electronic money, legalization.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У процесі стрімкого розвитку інформаційних технологій щодня з'являються нові інструменти управління економікою, до яких можна віднести й електронні гроші. Економіка більшості країн удосконалюється та розвивається, а люди знаходяться у вічному пошуку кращого та зручнішого. Це і зумовило появу на ринку аналогу традиційних валют — криптовалюти.

Криптовалютою називаються цифрові гроші, які зашифровані і захищені за допомогою спеціальних алгоритмів, що діють незалежно від центрального банку [1]. Головна відмінність криптовалюти від інших електронних грошей — це анонімність користування нею та абсолютна децентралізація. Серед низки різних криптовалют найпоширенішою є Bitcoin.

Слід зазначити, що світова економіка сьогодні переживає "епоху криптовалютного регулювання". Деякі країни світу її вже легалізували та офіційно використовують. Щодо України, то хоча уряд поки що офіційно не визнав її легальною, але наша країна входить до десятки країн світу за чисельністю користування електронною валютою. За даними [2] кожного дня розмір торгів криптовалютою, використовуючи гривні, наближуються до 1.9 млн \$. Зазначимо також, що багато урядовців України також повірили у прибутковість Bitcoin, наявність криптовалют яких згадується у їх податкових деклараціях [4].

Беручи до уваги популяризацію криптовалюти у світі як абсолютно нового, інноваційного платіжного інструменту XXI ст. та активне використання Bitcoin та інших видів криптовалют, питання розвитку та застосування цього платіжного засобу в Україні та світі потребують подальших досліджень.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідження поняття "криптовалюта" розпочалося ще з 1980-х рр. минулого століття. Однак воно і на-

далі залишається для багатьох новим у розумінні та недостатньо дослідженим. Історії розвитку та функціонування криптовалют присвячені праці багатьох економістів, науковців та вчених, а саме: М. Свон [5], А. Тапскотт, Д. Тапскотт [6], П. Вінья та М. Кейсі [7], Ю. Лю та О. Цівінські [8], С. Хабер та В. Скотт Сторнетта [9], І. Шнабель та Г. Шін [10] та інші.

Криптовалюти, незважаючи на свою популярність лише у вузькому колі, все більше набувають ваги в економічному середовищі, стають одним з головних активів майбутнього та привабливим об'єктом інвестицій. Станом на 3 вересня 2018 р. загальна капіталізація криптовалюти становила 705 млрд \$, а капіталізація Bitcoin станом на 20 жовтня 2018 р. — 112 млрд \$. Вартість одного Bitcoin рівна 6492.19 \$.

Інвестування у криптовалюту для багатьох осіб стало успішним проектом. Першими статус "Bitcoin-мільярдери" набули американські бізнесмени Кемерон і Тайлер Вінкловосси після того, як у 2013 р. скупивши 1% усіх Bitcoin, їхня інвестиція примножилася у 100 разів [14].

Американський журнал Forbes 6 лютого 2018 р. склав рейтинг найбагатших людей світу, які заробили статки на криптовалюті. Перше місце в рейтингу зайняв Кріс Ларсен, співзасновник платформи Ripple, яка створила криптовалюту XRP. Статки Кріса Ларсена досягли 7,5—8 млрд \$. Наступним у рейтингу зазначено співзасновника Ethereum Джозефа Любліна (1—5 млрд \$), третім — засновника китайської криптобіржі Binance Чанпена Чжао (1,1—2 млрд \$). Четверте місце посіли брати Вінкловосси, їхні статки оцінюють у 900 млн — 1,1 млрд \$ [3].

Однак вже виникають тривожні питання щодо існування криптовалют. Так, експерт фінансової компанії "Nomura" Дж. Рочестер вважає, що в скорому часі світ може опинитися на порозі криптовалютної кризи, у зв'язку з тим, що операції пов'язані з електронними грошима потребують великої кількості електроенергії [17].

Таблиця 1. Переваги та недоліки використання криптовалюти

Переваги	Недоліки
Відкритий код криптовалюти	Відсутність гарантій збереження електронних гаманців
Безмежні можливості транзакцій	Небезпека втрати ключа до криптовалюти
Відсутність інфляції	Нестабільність курсу криптовалюти
Анонімність користування	Залежність курсу від попиту
Децентралізація	Можливі негативні дії з боку національних регуляторів
Відсутність комісії	Втручання хакерів
Рівні умови використання між користувачами	Проблематичність повернення у разі помилкового переводу валюти
Незалежність від економіки держав	Недовіра користувачів
Захищеність даних від зовнішніх загроз	

Економіст Євген Невмержицький пояснює, що істинними грошима, станом на зараз, є тільки ті умовні одиниці, які випускаються центральними банками держав. На його думку, така валюта пробує виконувати таку саму роль, що й звичайна валюта: бути загальним фінансовим посередником. Але криптовалюта — це не гроші. Економіст зазначив: "Якщо весь світ домовиться вважати криптовалюту заміною долару — це дійсно статеться. Однак дані шанси дорівнюють нулю" [16].

Попри велику увагу вчених до криптовалюти, думки і твердження щодо її функціональної значимості і надалі характеризуються різноманітністю. На сьогодні залишаються невизначеними питання щодо можливості регулювання криптовалюти та застосування її в інтересах держави. Більшість вчених, економістів та урядовців ще не дійшли до єдиного висновку щодо механізмів узаконення криптовалюти.

## ЦІЛІ СТАТТІ

Цілями статті є наведення причин виникнення криптовалюти у економічному просторі, аналізування сучасного стану її використання у світовій спільноті, визначення особливостей криптовалюти, її переваг та недоліків, охарактеризування подальших тенденцій її застосування у повсякденному житті та бізнес-середовищі.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Історія виникнення криптовалюти пов'язана з відсутністю швидкого способу проводити анонімні платежі з високим рівнем захищеності. З 1990 р. для забезпечення конфіденційності платежів почала використовуватись криптографія. Після того, як з'явилась криптовалюта, проблема анонімності була вирішена.

Фактичним та реальним роком народження криптовалюти є 2009 р. Саме тоді почали користуватись пер-

шою та найвідомішою криптовалютою — Bitcoin [11]. Станом на 20 жовтня 2018 р., у світі існує вже більше тисячі криптовалют і їх кількість зростає надалі. Збільшення кількості криптовалют пов'язане з тим, що вона, безумовно, може конкурувати та бути альтернативою звичним грошам.

На основі проведеного аналізування були виокремлені такі ключові особливості криптовалюти:

- 1) обмін на товари або послуги;
- 2) обмін на класичну валюту;
- 3) оплата товарів та послуг;
- 4) мінімальний рівень неможливості викрадення;
- 5) платежі, швидкі і прямі транзакції;
- 6) інвестиційний актив;
- 7) розвиток бізнесу на криптовалюті.

Хоча криптовалюта є новим видом валюти, їй притаманні низка переваг та недоліків. Узагальнення праць науковців та практиків дало змогу виокремити основні з них, які систематизовані у таблиці 1.

З таблиці 1 видно, що використання криптовалюти передбачає як і позитивні сторони, так і ризики користування нею. Досліджуючи динаміку курсу Bitcoin до долара США за період жовтень 2017 — жовтень 2018 рр. (рис. 1), нами зроблено висновки, що прогнозувати курс криптовалюти є досить складно, оскільки він зумовлений факторами, які до кінця ще не є дослідженими.

За даними рисунка 1, курс Bitcoin (BTC) станом на 16 грудня 2017 р. досягнув свого максимального розміру за всю історію існування криптовалюти. Того дня курс становив 19292,10 дол. / BTC. У цей період, чимало людей, які володіли Bitcoin, мали змогу отримати великі прибутки за рахунок продажу електронної валюти. Після різкого підвищення курсу BTC вартість валюти пішла на спад, основною причиною якого вважають зниження інтересу до криптовалюти та хакерські втручання



Рис. 1. Динаміка курсу Bitcoin до долара США за період жовтень 2017— жовтень 2018 рр.

ня. На думку засновника DataTrek Research Н. Коласа [15], для відновлення уваги до Bitcoin необхідна нова інтрига.

Спрогнозувати курс криптовалюти, насправді, вкрай важко. Зараз поріг входження на ринок електронних грошей вважається сприятливим, оскільки ціни багатьох монет сильно зменшились. Водночас існуючі прогнози та очікування наступного зростання криптовалюти носять вкрай неточний характер. До всіх вкладень потрібно підходити з максимальною обережністю, оскільки цифрові активи не просто так називають високоризиковими.

Питання доцільності купівлі та використання електронної валюти є достатньо спірним. Більшість країн ще не визначились з тим, чи варто регулювати та контролювати криптовалюту, і якщо так, то яким чином.

У Росії, наприклад, вже підготували декілька законопроектів про легалізацію криптовалют, проте жоден ще не є затвердженим.

У Білорусі криптовалюту легалізували ще у 2017 р. Вона навіть отримала назву податкового раю для криптовалют. Проте хоча минув майже рік з моменту утворення цього закону, однак, як виявилось, суттєвих змін, пов'язаних із легалізацією електронних грошей, не відбулось. У банках лише можна продати, купити, перевести в готівку або обміняти криптовалюту. Банк всього лише дає можливість без сплати податків в Білорусії брати участь в торгівлі ф'ючерсними Bitcoin. Криптовалютні банкомати так і не з'явилися, криптовалютні біржі не набули розвитку. Головною причиною такого невдалого узаконення криптовалюти є те, що закони цієї країни зобов'язують криптобіржі розкривати дані про кінцевих власників, що суперечить самій суті ідеї криптовалюти [12].

Великобританія є однією з країн, яка має найбільш сприятливе і комфортне законодавство для користування криптовалютою та використання її для бізнесу. Вона активно підтримує нові проекти та стартапи, які пов'язані з електронними грошима.

У США Bitcoin розглядається як фінансовий актив та як засіб для інвестування. США є країною, де найбільш зручно у світі користуватись криптовалютою. Це пов'язано також з тим, що ця держава за кількістю встановлених Bitcoin — банкоматів займає перше місце в світі, друге — Канада.

У Німеччині криптовалюта згідно із законом є фінансовим інструментом, а точніше формою "приватних грошей", які можуть бути оподатковані.

В Японії, з квітня 2017 р., криптовалюта є офіційним платіжним інструментом, отримавши статус валюти.

Китай досить негативно налаштований до електронної валюти. У Пекіні та Шанхаї наказали припинити торгівлю криптовалютою. В Народному банку Китаю вважають, що жити Bitcoin залишилося зовсім недовго. Південна Корея також планує заборонити криптовалюту в своїй країні.

Нині у світі вже є чотири країни, де за використання криптовалюти можна потрапити до в'язниці. Такими країнами є: Непал, Болівія, Бангладеш, Алжир.

В Україні, станом на зараз, не існує однозначної думки щодо правового становища криптовалюти. Уряд України більш схильний до легалізації криптовалюти. На сьогодні вже є розроблений законопроект, відповідно якого узаконення криптовалюти відбуватиметься у два етапи. Перший — впродовж 2018—2019 рр. У цей період заплановано затвердити правовий статус криптовалют та суб'єктів господарювання, що надають послуги з обміну. Також планується вивчення тенденцій та аналізування проблем ринку криптовалют.

На другому етапі, який передбачається до реалізації у 2020—2021 рр. запропоновано визначити зберігачів віртуальних валют. Зберігачами будуть особи, які для захисту приватної інформації від імені своїх клієнтів, надаватимуть послуги. Проблемою є і те, що у крипто-

валюти станом на сьогодні залишається незрозумілий статус: чи то ресурс, чи то майно, чи просто гроші.

У проекті Закону [13] пропонують ввести до Податкового кодексу ключові терміни, які пов'язані з ринком електронних грошей: віртуальні активи, токен, токен-актив, криптовалюта, емітент віртуального активу, майнінг, операції з віртуальними активами. Зокрема "віртуальними активами" вважаються криптовалюти та токен-активи. Натомість криптовалюта — це віртуальний актив у формі токена, що функціонує як засіб обміну або збереження вартості. Для порівняння, криптовалюта — це гривні, а токени — це жетони в метро.

Важливе в законопроекті є те, що закон пропонує оподаткування лише операцій з обміну віртуальних активів на валютні цінності, тобто звичайні гроші. Згідно з законопроектом не підлягають оподаткуванню дії, пов'язані з обміном віртуального активу одного виду на інший. Також для підприємств буде встановлена пільгова ставка оподаткування прибутку від операцій з продажу віртуальних активів на рівні 5% до 2024 р., надалі 18%. Для фізичних осіб ставка залишатиметься незмінною — на рівні 5% [13].

## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Отже, беручи до уваги все вищезазначене, можна зробити висновок, що криптовалюта є привабливим об'єктом для інвестицій. Її популярність все зростає. Багато економічних процесів відбуваються за допомогою цифрових коштів, і їх відсоток з кожним часом суттєво зростає. Усі вкладення у криптовалюту часто супроводжуються як ризиком втрати, так і можливістю добре заробити.

У світі, поки що, відсутня єдина думка щодо подальшої стратегії розвитку криптовалюти в світі, її легалізації та законності використання. Тим не менш, більшість людей залишаються зацікавленими у купівлі та використанні криптовалюти. Доки попит на електронну валюту існує, країни надалі шукатимуть шляхи регулювання її обігу та використання.

Щодо прогнозів її зникнення, то на нашу думку, це є неможливим, оскільки в її появу та популяризацію багато було вкладено зусиль, часу та коштів. Це пов'язано з тим, що головна відмінність електронної валюти — це її децентралізація та анонімність користування.

Дослідження та узагальнення теоретичних та практичних напрацювань за проблемою розвитку ринку криптовалюти дозволило виокремити такі тенденції його розвитку:

- 1) нешвидке впровадження електронних грошей в усі сфери життя суспільства;
- 2) можливість придбання усе більше товарів і послуг за криптовалютою;
- 3) доповнення ринку фінансових послуг як новий платіжний інструмент та вид інвестиційних активів, не замінюючи при цьому в найближчі роки, класичні банківські операції;
- 4) зниження рівня анонімності при використанні криптовалюти, що буде зумовлено більшою її популяризацією;
- 5) поширення легітимності криптовалюти у більшості державах світу;
- 6) стабілізація курсу криптовалюти через 5—10 років;
- 7) закріплення позицій Bitcoin як основної криптовалюти та поява нових, які досягатимуть масштабів Bitcoin.

Електронній валюті, як будь-яким технологічним новинкам, потрібен час, для того щоб завоювати прихильність споживачів, сформулювати під собою необхідні економічні та юридичні передумови свого розвитку. Скласти точний прогноз та надати вектор руху криптовалюти досить важко, оскільки цей економічний інструмент є новий та знаходиться у пошуку свого місця та прийняття у світі.

## Література:

1. Oxford English Dictionary. — Oxford University Press, 2005. — 1728 p.
2. Ринок криптовалют потребує правової визначеності від регуляторів [Електронний ресурс] // Офіс ефективного регулювання (BRDO). — Режим доступу: <http://brdo.com.ua/top/rynok-kryptovalyut-potrebuye-pravovoyi-vyznachenosti-vid-regulyatoriv/>
3. The Richest people in cryptocurrency [Electronic resource] // Forbes — Mode of access: <https://www.forbes.com/richest-in-cryptocurrency/#490fe19c1d49>
4. Єдиний державний реєстр декларацій [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://public.nazk.gov.ua/>
5. Свон М. Блокчейн. Схема новой экономики / М. Свон. — Издательство: Олимп-Бизнес, 2017. — 240 с.
6. Тапскотт А. Технология блокчейн — то, что движет финансовой революцией сегодня / А. Тапскотт, Д. Тапскотт. — Издательство: Эксмо, 2017. — 550 с.
7. Винья П. Эпоха криптовалют. Как биткоин и блокчейн меняют мировой экономический порядок / П. Винья, М. Кейси. — Издательство: "Манн, Иванов и Фербер", 2017. — С. 432.
8. Liu Y. Risks and returns of cryptocurrency / Y. Liu, A. Tsyvinski // National bureau of economic research. — 2018. — P. 111.
9. Haber S. Secure names for bit-strings / S. Haber, W.S. Stornetta / In Proceedings of the 4th ACM Conference on Computer and Communications Security. — 1997. — P. 28—35.
10. Schnabel I. Money and trust: lessons from the 1620s for money in the digital age [Electronic resource] / I. Schnabel, H.S. Shin // BIS Working Papers. — 2018. — №698. — Mode of access: <https://www.bis.org/publ/work698.pdf>
11. A short history of Bitcoin and crypto currency everyone should read [Electronic resource] // Forbes — Mode of access: <https://www.forbes.com/sites/bernardmarr/2017/12/06/a-short-history-of-bitcoin-and-crypto-currency-everyone-should-read/#6265-a4953f27>
12. Декрет Президента Республики Беларусь "О развитии цифровой экономики" №8 от 21.12.2017 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://president.gov.by/ru/official\\_documents\\_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716/](http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716/)
13. Проект Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні" №9083 від 14.09.2018 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JH70B1A-A.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH70B1A-A.html)
14. How Winklevoss twins used \$11m Facebook payout to become world's first Bitcoin billionaires [Electronic resource] // The Daily Telegraph. — Mode of access: <https://www.telegraph.co.uk/technology/2017/12/02/winklevoss-twins-become-first-bitcoin-billionaires/>
15. Bitcoin консультант [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://bitcoinist.com/bitcoin-down-google-searches-bigger-beyonce/>
16. Без добра нема життя. Економіст дав прогноз щодо розвитку криптовалют [Електронний ресурс] // Електронний журнал "Obozrevatel.ua". — Режим доступу: <https://www.obozrevatel.com/ukr/economics/bez-dolara-nemae-zhittya-ekonomist-dav-prognosz-schodo-rozvitku-kriptovalyuta.htm>
17. У Twitter стартувало блокування реклами криптовалют [Електронний ресурс] // Електронна газета "TSN". — Режим доступу: [https://tsn.ua/nauka\\_it/twitter-startovalo-blokuvannya-reklami-kriptovalyut-1130451.html?fbclid=IwAR0KzeWWUf5hHdIMJQBnvBehpwNSiOKryitY94Cancrw0izmp3\\_aJrAFnys](https://tsn.ua/nauka_it/twitter-startovalo-blokuvannya-reklami-kriptovalyut-1130451.html?fbclid=IwAR0KzeWWUf5hHdIMJQBnvBehpwNSiOKryitY94Cancrw0izmp3_aJrAFnys)

## References:

1. Oxford University Press (2005), Oxford English Dictionary, Oxford University Press, Oxford, UK.
2. BRDO, (2018), "The market for cryptocurrency requires legal certainty from regulators", [Online], available at: <http://brdo.com.ua/top/rynok-kryptovalyut-potrebuye-pravovoyi-vyznachenosti-vid-regulyatoriv/> (Accessed 15 December 2018).
3. Forbes (2018), "The Richest People In Cryptocurrency", [Online], available at: <https://www.forbes.com/richest-in-cryptocurrency/#490fe19c1d49> (Accessed 15 December 2018).
4. Unit state register declarations (2018), available at: <https://public.nazk.gov.ua/> (Accessed 15 December 2018).
5. Svon M. (2017), Skhema novoi ekonomiky [Blockchain: Blueprint for a New Economy], Format Kindle, UK.
6. Tapscott, A. and Tapscott, D. (2017), Tekhnolohiia blokchejn — to, scho rukhaie finansovoi revoliutsiieiu s'ohodni [Blockchain Revolution: How the Technology Behind Bitcoin and Other Cryptocurrencies Is Changing the World], Penguin, New York, USA.
7. Vigna, P. and Casey, Mi. J. (2016), Epokha kryptovaliuta. Yak bitkoiny i blokchejn zminiuiut' s'vitovyj ekonomichnyj poriado [The Age of Cryptocurrency: How Bitcoin and Digital Money Are Challenging the Global Economic Order], Picador, New York, USA.
8. Liu, Y. and Tsyvinski, A. (2018), "Risks and Returns of Cryptocurrency", Natsional'ne biuro ekonomichnykh doslidzhen' Yel's'koho universytetu, USA, pp. 111—123.
9. Haber, S. and Stornetta, W.S. (1997), "Secure names for bit-strings", U pratsiakh chetvertoi konferentsii ACM z bezpeky komp'uteriv i zv'iazku, pp. 28—35.
10. Schnabel, I. and Shin, H. (2018), "Money and trust: lessons from the 1620s for money in the digital age", Robochi dokumenty BIS, vol. 698, p. 39.
11. Forbes (2017), "A short history of Bitcoin and crypto currency everyone should read", [Online], available at: <https://www.forbes.com/sites/bernardmarr/2017/12/06/a-short-history-of-bitcoin-and-crypto-currency-everyone-shouldread/#754afe123f27> (Accessed 15 December 2018).
12. President of the Republic of Belarus (2017), Decree "On the Development of the Digital Economy", available at: [http://president.gov.by/ru/official\\_documents\\_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716/](http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716/) (Accessed 15 December 2018).
13. Verkhovna Rada of Ukraine (2018), Draft Law of Ukraine "On Changes to the Tax Code of Ukraine in Relation to Taxation of Transactions with Virtual Assets in Ukraine", available at: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=64597](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64597) (Accessed 14 September 2018).
14. The Daily Telegraph (2017), "How Winklevoss twins used \$11m Facebook payout to become world's first Bitcoin billionaires", available at: <https://www.telegraph.co.uk/technology/2017/12/02/winklevoss-twins-become-first-bitcoin-billionaires/> (Accessed 15 December 2018).
15. Bitcoin konsult'ant (2018), "Bitcoin down in google searches", available at: <https://bitcoinist.com/bitcoin-down-google-searches-bigger-beyonce/> (Accessed 15 December 2018).
16. Obozrevatel.ua (2018), "There is no life without good. The economist has given a forecast on the development of cybercurrencies", available at: <https://www.obozrevatel.com/ukr/economics/bez-dolara-nemae-zhittya-ekonomist-dav-prognosz-schodo-rozvitku-kriptovalyuta.htm> (Accessed 15 December 2018).
17. TSN (2018), "Twitter has started blocking ads crypto-currency", available at: [https://tsn.ua/nauka\\_it/twitter-startovalo-blokuvannya-reklami-kriptovalyut-1130451.html?fbclid=IwAR0KzeWWUf5hHdIMJQBnvBehpwNSiOKryitY94Cancrw0izmp3\\_aJrAFnys](https://tsn.ua/nauka_it/twitter-startovalo-blokuvannya-reklami-kriptovalyut-1130451.html?fbclid=IwAR0KzeWWUf5hHdIMJQBnvBehpwNSiOKryitY94Cancrw0izmp3_aJrAFnys) (Accessed 15 December 2018).

Стаття надійшла до редакції 18.12.2018 р.

*В. А. Голян,  
д. е. н., професор, директор, Громадська організація "Європейський аналітичний центр", м. Київ  
Ю. М. Лучечко,  
аспірант, Луцький національний технічний університет*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.15

## КАПІТАЛЬНІ ВКЛАДЕННЯ В ЕКОНОМІКУ УКРАЇНИ: СТИМУЛЮВАННЯ ЗАЛУЧЕННЯ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПОТОКІВ У СФЕРУ ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ СИРОВИНИ

*V. Golyan,  
Doctor of Sciences (Economics), Professor, Director, Public Organization "European Analytical Centre", Kyiv  
Yu. Luchechko,  
Postgraduate student, Lutsk National Technical University*

CAPITAL INVESTMENTS IN THE ECONOMY OF UKRAINE: STIMULATION OF ATTRACTION  
OF INVESTMENT FLOWS IN THE SPHERE OF PROCESSING OF AGRICULTURAL RAW MATERIALS

*Обґрунтовано, що відновлення докризових темпів соціально-економічного піднесення в Україні залежить від суттєвого нарощення капітальних вкладень у модернізацію та реконструкцію основного капіталу сфери матеріального виробництва. Встановлено, що суттєве нарощення величини капітальних вкладень у короткостроковій перспективі є можливим у тих ланках національного господарства, де в останні роки спостерігаються усталені тенденції збільшення обсягів виробництва і формуються сприятливі передумови для розширеного відтворення, серед яких найбільшими перспективами відзначається переробно-харчовий сегмент національного АПК. Проаналізовано надходження капітальних інвестицій в національну економіку в 2002—2017 роках, профінансованих за рахунок коштів Державного бюджету України та місцевих бюджетів, коштів підприємств та організацій, кредитів банків та інших позик, коштів іноземних інвесторів. Обґрунтовано, що розширення джерел, форм та методів фінансування капітальних вкладень у національній економіці в цілому у короткостроковому періоді буде забезпечено шляхом удосконалення інституціонального середовища інвестування проектів розширеного відтворення основного капіталу переробно-харчових виробництв. Встановлено, що в теперішніх умовах пріоритетною ланкою переробно-харчового сегменту національного АПК для залучення значних обсягів капітальних вкладень є спиртова промисловість, де мають місце значні перспективи стосовно підвищення рівня капіталізації бізнесу за рахунок диверсифікації виробництва. Виявлено, що надати нових імпульсів інвестиційній активності в переробно-харчовому сегменті АПК допоможе налагодження виробництва біоетанолу на незадіяних площах підприємств спиртової промисловості, що сприятиме вирішенню багаторічної проблеми забезпечення енергетичної безпеки країни шляхом зменшення залежності від імпорту виводних вуглеводнів.*

*It is proved that the recovery of pre-crisis rates of social and economic recovery in Ukraine depends on a significant increase in capital investment in the modernization and reconstruction of fixed capital in the sphere of material production. It is established that a significant increase in the value of capital investments in the short term is possible in those parts of the national economy, where in recent years there are stable trends in increasing production and favourable conditions for expanded reproduction are formed, among which the greatest prospects are the food-processing segment of the national agro industrial complex. Capital investments in the national economy in 2002—2017 financed from the state budget of Ukraine and local budgets, funds of enterprises and organizations, bank loans and other loans of foreign investors were analysed. It is proved that the expansion of sources, forms and methods of financing capital investments in the national economy as a whole in the short term will be provided by improving the institutional environment of investment projects of expanded reproduction of fixed capital of the food and processing industries. It is established that in the current conditions the priority*

*link of the food and processing segment of the national agro industrial complex to attract significant amounts of capital investment is the alcohol industry. There are significant prospects for increasing the level of business capitalization due to diversification of production. It is revealed that the establishment of bioethanol production in the idle areas of the alcohol industry will help to give new impulses of investment activity in the food-processing segment of the agro-industrial complex, which will help to solve the long-term problem of ensuring energy security of the country by reducing dependence on imports of fossil hydrocarbons.*

*Ключові слова: капітальні вкладення, іноземні інвестиції, кредит, позика, сільськогосподарська сировина, спиртова промисловість, перепрофільовання виробництва.*

*Key words: capital investments, foreign investments, credit, loan, agricultural raw materials, alcohol industry, conversion of production.*

## **ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ**

Забезпечення нової якості соціально-економічного розвитку України та зміцнення конкурентних позицій вітчизняних виробників на глобальних ринках пов'язані зі збільшенням на декілька порядків інвестиційних впливів в національну економіку. Лише за таких умов стане можливим оновлення виробничо-технічної бази промислового виробництва і зменшення тим самим рівня енерго- та ресурсомісткості готової продукції, що дасть змогу на рівних конкурувати з іноземними виробниками та завойовувати нові ринкові ніші на світовому ринку. За нинішнього рівня інвестиційного забезпечення процесів модернізації та реконструкції основного капіталу прискорити заміну фізично спрацьованого та морально застарілого виробничого обладнання надто проблематично.

Нарощення капітальних вкладень у короткостроковий перспективі може відбуватися в тих ланках національного господарства, де в останні роки спостерігаються усталені тенденції збільшення обсягів виробництва і формуються сприятливі передумови для розширеного відтворення. Такою ланкою виступає агропромисловий комплекс. Однак прискорений розвиток сільськогосподарського сегменту національного АПК внаслідок суттєвого збільшення обсягів виробництва експортоорієнтованої продукції не супроводжується аналогічними темпами розширеного відтворення в переробно-харчовому сегменті, що фактично означає сировинну спрямованість розвитку агропромислової сфери в цілому. Уповільнені темпи нарощення величини капітальних вкладень в індустрію переробки сільськогосподарської сировини зумовлені відсутністю необхідних стимулів організаційного та фінансово-економічного спрямування, які підвищували б зацікавленість як вітчизняних, так і іноземних інвесторів до фінансування капітальних вкладень в оновлення та модернізацію виробничо-технічної бази переробно-харчових виробництв.

## **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ**

У вітчизняній економічній науці обґрунтовуються різноманітні модифікації організаційних та фінансово-економічних стимулів стосовно нарощення капітальних вкладень у переробно-харчовий сегмент національного АПК. При цьому вирізняються підходи щодо стимулювання залучення інвестиційних ресурсів вітчизняних суб'єктів господарювання і спеціалізованих фінансово-кредитних установ та здійснення централізованих бюджетних асигнувань, а також іноземних інвестицій. Одностайність думок спостерігається стосовно необхідності створення сприятливих макроекономічних умов для інвестування процесів модернізації та оновлення основного капіталу переробно-харчових виробництв, що мають супроводжуватися удосконаленням інституціонального середовища інвестиційних процесів безпосередньо у переробному сегменті національного АПК.

Зокрема С. Сорочка акцентує увагу на бюджетно-податковій моделі для стимулювання інвестиційної діяльності, суть якої полягає в прямому бюджетному фінансуванні, відшкодуванні відсотків за кредитом, співфінансуванні, кредитуванні за рахунок бюджету та інше. У межах податкової системи країни знижують ставки податку та зменшують базу оподаткування, звільняють від оподаткування, запроваджують податкові кредити, диференційовані ставки податку та інше. Також вчений виокремлює грошово-кредитну модель, в її межах через монетарні інструменти регулюється обсяг грошової маси, вартість кредитних ресурсів, валютні курси та інше. Зокрема центральний банк девальвує національну валюту, відповідно національні товари на світових ринках дешевшають, стають більш конкурентоспроможними і це спричиняє збільшення інвестицій у підприємства, які експортують, або центральний банк знижує облікову ставку і це призводить до зниження вартості кредитних ресурсів, і відповідно до збільшення обсягу інвестицій [7].

З. Сірик пропонує використовувати досвід європейських країн, складовою якого виступає скоординована діяльність державних і місцевих органів із надання пільг чи введення "податкових канікул" для заохочення потенційних інвесторів до певного регіону чи до конкретної діяльності. У багатьох країнах Європи на сьогодні стає популярним створення змішаних економічних об'єднань, що складаються з представників державних та регіональних органів влади і місцевого бізнесу. Такі корпорації стають співучасниками інвестиційного процесу, у якому своїми коштами гарантують зовнішньому інвестору успішність процесу, зокрема зменшуючи його фінансове навантаження [6].

Отже, формування відповідної бюджетно-податкової та грошово-кредитної моделі стимулювання інвестиційної діяльності, в першу чергу стосовно нарощення обсягів капітальних вкладень, є базовою передумовою для імплементації передових іноземних практик інвестиційного забезпечення проектів модернізації і реконструкції основного капіталу виробничої сфери, що також визначає інституціональні засади для створення сучасної конструкції стимулювання залучення інвестицій в конкретну ланку національного господарства з врахуванням її виробничо-технічних та організаційно-економічних характеристик.

Враховуючи перманентний інвестиційний дефіцит, який спостерігається в національній економіці, особливо після глобальної фінансової кризи 2008 року, у працях багатьох вчених основний акцент робиться на створенні системи стимулів для залучення іноземних інвестицій.

Так, О. Федорчук та О. Сторожук серед основних груп методів стимулювання інвестиційної діяльності в частині освоєння іноземних інвестицій виділяють фінансове стимулювання, податкове стимулювання, стимулювання конкретних інвестиційних проектів, інфраструктурне забезпечення, протекціоністські заходи. Держав-



на підтримка є одним із основних заходів у межах політики залучення приватних іноземних інвестицій. Крім фіскальних або податкових стимулів, які визначаються як "політика, спрямована на зниження податкового тягаря фірми", країни пропонують фінансові стимули, які визначаються як "прямі внески у фірму з уряду" (в тому числі прямі субсидії капіталу, пільгові кредити або спеціалізована інфраструктура) [8].

Більш конкретизованим стосовно стимулювання залучення іноземних інвестицій є підхід А. Ільїної, яка вважає, що для стимулювання іноземного інвестування можуть застосовуватися такі державні стимулюючі інструменти: фінансово-кредитні — безпроцентні й пільгові кредити, інвестиційні гарантії; зниження ставки оподаткування прибутку, скасування оподаткування реінвестицій, безмитний імпорт обладнання та/або сировини, прискорена амортизація, податкові кредити; проектні — цільове фінансування ресурсо- і природозберігаючого обладнання; гранти проектів, орієнтованих на підвищення кваліфікації й перепідготовку кадрів, поліпшення умов праці; сприяння в проведенні техніко-економічних обґрунтувань проектів; гранти на проведення науково-дослідних та проектно-конструкторських робіт; інфраструктурні — надання землі, будівель і споруд у безкоштовне користування або за пільговими цінами, субсидії на користування енергією; транспортні гранти; пільги щодо фрахту [4].

Перетворення аграрного сектору в структуроутворюючу ланку національного господарства актуалізувало проблему удосконалення інституціонального підґрунтя інвестування проектів модернізації та оновлення основного капіталу сільськогосподарського виробництва і особливо переробно-харчових виробництв, що значною мірою має сприяти нарощенню інвестиційних потоків в економіку країни в цілому.

На переконання С. Захаріна, Р. Ільєнка та Є. Смирнова, доцільно вжити низку заходів задля розширення практики застосування інвестиційного кредитування агропромислового комплексу на основі застосування ринкових інструментів. Серед таких інструментів: підтримка функціонування кооперативних банків, створених за участю суб'єктів господарювання агропромислового комплексу; підтримка створення та функціонування спеціалізованих аграрних банків, що мають бути орієнтовані на пріоритетне обслуговування позичальників агропромислового комплексу; створення Державного банку розвитку, що здійснюватиме пільгове інвестиційне кредитування суб'єктів господарювання агропромислового комплексу; стимулювання запровадження новітніх кредитних продуктів для агропромислового комплексу [2].

Державна політика залучення, супроводження та підтримки інвестиційної діяльності у агропромисловому комплексі, на думку О. Ігнатенко, має формуватися, виходячи із ключових орієнтирів державної інвестиційної та державної аграрної політики. Економічними інструментами регулювання інвестиційної діяльності у агропромисловому комплексі мають виступати: стимулювання залучення внутрішніх та іноземних інвестицій за рахунок створення у агропромисловому комплексі сприятливого інвестиційного клімату; створення механізму державних фінансових гарантій для залучених інвестицій, вкладених у пріоритетні сфери агропромислового комплексу; застосування митних пільг на обладнання, що завозиться в якості інвестиції для створення нових підприємств у агропромисловому комплексі; розробка та реалізація цільових програм, спрямованих на компенсацію вартості закупівлі або використання новітньої техніки та устаткування; державна підтримка впровадження ресурсозберігаючих технологій у сільському господарстві; державна підтримка залучення до агропромислового комплексу кредитів шляхом "здешевлення" вартості користування такими кредита-

ми; стимулювання залучення так званих "зелених" інвестицій [3].

Існують авторські підходи, які перспективи нарощення інвестиційних вкладень пов'язують із поглибленням інституціональних перетворень в аграрному секторі, зокрема формуванням класичних ринкових атрибутів забезпечення функціонування складових агропродуктового ланцюга. Для стимулювання припливу інвестицій в економіку, утворення інвестиційно привабливого середовища й активізації інвестиційної діяльності державі, на думку Л. Васильєвої, потрібно вдосконалювати структуру аграрної економіки, формувати ринок землі, запроваджувати іпотечне кредитування підприємств АПК, удосконалювати ринкову інфраструктуру аграрного сектору та систему управління й мінімізації ризиків [1].

Виходячи з приведених підходів щодо стимулювання залучення інвестицій, зокрема капітальних вкладень, в національну економіку та в аграрний сектор, необхідно враховувати зміну в останні роки екзогенного середовища розвитку як сільського господарства, так і переробно-харчових виробництв, оскільки підписання Україною Угоди з ЄС про зону вільної торгівлі вимагає гармонізації вітчизняних та європейських регламентів і стандартів якості та безпечності сільськогосподарської та харчової продукції, що однозначно детермінує й термінуватиме в майбутньому бажання іноземних та вітчизняних інвесторів фінансувати проекти по розбудові індустрії переробки сільськогосподарської сировини.

## ЦІЛІ СТАТТІ

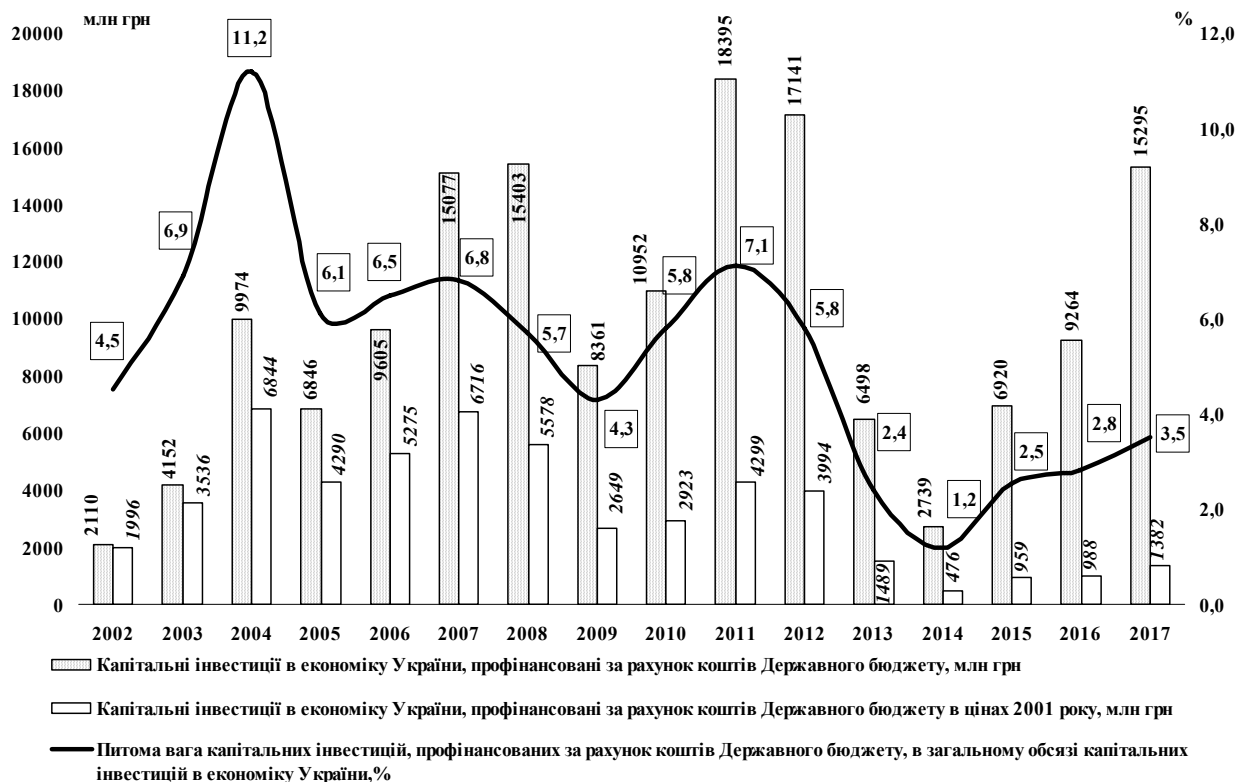
Метою статті є аналіз основних тенденцій залучення капітальних вкладень в національну економіку в розрізі основних джерел фінансування та визначення інституціональних передумов стимулювання вітчизняних та іноземних інвестицій в індустрію переробки сільськогосподарської сировини з метою нарощення обсягів виробництва продукції з високою доданою вартістю в агропромисловому комплексі України.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Повільне відновлення української економіки значною мірою зумовлене низькою конкурентоспроможністю переважної більшості видів готової продукції як на світовому, так і на національному ринках внаслідок надмірного рівня ресурсомісткості і енергомісткості її виробництва. Причиною значних витрат енергії і матеріальних ресурсів є високий рівень фізичного спрацювання і морального старіння основного капіталу промислових підприємств.

Проблема підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняної продукції може бути вирішена через оновлення, модернізацію та реконструкцію парку виробничого устаткування промислових підприємств і підприємств виробничої інфраструктури внаслідок істотного нарощення капітальних вкладень. Йдеться саме про капітальні інвестиції (вкладення в придбання обладнання, будівництво будівель і споруд, проведення будівельно-монтажних робіт, в інші капітальні заходи), оскільки нерозвиненість фондового сегмента вітчизняного фінансового ринку унеможливило повноцінне залучення фінансових інвестицій, які з урахуванням практики розвинених країн є більш мобільними. Складне фінансове становище українських підприємств не дозволяє також повною мірою використовувати потенціал нарощення капітальних вкладень за рахунок власних джерел.

Можна відмітити три періоди протягом яких капітальні інвестиції в економіку України показували висхідний тренд: протягом 2001—2008 рр., коли в країні відбувався спочатку внутрішній інвестиційний бум через модернізацію підприємств хімічної та металургій-



**Рис. 1. Капітальні інвестиції в економіку України, профінансовані за рахунок коштів Державного бюджету України протягом 2002—2017 років**

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України та НБУ.

ної промисловості, а згодом таку динаміку підтримали і іноземні власники капіталів, котрих зацікавив фінансовий та сільськогосподарський сегменти; протягом 2009—2012 років та 2016—2017 років. Поточне зростання капітальних інвестицій відбувається в основному у сфері виробництва сільськогосподарської продукції та телекомунікації, а також у відновлювальну енергетику.

При цьому участь держави в інвестиційному процесі варіюється в окремі періоди часу. Найбільше коштів з Державного бюджету України у порівняних цінах у створення основ економічного зростання спрямовувалось у 2003—2008 роках (рис. 1). Протягом цього періоду, частка капітальних інвестицій, що фінансувалися за рахунок коштів центральних фінансових фондів, складала 6—7%, а у 2004 році — 11,2%. Найнижча інвестиційна активність державних інститутів мала місце у 2014 році, коли в країні загострилися геополітичні ризики та мала місце обмеженість бюджетних фінансових ресурсів. Разом із тим, починаючи з 2016 року інвестиційна активність Уряду поступово відновлюється і в 2017 році обсяг державних капітальних інвестицій досяг 16 млрд грн.

Участь у капіталовкладеннях в національну економіку місцевих фінансових фондів не відзначалася великими обсягами протягом 2002—2014 років і питома вага інвестицій, профінансованих за рахунок коштів місцевих бюджетів, коливалася у межах 3—4% при абсолютних значеннях вкладень близько 10 млрд грн. Форсування бюджетної та фіскальної децентралізації починаючи з 2015 року надало місцевим громадам додаткові повноваження, підкріплені фінансовими можливостями, що дозволило підвищити обсяги капіталовкладень до 38 млрд грн у 2017 році. Разом із тим питома вага, ресурсів місцевих бюджетів в загальних капіталовкладеннях збільшилась до 7,1 та 9,2% у 2016 та 2017 роках відповідно (рис. 2).

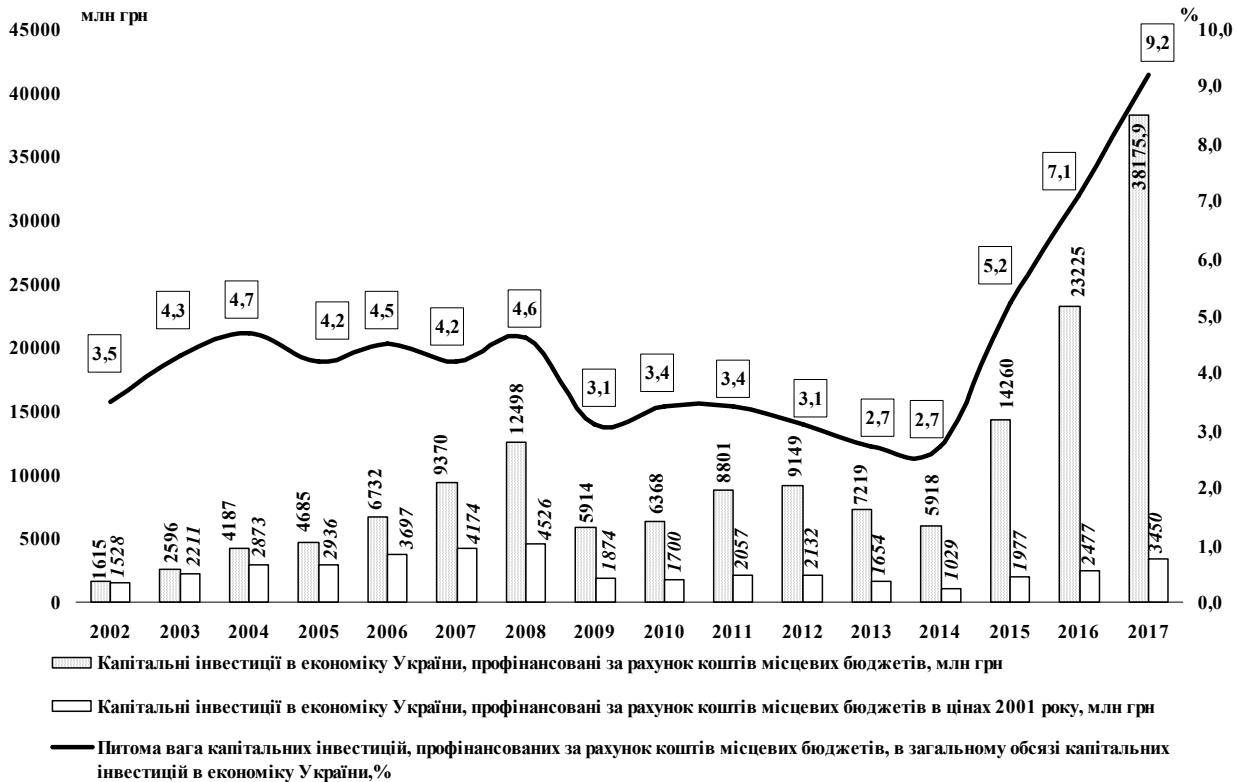
Більше 2/3 всіх капітальних інвестицій в економіку України фінансується за рахунок коштів суб'єктів господарювання. Зокрема частка власних коштів підприємств та компаній протягом періоду 2002—

2017 років коливається в межах 58—70%. Причому її зменшення відбувається у періоди економічного піднесення, коли державний та місцеві бюджети отримують значні профіцити та розширюють видаткову частину. Також в періоди економічного зростання збільшуються і абсолютні суми капіталовкладень. Найбільше фізичного капіталу було придбано у 2008 році, що підтверджується динамікою власних капіталовкладень підприємств у цінах 2001 року. Так, у 2017 році цей показник становить 26 млрд грн, тоді як у 2008 році — 58 млрд грн або на 115% більше (рис. 3).

При цьому відображається висхідна тенденція зростання обсягів капіталовкладень з 2015 року до сьогодні, що обумовлено індексацією сум капітальних вкладень, виходячи з темпів збільшення цін виробників. Водночас реальна складова залишається стабільною, показуючи лише незначне зростання.

Власні кошти суб'єктів господарювання не завжди є основним джерелом, за рахунок якого відбувається фінансування розширеного відтворення основного капіталу. В розвинутих країнах на першому місці знаходяться саме позикові кошти та кредити фінансово-кредитних установ. В Україні такі ресурси активно користуються попитом на піках економічного зростання, коли суб'єкти господарювання у змозі повернути кредит та оплатити відсотки, котрі в економіках, що розвиваються надзвичайно високі. Зокрема протягом 2002—2017 років, банки то збільшували кредитування реального сектору та навпаки згортали його. У 2005—2008 роках на фінансові установи приходилось 14—16% загального обсягу профінансованих капітальних інвестицій. У 2012 році цей показник складав 17,1% та зафіксувався на рівні 5,3% у 2017 році (рис. 4). Водночас найбільші суми позик видавались знову ж таки у 2008 та 2012 роках завдяки зниженню відсоткових ставок за фінансовими продуктами в результаті макроекономічної стабілізації та високої конкуренції на ринку банківських послуг.

Поряд із банківськими кредитами важливу роль в економіці України відіграють іноземні інвестори, котрі



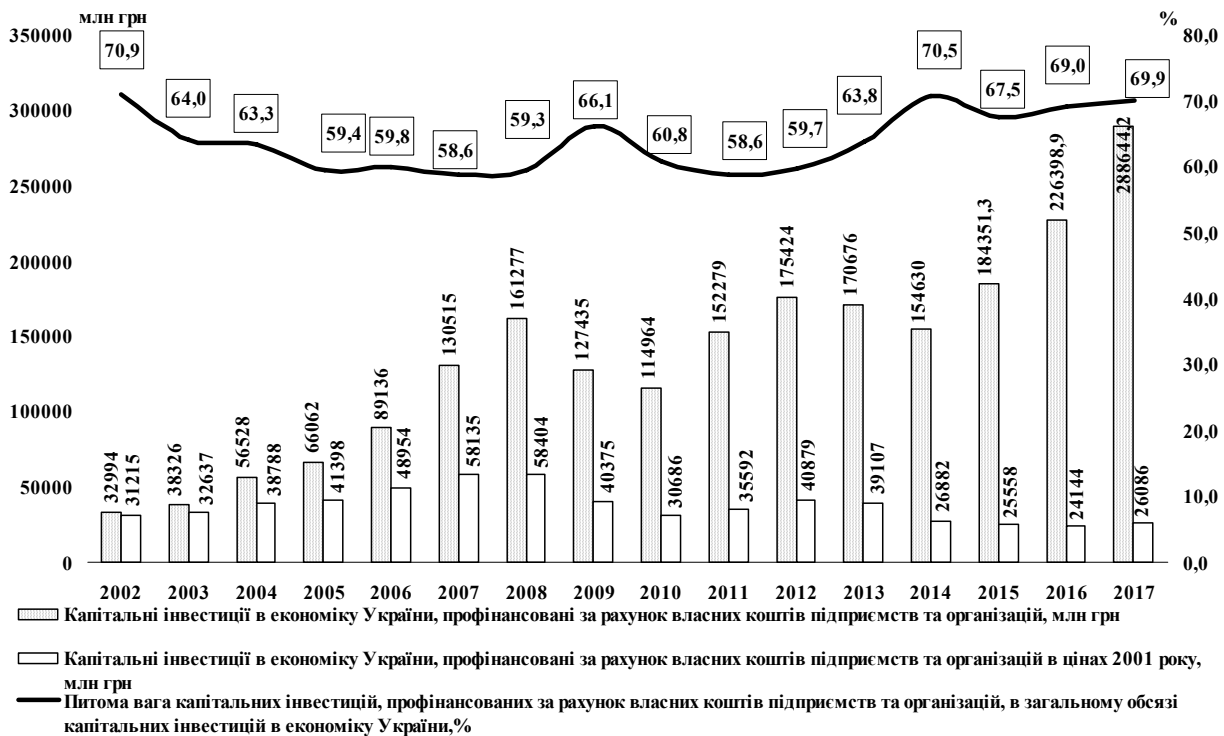
**Рис. 2. Капітальні інвестиції в економіку України, профінансовані за рахунок коштів місцевих бюджетів протягом 2002–2017 років**

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України та НБУ.

продовжують вкладати кошти у найбільш прибуткові та відносно неризикові сфери, як-от: відновлювальна енергетика, роздрібна та оптова торгівля, телекомунікації та цифрові технології, а також логістика та інфраструктурні проекти. Протягом 2002–2009 років до світової фінансової кризи іноземні власники капіталів

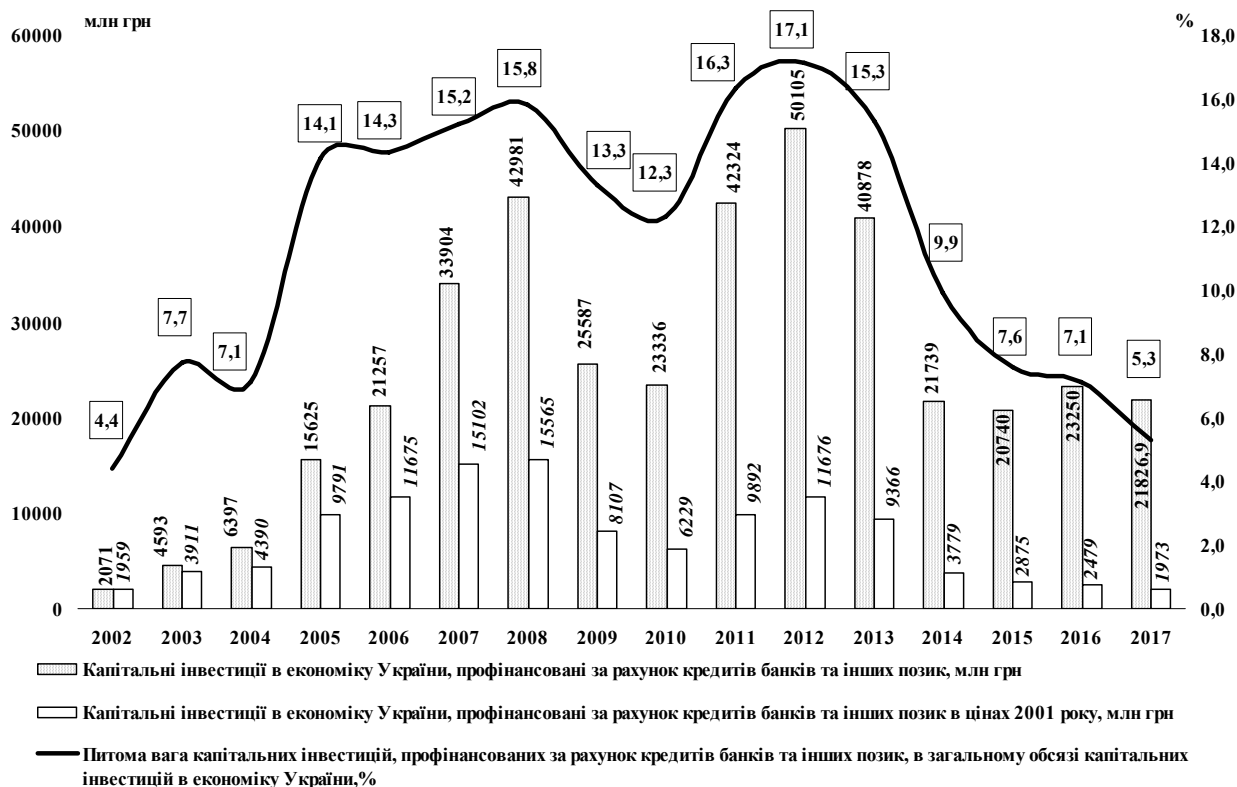
активно розвивали бізнес в Україні. За рахунок їх коштів фінансувалося близько 4–5% усіх капітальних інвестицій.

Однак зміна геополітичного становища та посилення зовнішніх та системних ризиків призвели до відтоку іноземних інвестицій і в країні залишилися тільки



**Рис. 3. Капітальні інвестиції в економіку України, профінансовані за рахунок коштів підприємств та організацій протягом 2002–2017 років**

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України та НБУ.



**Рис. 4. Капітальні інвестиції в економіку України, профінансовані за рахунок кредитів банків та інших позик протягом 2002–2017 років**

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України та НБУ.

найбільш схильні до ризиків гравці і питома вага іноземних коштів у 2017 році склала 1,7%, тоді як у 2014–2016 роках цей показник знаходився біля 3% (рис. 5).

Що стосується фізичного капіталу або обсягу інвестицій у цінах 2001 року, то іноземні інвестори ввели його в експлуатацію найбільше у 2005 році — 3,4 млрд грн, тоді як у 2017 році — 0,5 млрд грн. Відносно стабільні та великі обсяги інвестицій з інших країн припадали також на 2006–2009 роки.

Як правило нерезиденти інвестують в економіку України кошти у вигляді придбання боргових цінних паперів та формування акціонерного капіталу дочірніх структур, котрий використовується для придбання основних фондів та створення запасу обігових коштів. Разом із тим, боргові інструменти залучаються для фінансових інвестицій на короткостроковий період, наприклад, придбання облігацій державної позики або комерційних установ. Разом із тим, сума акціонерного капіталу відображає динаміку фізичного капіталу, який контролюється іноземцями.

Так, на початок 2018 року цей показник складав 39,1 млрд дол. США, що відповідає рівню 2010 року. Разом із тим, у 2014 році іноземці мали на своєму балансі 53,7 млрд дол. США, що було досягнуто стабільним приростом протягом 2001–2014 років. Разом із тим, девальвація національної грошової одиниці призвела до знецінення основних фондів та відповідно зниження сум іноземного акціонерного капіталу. Крім того, деякі активи просто розпродавались та виручені за них кошти виводились з країни.

З вищевказаного випливає, що традиційні для країн з ринковою економікою джерела фінансування капітальних вкладень, зокрема кредити банків та іноземні інвестиції, не набули належного поширення через відсутність в Україні ефективного інструментарію стимулювання інвестиційної діяльності. У короткостроковій перспективі ситуація може бути переломлена через активізацію інвестиційного процесу в галузях, де сформувалися сприятливі виробничо-технічні та організаційно-економічні передумови для розширеного відтворення основного капіталу та впровадження принципово нових техніко-технологічних процесів. З огляду на наявність стабільної ресурсної бази, високий рівень кваліфікації інженерно-технічних працівників та значну ємкість потенційних ринків такою ланкою національного господарства виступає переробно-харчовий сегмент вітчизняного АПК.

Будучи структуроутворюючою складовою національної економіки, яка забезпечує продовольчу і економічну безпеку країни, вона не використовує наявних потенційних можливостей розширеного відтворення через недостатній обсяг інвестиційного забезпечення модернізації та реконструкції виробничо-технічної бази, перепрофілювання виробництва та введення додаткових виробничих потужностей. Існують і інші фактори, які стримують розвиток переробно-харчових виробництв. До них відносяться недостатні темпи нарощення обсягів виробництва в тваринницькій галузі, нерозвинена інфраструктура аграрного ринку. Недостатньо результативно з огляду на жорсткі вимоги, які містяться в природоохоронних директивах ЄС, вирішуються питання екологічного характеру. В цілому для переробно-харчових виробництв характерний недостатній рівень фінансової міцності через неможливість отримати інвестиції на прийнятних умовах і тим самим подолати технологічний розрив з іноземними конкурентами.

Першочергового значення набуває вирішення проблеми покращення інвестиційного клімату в переробно-харчовому сегменті АПК. Саме від цього має відштовхуватися державна економічна політика в частині залучення в переробну промисловість АПК не тільки внутрішніх, а й зовнішніх капіталовкладень. Така політика повинна бути логічним продовженням наявної системи державної підтримки суб'єктів господарювання через створення умов для виділення кредитів за пільговими умовами з можливістю їх диференціації, в тому числі відкриття нових і продовження діючих цільових кредитів, націлених на спорудження нових будівель та спо-

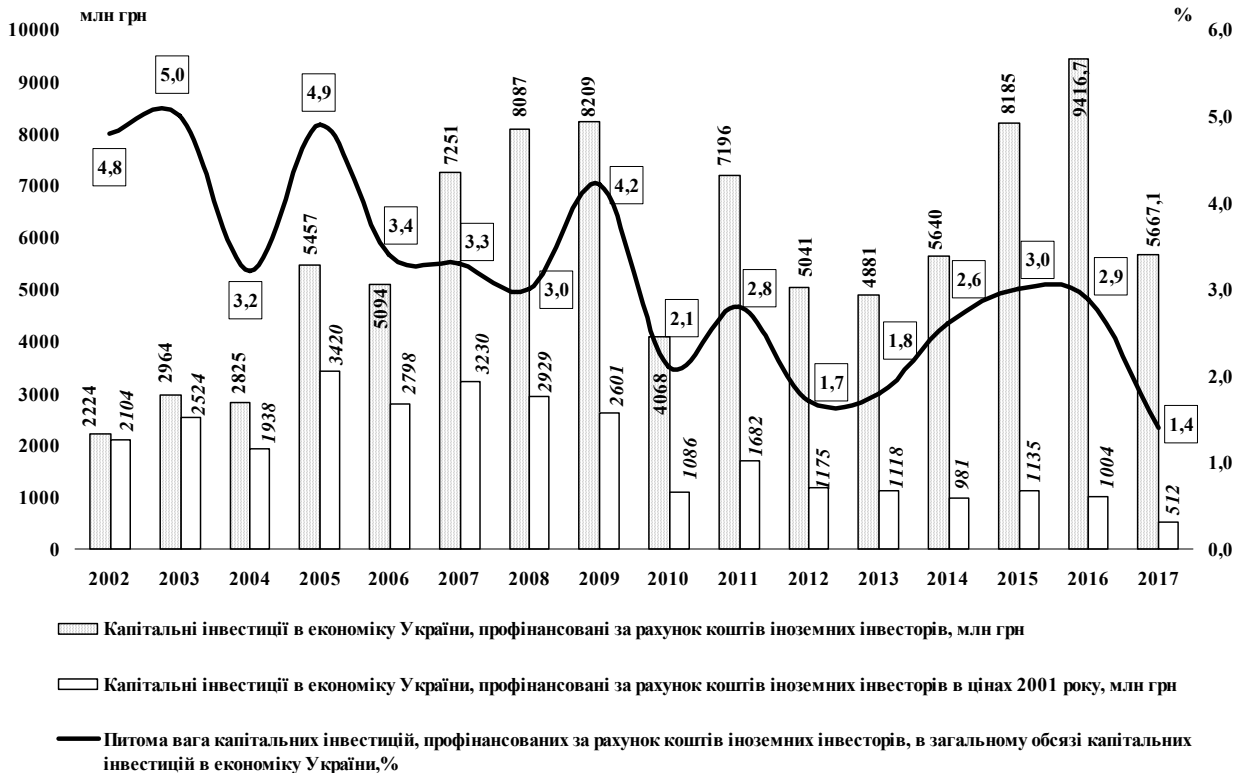


Рис. 5. Капітальні інвестиції в економіку України, профінансовані за рахунок коштів іноземних інвесторів протягом 2002–2017 років

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України та НБУ.

руд, модернізацію та реконструкцію активної частини основного капіталу тощо.

Повноцінне і ефективне використання такого підходу до вирішення інвестиційних проблем сформує основу для розширеного відтворення ресурсно-виробничого потенціалу переробно-харчового сегменту національного АПК на основі зростання обсягу капіталовкладень. У теперішніх умовах лише повномасштабна інтенсифікація переробно-харчових виробництв за допомогою впровадження найбільш сучасних машин і устаткування, прогресивних технологій переробки сільськогосподарської сировини дасть можливість виходу на якісно новий рівень виробництва агропромислової продукції.

У стратегічній перспективі надати додаткових імпульсів розвитку переробної промисловості АПК може застосування технологій спеціального інвестиційного контракту з урядовими структурами через нефінансовий інструмент, який дозволить мотивувати бізнес для створення нових виробничих потужностей в Україні. Передбачається, що застосування спеціального інвестиційного контракту вплине на збільшення інвестиційної привабливості переробно-харчових виробництв, впровадження кращих зарубіжних технологій, модернізацію основних засобів. Уряд повинен рекомендувати відповідним міністерствам надавати підтримку тим контрактам, в ході яких будуть створені переробні виробництва, що забезпечують імпортозаміщення.

Ефективний розвиток переробно-харчових виробництв АПК через необхідність введення значних додаткових потужностей потребує значного обсягу капітальних вкладень, орієнтованих, в першу чергу, на підприємства, які здатні в короткостроковому періоді забезпечити випуск конкурентоспроможної продукції з високою доданою вартістю. Доцільно інтенсифікувати державну підтримку таких виробництв і на регіональному рівні, продукція яких уже користується досить стійким попитом і функціонування яких дозволяє забезпечити завантаження виробничих потужностей як суміжних, так і обслуговуючих виробництв. Це дозволить таким

суб'єктам господарювання надалі стати повноцінними "точками зростання" переробно-харчового сегменту регіональних АПК.

Значні перспективи для суттєвого нарощення капітальних вкладень у модернізацію, реконструкцію та перепрофілювання виробництва має спиртова промисловість в разі внесення відповідних змін у законодавчо-нормативне поле, які регламентуватимуть обов'язковість внесення біоетанолу у паливні продукти. На підприємствах ДП "Укспирт" є достатні виробничі площі для того, щоб налагодити виробництво біоетанолу у промислових обсягах [5].

Тим більше вже є стартові інституціональні передумови для суттєвого нарощення виробництва біоетанолу. Оскільки Україна, уклавши Угоду про зону вільної торгівлі з ЄС, яка вступила в дію з 1 січня 2016 року, зобов'язується імплементувати Директиву 2009/28/ЄС від 23 квітня 2009 року, яка передбачає впровадження в загальному споживанні до 2020 року біопалива або іншого відновлюваного палива для транспорту в розмірі 10%. На виконання вказаних вимог Кабмін видав відповідні розпорядження №791-р від 3 вересня 2014 року "План заходів з імплементатії Директиви Європейського Парламенту та Ради 2009/28/ЄС від 23 квітня 2009 року про заохочення до використання енергії, виробленої з відновлюваних джерел енергії" та №902-р від 1 жовтня 2014 року "Національний план дій з відновлюваної енергетики на період до 2020 року".

Ще раніше була видана Постанова Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 року №927 "Технічний регламент щодо вимог до автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив" та вимоги ДСТУ 7687:2015, які регламентують і дозволяють використання об'ємної частки біоетанолу до 5% при виробництві традиційних бензинів автомобільних.

Крім названого інституційного підґрунтя для виробництва біоетанолу, Україна має ще й преференції в рамках вільної торгівлі між нашою країною та ЄС, які встановлюють безмитні тарифні квоти ЄС на етанол (загальний обсяг тарифної квоти ЄС для України на 2018 рік ста-

новить 56, 2 тис. тонн; у 2019 тарифна квота зростає до 70,8 тис. тонн; у 2020 році — до 85,4 тис. тонн; у 2021 році — до 100 тис. тонн. Тобто перед Україною відкривається ємніший ринок біоетанолу країн Європейського Союзу [9].

ДП "Укрспирт" має незадіяні на поточний момент у виробничому процесі майданчики, які можна використати для виробництва біоетанолу та палива моторного альтернативного на основі 35% біоетанолу. Підприємство також має техніко-технологічні можливості для одержання біоетанолу з крохмалевмісної сировини як "вологим", так і "сухим" способом, а також з цукровмісної сировини. Є необхідне кадрове та виробничо-технічне забезпечення для впровадження технології виробництва палива моторного з вмістом біоетанолу на основі устанавки компаундування бензинів і дизельного палива.

При належній організації виробництва палива альтернативного на основі біоетанолу, при здійсненні заходів щодо гармонізації українського законодавства з вимогами Директив Європейського Парламенту та Ради у частині сприяння використанню біопалива або іншого відновлювального палива для транспорту обсяги виробництва та реалізації в Україні палива моторного альтернативного на основі біоетанолу зростуть до 320—360 тис. тонн на рік (14—16% внутрішнього ринку автомобільного бензину).

Доцільність реалізації інвестиційних проектів щодо нарощення обсягів виробництва біоетанолу та палива моторного альтернативного зумовлена також надмірною залежністю національної економіки від імпорту енергоносіїв, зокрема різних видів пального, що робить її вразливою перед численними глобальними викликами в частині непрогнозованих коливань на світових ринках вуглеводневої сировини. Значні обсяги імпорту бензину моторного та дизельного палива зумовлені тим, що в останні десятиліття зберігався тренд зменшення вітчизняного виробництва цих видів пального [5].

Отже, налагодження виробництва біоетанолу та палива моторного на його основі на незадіяних виробничих майданчиках ДП "Укрспирт" надасть значного поштовху процесам збільшення фінансування капітальних вкладень у переробно-харчовому сегменті національного АПК у цілому, що мультиплікативним чином відобразиться на темпах приросту інвестиційних впливів у суміжних ланках вітчизняної економіки.

## ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК

Нарощення обсягів капітальних вкладень у національну економіку в умовах структурних зрушень у господарському комплексі країни в останні роки напряму пов'язане із застосуванням комплексу методів та інструментів стимулювання залучення інвестиційних потоків у сферу переробки сільськогосподарської сировини.

Надати нових імпульсів інвестиційній активності в переробно-харчовому сегменті АПК допоможе налагодження виробництва біоетанолу на незадіяних площах підприємств спиртової промисловості. Це стане можливим, якщо буде сформовано законодавчо-нормативне підґрунтя, яке регламентуватиме обов'язковість добавок біопалива до паливних продуктів. Це, з одного боку, дозволить підвищити інвестиційну привабливість підприємств спиртової промисловості і тим самим на порядок збільшити надходження інвестицій, а з другого — вирішить багаторічну проблему забезпечення енергетичної безпеки країни шляхом зменшення залежності від імпорту викопних вуглеводнів.

Література:

1. Васильєва Л.М. Оцінка інвестиційного забезпечення розвитку аграрного сектору. Вісник Черкаського

університету. Серія "Економічні науки". — 2015. — № 24 (357). — С. 43—48.

2. Захарін С.В., Ільєнко Р.В., Смирнов Є.В. Стимулювання інвестиційної діяльності у агропромисловому комплексі. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка. — 2018. — № 1 (9). — С. 170—173.

3. Ігнатенко О.С. Інвестиційне забезпечення розвитку агропромислового комплексу: теоретико-методичний аспект. Економічний вісник Київського національного університету технологій та дизайну МОН України. — 2017. — № 35/1. — С. 7—14.

4. Ільїна А. Державне стимулювання інвестиційного процесу. Вісник КНТЕУ. Держава та економіка. — 2016. — № 3. — С. 67—77.

5. Лучечко Ю.М. Стратегічні пріоритети відродження спиртової галузі в контексті зміцнення енергетичної самодостатності України. Економіст. — 2018. — № 7. — С. 8—15.

6. Сірик З. Місцеве самоврядування та інвестиційні процеси: європейські процеси та вітчизняні реалії. Ефективність державного управління. — 2016. — № 4 (49). — С. 266—274.

7. Сорочка С.І. Моделі стимулювання інвестиційної діяльності. Економіка та управління національним господарством. — 2017. — № 11. — С. 23—26.

8. Федорчук О.С., Сторожук О.В. Практика використання інструментів стимулювання прямих іноземних інвестицій зарубіжними країнами. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Економіка і суспільство. — 2017. — № 9. — С. 120—126.

9. Юрій Лучечко. Вихід на європейський ринок біоетанолу прискорить модернізацію спиртової галузі. Економіст. — 2018. — № 9. — С. 2—6.

## References:

1. Vasyl'yeva, L.M. (2015), "Assessment of investment support for the development of the agrarian sector", *Visnyk Cherkas'koho universytetu, Seriya "Ekonomichni nauky"*, vol. 24 (357), pp. 43—48.

2. Zakharin, S.V. Il'yenko, R.V. and Smyrnov, Ye.V. (2018), "Stimulation of investment activities in the agro-industrial complex", *Naukovyy visnyk Mukachiv's'koho derzhavnoho universytetu, Seriya Ekonomika*, vol. 1 (9), pp. 170—173.

3. Ihnatenko, O.S. (2017), "Investment support for the development of the agro-industrial complex: theoretical and methodical aspect", *Ekonomichnyy visnyk Kyiv's'koho natsional'noho universytetu tekhnolohiy ta dyzaynu MON Ukrainy*, vol. 35/1, pp. 7—14.

4. Il'yina, A. (2016), "State stimulation of the investment process", *Visnyk KNTEU, Derzhava ta ekonomika*, vol. 3, pp. 67—77.

5. Luchechko, Yu.M. (2018), "Strategic priorities for the restoration of the alcohol industry in the context of strengthening Ukrainian energy security", *Ekonomist*, vol. 7, pp. 8—15.

6. Siryk, Z. (2016), "Local self-government and investment processes: European processes and national realities", *Efektivnist' derzhavnoho upravlinnya*, vol. 4 (49), pp. 266—274.

7. Sorochka, S.I. (2017), "Models of stimulating investment activities", *Ekonomika ta upravlinnya natsional'nym hospodarstvom*, vol. 11, pp. 23—26.

8. Fedorchuk, O.S. and Storozhuk O.V. (2017), "The experience of foreign countries using instruments to stimulate foreign direct investment", *Naukovyy visnyk Mukachiv's'koho derzhavnoho universytetu, Ekonomika i suspil'stvo*, vol. 9, pp. 120—126.

9. Yuriy Luchechko: Entrance to the European bio-ethanol market will accelerate the modernization of the alcohol industry. *Ekonomist*, 2018, vol. 9, pp. 2—6.

*Стаття надійшла до редакції 16.12.2018 р.*

*І. А. Сазонець,*

*д. е. н., професор, завідувач кафедри державного управління, документознавства та інформаційної діяльності, Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне*

*А. С. Саленко,*

*аспірант, Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.23

## ІНСТИТУЦІЙНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ ЛІБЕРАЛІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*I. Sazonets,*

*Doctors of Economics, Head of the Department of Public Administration, Documentation and Information Activities, National University of Water and Environmental Engineering, Rivne*

*A. Salenko,*

*Postgraduate Student at the National University, water management and nature management, Rivne*

### THE INSTITUTIONAL FRAMEWORK FOR STATE SUPPORT FOR THE LIBERALIZATION OF ENTREPRENEURIAL ACTIVITY

*У статті розкрито основні передумови створення інституційних основ державної підтримки лібералізації підприємницької діяльності в нашій країні.*

*Важливою передумовою є зростання економіки на основі активізації підприємницької активності та використання дієвих механізмів для перетворення цієї активності та соціальних очікувань суб'єктів підприємницької діяльності в ефективно працюючі підприємницькі структури.*

*Визначено, що формування таких основ на сучасних методологічних підходах та ґрунтовному теоретичному підґрунті, що дозволить сформуванню дієвої системи державного регулювання розвитку та лібералізації підприємницької діяльності.*

*Формування системи розвитку та лібералізації підприємницької діяльності, яка ґрунтується та елементах глобального, інституційного, державного регулювання. На розвиток підприємницької діяльності впливають також організаційні та управлінські фактори.*

*Важливим є використання різних форм державної підтримки малого підприємництва. Ці форми можна класифікувати за характером впливу держави на діяльність малих підприємств. Виділяють два види цього впливу: прямий і непрямий.*

*Основними законодавчими актами цієї сфери визначено Закон України "Про розвиток і державну підтримку малого та середнього підприємництва" та "Концепція Загальнодержавної програми розвитку малого і середнього підприємництва на 2014—2024 рр."*

*Визначено необхідність активної діяльності всіх органів державного управління України в сфері лібералізації підприємницької діяльності. Це відноситься до Міністерство аграрної політики та продовольства України, Державної служби зайнятості, Антимонопольного комітету України.*

*Координуючу роль має Міністерство економічного розвитку та торгівлі України в сфері реалізації програм підтримки малого підприємництва. Найбільш важливими функціями цього відомства є підтримка малого і середнього підприємництва на міжнародному рівні (міжнародні кредитні лінії); банківські продукти та програми допомоги малому і середньому підприємництву; підтримка малого і середнього підприємництва на регіональному рівні; підтримка малого і середнього підприємництва на державному рівні.*

*The article outlines the main preconditions for the creation of the institutional framework for state support for the liberalization of entrepreneurial activity in our country.*

*An important prerequisite is the growth of the economy based on the activation of entrepreneurial activity and the use of effective mechanisms for the transformation of this activity and the social expectations of business entities into efficiently operating business structures.*

*It is determined that the formation of such bases on modern methodological approaches and a thorough theoretical basis, which will allow to form an effective system of state regulation of development and liberalization of entrepreneurial activity.*

*Formation of the system of development and liberalization of entrepreneurial activity, which is based on elements of global, institutional, state regulation. Organizational and managerial factors influence the development of entrepreneurial activity.*

*It is important to use different forms of state support for small businesses. These forms can be classified according to the nature of the state's influence on the activity of small enterprises. There are two types of this effect-direct and indirect.*

*The main legislative acts of this sphere are the Law of Ukraine "On Development and State Support to Small and Medium-Sized Entrepreneurship" and "The Concept of the National Program for the Development of Small and Medium-Sized Entrepreneurship for 2014—2024"*

*The necessity of active activity of all bodies of state administration of Ukraine in the field of liberalization of entrepreneurial activity is determined. This applies to the Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine, the State Employment Service, the Antimonopoly Committee of Ukraine.*

*The Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine has a coordinating role in implementing small business support programs. The most important functions of this department are the support of small and medium-sized enterprises at the international level (international credit lines); banking products and small and medium business enterprises; support of small and medium entrepreneurship at the regional level; support of small and medium entrepreneurship at the state level.*

*Ключові слова: інституційні, основи, державна, підтримка, підприємництво, розвиток, лібералізація, система.*

*Key words: institutional, foundation, state, support, entrepreneurship, development, liberalization, system.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Однією з особливостей сучасного розвитку підприємницьких систем в усіх країнах світу є зростання економіки на основі активізації підприємницької активності та використання дієвих механізмів для перетворення цієї активності та соціальних очікувань суб'єктів підприємницької діяльності в ефективно працюючі підприємницькі структури. Досягти такого результату можна тільки спираючись на ефективну державну політику розвитку підприємницької діяльності. Така політика стимулювання та розвитку підприємницької діяльності повинна містити в собі елементи, що дозволяють максимально лібералізувати середовище підприємництва.

Такі самі процеси проходять сьогодні в економіці України. Основною рушійною силою національної економіки є розвиток підприємницької діяльності в усіх сферах народного господарства. Крім того, підприємництво активізується в таких сферах, як медицина, фізична культура та спорт, культура, що довгий час не було притаманно для пострадянського простору. Тому створення інституційних основ державної підтримки лібералізації підприємницької діяльності стає все більш важливою умовою економічного зростання в Україні.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Практично всі наукові економічні школи України приділяли увагу, як проблемам лібералізації економіки, так і окремим питанням розвитку підприємництва. Безпосередньо ці питання досліджували Безтелесна Л., Гайдук В., Королевська Н., Куряча Н., Лукашук В., Ляпін Д., Сазонець О. Разом з тим, зміна умов господарювання, активне просування інституційно-економічної системи України в напрямі європейської інтеграції та імплементація нових європейських норм та стандартів до практики формування умов розвитку вітчизняного бізнесу потребує подальшого дослідження цих процесів.

## МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є аналіз інституційних основ державної підтримки лібералізації підприємницької діяльності. Формування таких основ на сучасних методологічних підходах та ґрунтовному теоретичному підґрунті дозволить сформувати дієву систему державного регулювання розвитку та лібералізації підприємницької діяльності.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Підприємництво як одна із конкретних форм прояву суспільних відносин не тільки сприяє підвищенню матеріального і духовного потенціалу суспільства і створює сприятливий ґрунт для практичної реалізації здібностей і талантів кожного громадянина, але й веде до єднання нації, збереження її національного духу і національної гордості. Система розвитку та лібералізації підприємницької діяльності ґрунтується на елементах глобального, інституційного, державного регулювання [1]. Ці елементи національного та глобального рівня доповнюються конкретними управлінськими та організаційно-технічними параметрами, які надають змогу в комплексі створити систему регулювання підприємництва. Кожний із зазначених рівнів має свої специфічні інструменти регулювання та цільові групи суб'єктів управління. В цілому, структурні елементи існуючої системи регулювання розвитку та лібералізації підприємницької діяльності подано в таблиці 1.

Форми державної підтримки малого підприємництва можна класифікувати так: за характером впливу держави на діяльність малих підприємств, у залежності від якого виділяють два види цього впливу: прямий і непрямий. До прямого впливу можна віднести, наприклад, безпосереднє введення податкових пільг для малих фірм, виділення бюджетних коштів для пільгового фінансування їх перспективних інвестиційних проєктів,



Таблиця 1. Рівні організаційного механізму регулювання лібералізації підприємництва

Рівень управління	Інструменти регулювання	Суб'єкти управління
Глобальний	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Міжурядові угоди.</li> <li>• Участь у міжнародних організаціях.</li> <li>• Участь у асоціаціях</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Координаційні органи асоціацій.</li> <li>• Вищі органи управління міжнародних організацій.</li> <li>• Вищі державні органи влади</li> </ul>
Інституційно-нальний рівень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Закони України, Укази Президента України, постанови Верховної Ради України, постанови Кабінету Міністрів України, накази міністерств.</li> <li>• Організація структури управління.</li> <li>• Організація процесу функціонування системи</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Президент України.</li> <li>• Верховна Рада України.</li> <li>• Кабінет Міністрів України</li> </ul>
Управлінський рівень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Установчі норми, документи і стандарти, що формують і визначають систему процедур.</li> <li>• Організаційна структура управління галузі, території.</li> <li>• Організація процесу функціонування галузі</li> </ul>	Міністерства, Державні комітети, регіональні органи влади, органи місцевого самоврядування
Технічний рівень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Установчі, нормативні документи підприємства.</li> <li>• Організаційна структура підприємства.</li> <li>• Організація процесу функціонування підприємства</li> </ul>	Суб'єкти господарювання

Джерело: [6].

надання у безоплатне користування або оренду малим підприємствам державного майна тощо [2; 3].

Непряма підтримка малих підприємств здійснюється державою опосередковано, тобто через стимулювання великих і середніх корпорацій, банків, страхових компаній, громадських організацій, а також залучення елементів інфраструктури малого бізнесу, які забезпечують загальні умови його розвитку (навчальних центрів, бізнес-інкубаторів, технопарків, лізингових, консалтингових, аудиторських, юридичних фірм). До непрямої форми можуть відноситися такі форми підтримки, як виділення субвенцій і дотацій регіонам і муніципальним утворенням у якості преміювання за високий рівень розвитку малого підприємництва. Приклад непрямої форми — широко застосовуване у США надання крупним корпораціям державного замовлення за умови розміщення ними на малих підприємствах замовлень на виробництво встановленого відсотка комплектуючих[4].

Друге класифікаційне обґрунтування — функціональний напрям державної підтримки. Тут можна виділити три види підтримки: організаційно-структурну, фінансово-податкову і майнову. Перший із перерахованих видів підтримки охоплює форми, зв'язані з регламентуванням діяльності малих підприємств, а також із створенням різних структур, що надають послуги малому бізнесу. До них відносяться, наприклад, спрощена реєстрація суб'єктів малого підприємництва, надання маркетингової інформації на пільгових засадах, проведення консалтингу і аудиту. До фінансово-податкового виду підтримки відносяться різні форми прямого і непрямого фінансування малого бізнесу і застосування податкових важелів для стимулювання його розвитку. В цю групу входять надання податкових і митних пільг, стимулювання банків і страхових компаній до кредитування або страхування малих підприємств; фінансові і податкові форми державної підтримки малого підприємництва.

Майновий вид підтримки малого бізнесу передбачає активне залучення в цей процес державної і муніципальної власності (до того ж не лише матеріальної, але й інтелектуальної); наприклад, впровадження на малих підприємствах нових технологій, проведення лізингових операцій, застосування гарантійних механізмів із використанням державного майна.

Комбінування першої і другої класифікацій дає змогу виділити шість конкретних груп, які об'єднують форми державної підтримки малих підприємств.

Держава намагається підтримати малий бізнес. Так, у жовтні 2000 р. був прийнятий Закон України "Про розвиток і державну підтримку малого та середнього підприємництва"[8], також була прийнята "Концепція Загальнодержавної програми розвитку малого і середнього підприємництва на 2014—2024 рр." та утворений Державний фонд підтримки малого підприємництва. Основними задачами Фонду є фінансове забезпечення державної політики в галузі підтримки малого підприємництва і створення ефективно діючого фінансового механізму для реалізації державної програми, участь у фінансуванні регіональних програм, а також проектів і заходів, направлених на підтримку і розвиток малого підприємництва [7].

Мінекономрозвитку координує виконання цілої низки Програм, що спрямовані на розвиток підприємництва:

- EU4Business;
- Програми ЄС підтримки приватного сектору в Україні — EU SURE (EU Support to Ukraine to Re-launch the Economy);
- Програма наукових досліджень та навчання Європейського співтовариства з атомної енергії Горизонт 2020 (2014—2018);
- Програма ЄС "Конкурентоспроможність підприємств малого і середнього бізнесу (COSME) (2014—2020)";
- Програма для управлінських кадрів сфери підприємництва України (Fit for partnership with Germany);
- Unlimit Ukraine by EBA — Програма розвитку та підтримки малого українського бізнесу [9].

Найбільш важливими функціями цього відомства є:

- Підтримка малого і середнього підприємництва на міжнародному рівні (міжнародні кредитні лінії).
- Банківські продукти та програми допомоги малому і середньому підприємству.
- Підтримка малого і середнього підприємництва на регіональному рівні.
- Підтримка малого і середнього підприємництва на державному рівні[5].

Отже, діяльність суб'єктів малого підприємництва у багатьох випадках залежить від дій державних органів виконавчої влади. Без спеціальних заходів державної підтримки розвиток малого підприємництва неможливий. Проте державна підтримка малого підприємництва стримується макроекономічними умовами.

До головних проблем, які стримують розвиток малого бізнесу, можна віднести недосконалість системи оподаткування, нестабільність бюджетного фінансування державної і регіональних програм підтримки бізнесу.

Невиконання планів фінансування національної програми сприяння розвитку малого підприємництва, очевидно, пов'язане з тим, що органи виконавчої влади, які, на жаль, змінюються надзвичайно часто, розглядають цю статтю бюджету за залишковим принципом. Тому орієнтація наших підприємців і малий бізнес на велику роботу: нарощування обсягів виробництва, укладання контрактів, розширення ринків збуту вітчизняної продукції без допомоги в цьому напрямі, перш за все держави і регіональних органів влади марна справа.

Серед органів державного управління, що останнім часом активно працювали над питаннями підтримки малого та середнього бізнесу та приймали відповідні документи необхідно виділити такі:

— Міністерство аграрної політики та продовольства України (Бюджетна дотація для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції, часткова компенсація вартості с/г техніки та обладнання, державна підтримка фермерських господарств, регіональні програми розвитку АПК);

— Державна служба зайнятості (започаткування власного бізнесу за сприяння державної служби зайнятості, державне агентство з енергоефективності та енергозбереження України, податкові та митні пільги, отримання "зеленого тарифу");

— Антимонопольний комітет України (державна допомога суб'єктам господарювання, портал державної допомоги).

## ВИСНОВКИ

Таким чином, як свідчить аналіз, що був проведений в поданому дослідженні, основними передумовами створення інституційних основ державної підтримки лібералізації підприємницької діяльності в нашій країні є такі:

зростання економіки на основі активізації підприємницької активності та використання дієвих механізмів для перетворення цієї активності та соціальних очікувань суб'єктів підприємницької діяльності в ефективно працюючі підприємницькі структури;

формування таких основ на сучасних методологічних підходах та ґрунтовному теоретичному підґрунті, що дозволить сформувати дієву систему державного регулювання розвитку та лібералізації підприємницької діяльності;

формування системи розвитку та лібералізації підприємницької діяльності, яка ґрунтується та елементарно глобального, інституційного, державного регулювання;

використання різних форм державної підтримки малого підприємництва, які можна класифікувати за характером впливу держави на діяльність малих підприємств, у залежності від якого виділяють два види цього впливу: прямий і непрямий;

активна діяльність всіх органів державного управління України в сфері лібералізації підприємницької діяльності та особливо Мінекономрозвитку в сфері реалізації програм підтримки малого підприємництва.

## Література:

1. Гайдук В.А. Оцінка сучасного етапу економічного розвитку та проблеми становлення конкурентоспроможності українських підприємств / В.А. Гайдук // Ефективна економіка [Електронне наукове фахове видання ДДАЕУ]. — 2010. — 4. — Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com>

2. Королевська Н.Ю. Напрями розвитку та лібералізації підприємницької діяльності в Україні / Н.Ю. Ко-

ролевська: Управління проектами та розвиток виробництва. — 2011. — № 3(39). — С. 1—7.

3. Лукашук В. Галузеві структурні зрушення розвитку підприємницького сектору України / В. Лукашук // Економічні інновації: 36. наук. пр. [Текст]. — Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2015. — Вип. 59. — С. 202—218.

4. Ляпін Д. Лібералізація економіки та розвиток малого підприємництва в Україні / Д. Ляпін // Вісник КНТУ: 36. наук. пр. [Текст]. — К.: Вид-во КНТУ, 2009. — № 5. — С. 66—74.

5. Соціальний концепт суспільних та економічних процесів національного розвитку [Текст]: Колективна монографія [Безтелесна Л.І., Сазонець І.А. та ін.]: За наук. ред. д.е.н., проф. Безтелесної Л.І. — Рівне: Волин. Оберіги, 2015. — 184 с.

6. Куряча Н.В. Напрями лібералізації підприємницької діяльності в Україні в контексті вдосконалення системи пенсійного забезпечення / О.М. Сазонець, Н.В. Куряча / Проблеми економіки. — 2015. — № 4. — С. 164—170.

7. Концепція Загальнодержавної програми розвитку малого і середнього підприємництва на 2014—2024 рр. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/641-2013-%D1%80>

8. Закон України "Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4618-17/paran3#n3>

9. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/RozvitokMalogoISerednogoPidprimnitstva>

## References:

1. Hajduk, V.A. (2010), "Assessment of the current stage of economic development and the problem of the competitiveness of Ukrainian enterprises", *Efektivna ekonomika*, vol. 4, available at: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=176> (Accessed 10 Dec 2018).

2. Korolevs'ka, N.Yu. (2011), "Areas of development and liberalization of entrepreneurial activity in Ukraine", *Upravlinnia proektamy ta rozvytok vyrobnytstva*, vol. 3 (39), pp. 1—7.

3. Lukaschuk, V. (2015), "Branch structural changes in the development of the Ukrainian business sector", *Ekonomichni innovatsii*, vol. 59, pp. 202—218.

4. Liapin, D. (2009), "Liberalization of the economy and development of small business in Ukraine", *Visnyk KNTU*, vol. 5, pp. 66—74.

5. Beztelesna, L.I. and Sazonets', I.L. (2015), *Sotsial'nyj kontsept suspil'nykh ta ekonomichnykh protsesiv natsional'noho rozvytku* [Social concept of social and economic processes of national development], Volyns'ki Oberihy, Rivne, Ukraine.

6. Kuriacha, N.V. (2015), "Directions of business liberalization in Ukraine in the context of improving the system of pension provision", *Problemy ekonomiky*, vol. 4, pp. 164—170.

7. Cabinet of Ministers of Ukraine (2013), Resolution "On Approval of the Concept of the National Program for the Development of Small and Medium-Sized Entrepreneurship for 2014—2024", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/641-2013-%D1%80> (Accessed 10 Dec 2018).

8. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), The Law of Ukraine "On Development and State Support to Small and Medium Enterprises in Ukraine", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4618-17/paran3#n3> (Accessed 10 Dec 2018).

9. Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine (2018), available at: <http://www.me.gov.ua/RozvitokMalogoISerednogoPidprimnitstva> (Accessed 10 Dec 2018).

*Стаття надійшла до редакції 22.12.2018 р.*

УДК 657.6 : 658.7 : 334.716

*А. П. Макаренко,  
д. е. н., професор, професор кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія  
О. В. Телевінова,  
магістрант кафедри обліку, оподаткування, аналізу та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.27

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПАТ "ЗАПОРІЖСТАЛЬ"

*A. Makarenko,  
doctor of sciences (Econ.), professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis,  
Taxation and Audit, Zaporizhzhya State Engineering Academy  
O. Tielievinova,  
Master of the Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit,  
Zaporizhzhya State Engineering Academy*

IMPROVEMENT OF ACCOUNTING AND AUDIT OF MANUFACTURING RESERVES  
IN THE MANAGEMENT SYSTEM OF PJSC "ZAPORIZHSTAL"

*Удосконалення обліку і аудиту виробничих запасів у системі управління ПАТ "Запоріжсталь". ПАТ "Запоріжсталь" — підприємство з повним металургійним циклом, яке займає лідируючі місця по виробництву сталі в Україні, обсягам експорту сталі в Україні, постачанням валюти, а також податковим відрахуванням. Розвиток економічних відносин вимагає від суб'єктів господарювання розширених можливостей щодо контролю за станом їх діяльності.*

*Досліджено стан управління матеріально-технічним забезпеченням ПАТ "Запоріжсталь". Матеріально-технічна база — сукупність засобів виробництва, що виступають у формі реальних активів та забезпечують ефективне функціонування усіх структурних підрозділів підприємства. Але загальна економічна ситуація в Україні ускладнює можливості ефективного управління усіма сферами діяльності підприємства, в тому числі і матеріально-технічним забезпеченням, без якого неможливою є належна організація безперервного виробничого процесу. Тому було запропоновано напями удосконалення ефективного механізму управління матеріально-технічним забезпеченням комбінату.*

*За сучасних умов, при посиленні конкурентної боротьби, внутрішній аудит стає одним з основних інструментів підвищення ефективності управління підприємствами різних організаційно-правових форм, оскільки їх керівники розуміють важливість вискоефективного та конкурентоспроможного функціонування.*

*Тому запропоновано створити на ПАТ "Запоріжсталь" Внутрішню службу аудиту, яка сприятиме як підвищенню ефективності системи внутрішнього контролю, так і підвищенню якості управління в цілому на комбінаті. Обґрунтовано необхідність функціонування Внутрішньої служби аудиту на підприємстві. На прикладі аудиту виробничих запасів у роботі було розроблено: етапи для створення Внутрішньої служби аудиту; графік проведення внутрішнього аудиту у відділах Головної бухгалтерії; план та програма для проведення внутрішнього аудиту; робочі документи, а саме для перевірки правильності: документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність, первинної документації при придбанні ТМЦ від постачальника, документації при виробленні ТМЦ власними силами, документації при оприбуткуванні виробничих запасів отриманих від розбирання або ліквідації основних засобів під час проведення ремонтів, документації при списанні ТМЦ у виробництво, документації при внутрішньому переміщенні ТМЦ, документації внаслідок реалізації ТМЦ, визначення залишку виробничих запасів на початок та на кінець звітного періоду, віднесення виробничих запасів до субрахунків.*

*The improvement of accounting and auditing of inventories in the management system of PJSC "Zaporozhstal". PJSC "Zaporizhstal" is a company with a full metallurgical cycle, which occupies leading positions in steel production in Ukraine, steel export volumes in Ukraine, the supply of foreign currency, as well as tax deductions. The development of economic relations requires from the business entities expanded possibilities of control over*

*the state of their activities. The state of the management of material and technical support of PJSC "Zaporizhstal" was investigated.*

*Material and technical base — a set of means of production, acting in the form of real assets and ensure the effective functioning of all structural units of the enterprise. But the general economic situation in Ukraine complicates the possibilities of effective management of all areas of the enterprise, including material and technical support, without which proper organization of the continuous production process is impossible. Therefore, it was proposed to improve the effective mechanism for managing the logistics of the plant.*

*In modern conditions, while enhancing competition, internal audit is becoming one of the main tools for improving the efficiency of management of enterprises of various organizational and legal forms, since their leaders understand the importance of highly efficient and competitive functioning.*

*Therefore, it was proposed to create an Internal Audit Service at PJSC "Zaporizhstal", which will contribute to both increasing the efficiency of the internal control system and improving the quality of management at the plant as a whole. The necessity of the functioning of the Internal Audit Service in the enterprise is substantiated. On the example of an audit of inventories in the work were developed: the steps to create an internal audit service; the schedule of internal audit in the departments of the Main Accounting; a plan and program for conducting an internal audit; working documents, namely, to verify the correctness: documenting contracts of material liability, primary documentation when purchasing goods and materials from a supplier, documentation for manufacturing goods and materials on their own, documentation for capitalizing inventories obtained from dismantling or liquidation of fixed assets during repairs, documentation for writing off goods and materials in the production of documentation for the internal movement of goods and materials idents of stocks at the beginning and end of the reporting period, classification of inventory by the accounts.*

*Ключові слова: ПАТ "Запоріжсталь", матеріально-технічне забезпечення, виробничі запаси, бухгалтерський облік, аудит, внутрішня служба аудиту, план аудиту, програма аудиту, робочі документи, матеріально відповідальна особа, номенклатурний номер.*

*Key words: PJSC "Zaporizhstal", logistics, inventory, accounting, audit, internal audit service, audit plan, audit program, working documents, materially responsible person, item number.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

За сучасних умов розвитку економіки ефективно управління матеріально-технічним забезпеченням стає основою успішного розв'язання проблеми виробництва — задоволення потреб виробництва в матеріалах з максимально можливою економічною ефективністю. Тому особливої уваги потребує розв'язання проблеми управління і раціональної організації матеріально-технічного забезпечення підприємства, підґрунтям якої є ефективний облік і аудит виробничих запасів як ключових складових загальної системи управління виробничим процесом.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретичні та методологічні засади обліку та аудиту виробничих запасів розглядалися та продовжують досліджуватися у наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених.

Так, вагомий внесок у розвиток теоретико-методичних засад обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємства зробили вітчизняні вчені: О. Артюх, Ф. Бутинець, Б. Валувєв, О. Галенко, Т. Гладких, С. Голов, М. Должанський, В. Завгородній, С. Зубілевич, Т. Камінська, Я. Крупка, П. Куцик, М. Корягін, А. Макаренко, Т. Меліхова, Є. Мних, Г. Нашкерська, Й. Петрович, В. Сопко, Н. Шура та інші. Проблемам методики обліку виробничих запасів приділяли увагу також зарубіжні вчені: М. Джиллінгем, М. Ліндерс, А. Стерлігова, Дж. Р. Сток, Д. Уотерс, Дж. Шрайбфедер та інші.

Однак, незважаючи на наявність значної кількості наукових і практичних розробок з вищезазначеної проблематики, аналіз напрацювань зарубіжних і вітчизняних фахівців дозволяє зробити висновок про необхідність подальших досліджень у цьому напрямі для задоволення потреб управління вітчизняних промислових підприємств в умовах нестійкої економіки.

Тому актуальність окреслених питань та певна невирішеність аспектів методичного характеру щодо обліку та аудиту виробничих запасів зумовили вибір теми та визначили мету цього дослідження.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є визначення потенційних аспектів удосконалення обліку і аудиту виробничих запасів на підставі дослідження особливостей їх обліку і аудиту в системі управління промислового підприємства.

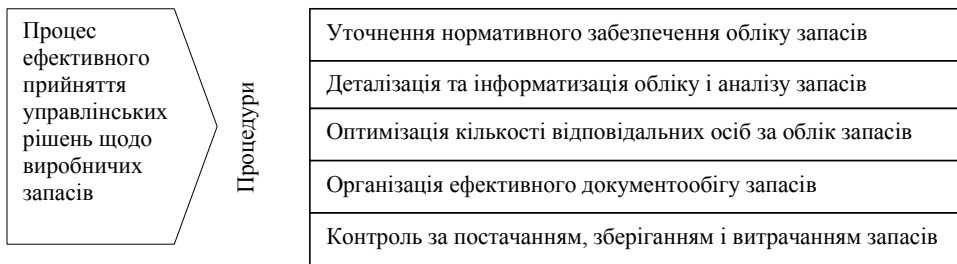
## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Сучасне виробництво характеризується залежністю кожного суб'єкта господарювання від сукупних зовнішніх факторів, що визначають його діяльність. Наслідком посилення впливу цих факторів на кінцевий результат роботи підприємства є зростання ролі елементів, що забезпечують сполучення та синхронізацію виробництва та споживання, створюють можливість ефективного функціонування кожної окремої господарюючої ланки та виробничого комплексу загалом. Одним із таких елементів є матеріальні ресурси виробничо-технічного призначення, наявність яких є необхідною умовою організації виробничої системи, чинником визначення технічної та економічної життєздатності, розмірів будь-якого підприємства [22].

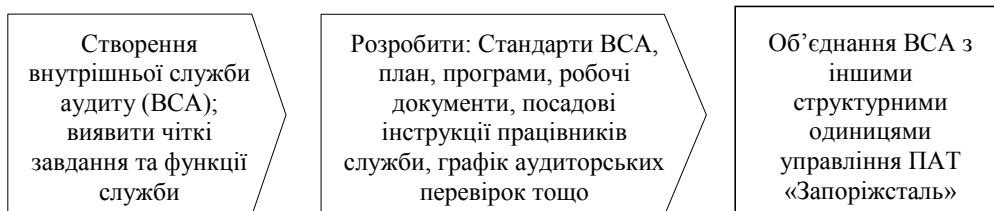
Основні цілі процесу управління матеріально-технічним забезпеченням можна визначити як:

— забезпечення безперервного потоку матеріальних ресурсів (сировини, комплектуючих, допоміжних матеріалів), необхідних підприємству;

— своєчасне та повне визначення потреби підприємства у сировині, матеріалах, інструментах та інших необхідних ресурсах, розроблення норм їх витрат;

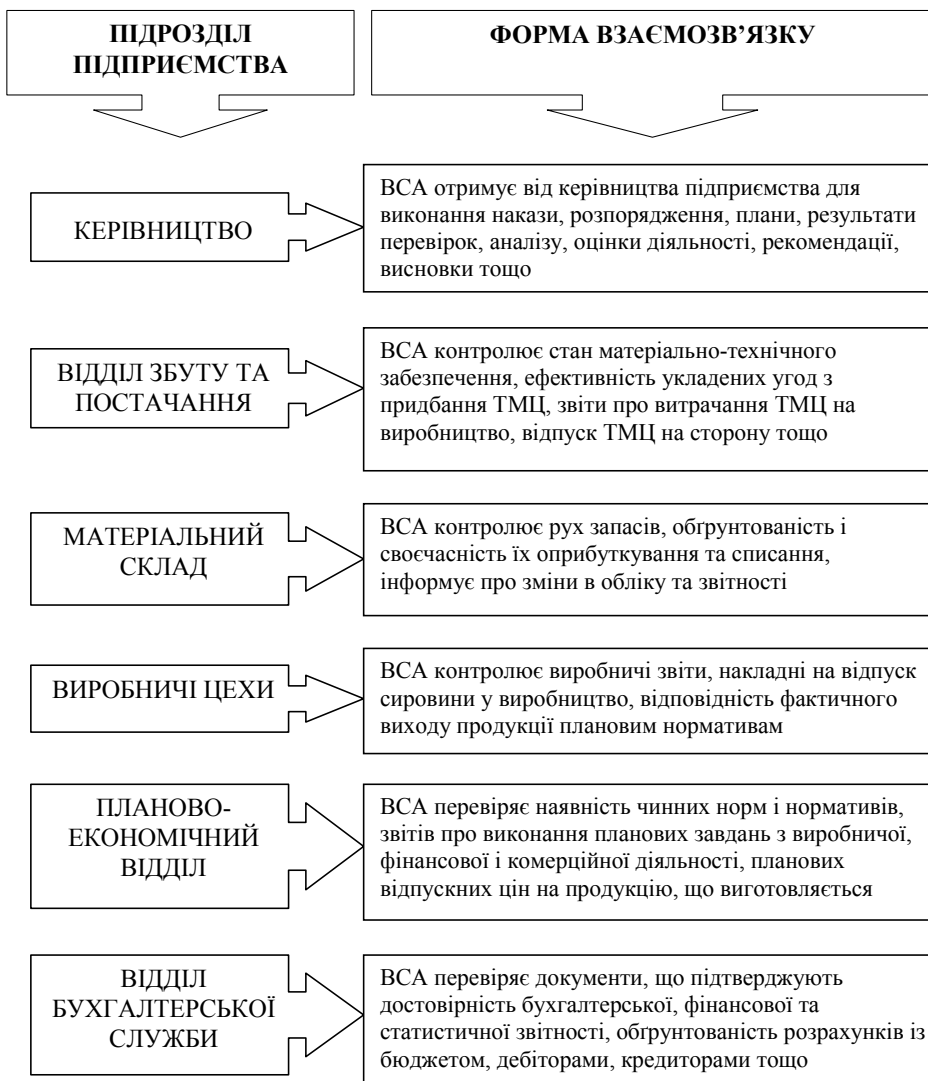


**Рис. 1. Складові процесу ефективного прийняття управлінських рішень щодо виробничих запасів**



**Рис. 2. Запропоновані етапи для створення Внутрішньої служби аудиту на ПАТ "Запоріжсталь"**

Джерело: запропоновано авторами.



**Рис. 3. Взаємозв'язок внутрішньої служби аудиту з іншими службами та підрозділами підприємства**

— управління запасами, яке передбачає визначення запасів та витрат, що пов'язані з ними, до мінімально необхідного рівня при забезпеченні безперервності процесу виробництва; підвищення якості матеріальних ресурсів;

— пошук і встановлення надійних і раціональних зв'язків з постачальниками для забезпечення прискореного пересування всіх матеріально-технічних ресурсів від постачальників при мінімальних транспортних та інших витратах [11].

Для ефективного управління матеріально-технічним забезпеченням на комбінаті ПАТ "Запоріжсталь" створений і ефективно діє відділ матеріально-технічного забезпечення, що входить до складу комерційної дирекції. Основними завданнями цієї дирекції є планування та забезпечення виробничої і ремонтної діяльності підприємства та об'єктів інвестиційних проектів сировиною, паливом, матеріалами, устаткуванням, запасними частинами та іншими ТМЦ.

У цілому стан управління матеріально-технічним забезпеченням ПАТ "Запоріжсталь" можна вважати задовільним, однак загальна економічна ситуація в країні ускладнює можливості ефективного управління усіма сферами діяльності підприємства, в т. ч. і матеріально-технічним забезпеченням, без якого неможливо є належна організація безперервного виробничого процесу. Тому необхідно в подальшому продовжувати пошук напрямків удосконалення механізму управління матеріально-технічним забезпеченням комбінату. На нашу думку, процес ефективного прийняття управлінських рішень щодо виробничих запасів має ґрунтуватися на таких процедурах (рис. 1).

Впровадження логістичної концепції управління запасами потребує забезпечення своєчасною, повною і достовірною інформацією про стан об'єкта. Перспективним є такий напрям досліджень як оптимізація ресурсопотоків, розвиток комунікативних управлінських зв'язків, а також формування комп'ютеризованої моделі управлінського обліку запасів [8]. Правильний підхід до формування методики обліку ТМЦ дає можливість досягти економії витрат, що сприяє зберіганню запасів, а також посилює стійке конкурентне становище суб'єкта на ринку.

Від правильного і своєчасного ведення бухгалтерського об-

**Таблиця 1. Запропонований графік проведення внутрішнього аудиту у відділах Головної бухгалтерії на ПАТ "Запоріжсталь"**

Відділ бухгалтерського обліку	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
Відділ з обліку витрат та ТМЦ						+						+
Відділ бухгалтерського обліку з аглодоменого виробництва			+						+			
Відділ бухгалтерського обліку транспорту та складського господарства		+						+				
Відділ бухгалтерського обліку по сталеплавильному у виробництві		+						+				
Відділ бухгалтерського обліку по листопрокатному виробництві		+					+					
Відділ бухгалтерського обліку загальнопромислового призначення			+						+			
Відділ обліку кредиторської заборгованості					+						+	
Відділ обліку дебіторської заборгованості					+						+	
Відділ обліку необоротних активів						+						+
Відділ розрахунків з працівниками				+						+		
Відділ головної книги				+						+		
Відділ податкового обліку							+				+	

Щорічна зовнішня аудиторська перевірка

Джерело: запропоновано авторами.

ліку на синтетичних рахунках, а всередині них — на аналітичних рахунках і субрахунках, залежить своєчасне одержання достовірної інформації, необхідної для управління відповідними об'єктами виробничо-господарської діяльності [4]. При веденні бухгалтерського обліку можуть бути допущені відступи від діючого порядку. Невиконання окремих правил, вимог або умов його методології призводить до зниження якості обліку, що в кінцевому підсумку виявляється в недотриманні визначених вимог при складанні і представленні необхідної для управління інформації.

За сучасних умов, при посиленні конкурентної боротьби, внутрішній аудит стає одним з основних інструментів підвищення ефективності управління підприємствами різних організаційно-правових форм, оскільки їх керівники розуміють важливість високоєфективного та конкурентоспроможного функціонування [2].

ПАТ "Запоріжсталь" є підприємством з повним металургійним циклом. Такий вид промисловості має свою специфіку в технологічних особливостях, використанні великої кількості сировини та інших виробничих запасів, а також широкому асортименті продукції, що потребує додаткових процедур контролю, які носять характер системності. Саме системність, тобто виконання процедур контролю постійно, а не час від часу, забезпечує ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту.

На жаль, сьогодні на ПАТ "Запоріжсталь" ще не існує відділу, який займався внутрішнім аудитом на підприємстві, тому пропонуємо створити Внутрішню службу аудиту (ВСА), яка забезпечить управлінський персонал оперативними даними аналізу і оцінки, рекомендаціями за результатами перевірок, на підставі яких приймаються своєчасні, обґрунтовані управлінські рішення.

Процес створення ВСА на ПАТ "Запоріжсталь" можливо представити поетапно наступним чином (рис. 2).

Розглядаючи питання про форму організації внутрішнього аудиту на ПАТ "Запоріжсталь", слід підкреслити, що це питання має вирішуватися керівником залежно від мети і завдань, поставлених перед цією службою. У будь-якому разі ВСА має бути укомплектована кваліфікованими кадрами, які зможуть виконувати покладені на них функціональні обов'язки.

Набагато важливіше місце внутрішнього аудиту в організаційній структурі підприємства, оскільки від цього значною мірою залежить ступінь об'єктивності результатів її діяльності. Основна ознака, за якою внутрішній аудит відрізняють від зовнішнього, полягає в тому, що він залежний, тобто підпорядкований керівництву підприємства, де він провадиться [13]. Проте об'єктивність внутрішнього аудиту забезпечується ступенем його незалежності в організаційній структурі

**Таблиця 2. Пропозиції щодо застосування плану для проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на ПАТ "Запоріжсталь"**

№	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Період проведення	Виконавець
<b>1. Організаційно-підготовчий етап</b>				
1.	Ознайомлення зі специфікою роботи перевіряемого відділу бухгалтерського обліку	Статут підприємства, облікова політика, внутрішні положення про ведення бухгалтерського обліку окремо по відділу чи цеху, посадові інструкції		
2.	Проведення тестування внутрішнього контролю	Тест внутрішнього контролю		
3.	Визначення аудиторського ризику	Оцінка властивого ризику		
4.	Планування аудиту виробничих запасів	Програма аудиту виробничих запасів		
<b>2. Основний етап</b>				
5.	Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність на підприємстві	Договір про матеріальну відповідальність		
6.	Перевірка організації первинного обліку надходження виробничих запасів на склад	Видаткова накладна, акт-приймання, прибутковий ордер, здавальна накладна, акт на оприбуткування матеріалів отриманих від розбирання основних засобів під час проведення ремонтів тощо		
7.	Перевірка організації обліку списання виробничих запасів	Акт списання, накладна-вимога на внутрішнє переміщення, акт на фактично використані матеріали під час проведення ремонтів, накладна на відпуск ТМЦ тощо		
8.	Перевірка правильності відображення залишків виробничих запасів	Оборотно-сальдова відомість		
9.	Перевірити правильність віднесення виробничих запасів до субрахунків	Облікові реєстри		
<b>3. Підсумковий етап</b>				
10.	Складання аудиторського звіту та висновку	Аудиторський звіт, аудиторський висновок		
11.	Розроблення і пропонування підходів до вирішення проблем, що були виявлені в ході аудиту виробничих запасів			
12.	Організація подальшого контролю за виконанням розроблених заходів та прийнятих рішень		Наказ про організацію виправлення помилок, що були виявлені в ході внутрішнього аудиту	

Джерело: запропоновано авторами.

**Таблиця 3. Пропозиції щодо застосування програми для проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на ПАТ "Запоріжсталь"**

№	Аудиторські процедури	Мета проведення аудиту	Період проведення	Документація, що підлягає перевірці	Назва робочого документа	Виконавець
1.	Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність на підприємстві	Впевнитись у правильності документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність		Договір про матеріальну відповідальність	ТМЦ-1	
2.	Перевірка організації первинного обліку надходження виробничих запасів на склад: - придбані ТМЦ від постачальника; - вироблені власними силами;	Впевнитись у правильності оформлення первинної документації та господарських операцій при надходженні на склад в ході купівлі або переробки виробничих запасів та віднесення їх до активів підприємства		Видаткова накладна, акт-приймання, прибутковий ордер	ТМЦ-2.1	
			Акт переробки, здавальна накладна	ТМЦ-2.2		
			Акт на оприбуткування матеріалів отриманих від розбирання основних засобів під час проведення ремонтів	ТМЦ-2.3		
3.	Перевірка організації обліку списання виробничих запасів: - списання ТМЦ у виробництво, для проведення ремонтів або інші технологічні потреби; - внутрішнє переміщення;	Впевнитись у правильності оформлення документації та господарських операцій при списанні у виробництво, внутрішнє переміщення, продажу		Акт списання ТМЦ; акт на фактично використані матеріали під час проведення ремонтів	ТМЦ-3.1	
			Накладна-вимога на внутрішнє переміщення	ТМЦ-3.2		
			Накладна на відпуск ТМЦ; довіреність	ТМЦ-3.3		
4.	Перевірка правильності відображення залишків виробничих запасів на початок та на кінець місяця	Впевнитись у відповідності залишку запасів на початок та на кінець періоду		Оборотно-сальдова відомість	ТМЦ-4	
5.	Перевірити правильність віднесення виробничих запасів до субрахунків	Впевнитись у правильності ведення аналітичного обліку		Облікові реєстри; журнал господарських операцій	ТМЦ-5	

Джерело: запропоновано авторами.

**Таблиця 4. Робочий документ ВСА.**

**ТМЦ-1 – Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність**

№ договору	ПІБ	Шифр МВО	Професія	Виявлені порушення

**Таблиця 5. Робочий документ ВСА.**

**ТМЦ-2.1 – Перевірка оформлення первинної документації при придбанні ТМЦ від постачальника**

Склад	Назва перв. док.	ТМЦ	Дата	Ціна	К-сть	Сума	Підпис	Печатка	Примітки

**Таблиця 6. Робочий документ ВСА.**

**ТМЦ-2.2 – Перевірка оформлення документації при виробленні ТМЦ власними силами**

Склад	№ док.	Номенклатурний №	Кількість	Один. виміру	Підпис		Примітки
					МВО	Бухгалтер	

**Таблиця 7. Робочий документ ВСА. ТМЦ-2.3 – Перевірка оформлення документації при оприбуткуванні виробничих запасів отриманих від розбирання або ліквідації основних засобів під час проведення ремонтів**

Склад	№ док.	Шифр МВО	Інвентарний №	Вид робіт	Номенклатурний №	Стаття витрат	Ціна	Кількість	Сума	Печатка

**Таблиця 8. Робочий документ ВСА. ТМЦ-3.1 – Перевірка оформлення документації при списанні ТМЦ у виробництво**

Склад	№ док.	Шифр МВО	Номенклатурний №	Стаття витрат	Ціна	К-сть	Сума	Підпис	Примітки

**Таблиця 9. Робочий документ ВСА.**

**ТМЦ-3.2 – Перевірка оформлення первинної документації при внутрішньому переміщенні ТМЦ**

Склад		№ док.	Шифр МВО	Номенклатурний №	Одиниця виміру	Ціна	К-сть	Сума	Підпис	Примітки
Відпр.	Отрим.									

**Таблиця 10. Робочий документ ВСА. ТМЦ-3.3 – Перевірка оформлення документації внаслідок реалізації ТМЦ**

Склад	Дата	Одержувач	№ накладної	Довірчість	Номенклатурний №	Ціна	К-сть	Сума	Підпис	Печатка

**Таблиця 11. Робочий документ ВСА.**

**ТМЦ-4 – Перевірка правильності визначення залишку виробничих запасів на початок та на кінець звітної періоду**

Склад	Номенклатурний №	Рахунок	За даними бух. обліку		За даними аудиту		Відхилення
			Баланс на початок періоду	Баланс на кінець періоду	Баланс на початок періоду	Баланс на кінець періоду	

**Таблиця 12. Робочий документ ВСА.**

**ТМЦ-5 – Перевірка правильності віднесення виробничих запасів до субрахунків**

№ субрахунка	За даними бух.обліку	За даними аудиту	Відхилення

управління підприємством. Взаємозв'язок ВСА з іншими службами та підрозділами підприємства наведено на рисунку 3.

Робота служби внутрішнього аудиту на підприємстві організовується відповідно до календарних та індивідуальних планів робіт, які затверджує керівник підприємства. Тому у таблиці 1 пропонуємо наступний графік проведення внутрішнього аудиту у відділах Головної бухгалтерії на ПАТ "Запоріжсталь".

Внутрішній аудит повинен починатися з підготовки і затвердження плану проведення аудиту у визначений період. У таблиці 3.13 запропоновано план та програма для проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на ПАТ "Запоріжсталь" (табл. 2–3) [17–19; 27].

Для вирішення поставлених завдань внутрішнього аудиту виробничих запасів на ПАТ "Запоріжсталь" пропонуємо наступні робочі документи ВСА (табл. 4–12) [13–15; 17; 18; 27; 29].

Отже, належно організована робота внутрішнього аудиту, а особливо в умовах виходу з економічної кризи, спонукатиме працівників підприємства дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством політики, планів, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати репутації підприємством.

Оскільки ВСА має складатися з висококваліфікованого персоналу, забезпеченого відповідними матеріально-технічними ресурсами, створення на ПАТ "Запо-



ріжсталь" такої служби призведе до виникнення додаткових витрат, які доречно розподіляти між видами виробленої продукції. Однак витрати на утримання ВСА неможливо порівнювати з тим позитивним ефектом, що буде наслідком її роботи.

### ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволяє зробити певні висновки:

— у цілому стан управління матеріально-технічним забезпеченням ПАТ "Запоріжсталь" можна вважати задовільним, однак загальна економічна ситуація в країні вимагає продовжувати пошук напрямків удосконалення механізму управління матеріально-технічним забезпеченням комбінату. В роботі визначено процедури, на яких має ґрунтуватися процес ефективного прийняття управлінських рішень щодо виробничих запасів;

— незважаючи на достатньо ефективну організацію обліку виробничих запасів на ПАТ "Запоріжсталь", для підвищення його оперативності, інформативності та підтвердження його достовірності доцільно періодично переглядати та уточнювати принципи нарахування, відповідності доходів і витрат та обачності, які забезпечують достовірне відображення об'єктів обліку, удосконалювати форми первинного обліку виробничих запасів, проводити аналіз динаміки, структури та ефективності використання оборотних активів і запасів у цілому та в розрізі окремих видів чи груп, здійснювати внутрішній аудит виробничих запасів;

— на нашу думку, на ПАТ "Запоріжсталь" необхідно створити Внутрішню службу аудиту, яка сприятиме як підвищенню ефективності системи внутрішнього контролю, так і підвищенню якості управління в цілому на ПАТ "Запоріжсталь". На прикладі аудиту виробничих запасів у роботі було розроблено: етапи для створення ВСА; графік проведення внутрішнього аудиту у відділах Головної бухгалтерії; план та програма для проведення внутрішнього аудиту; робочі документи.

### Література:

1. Абраменко С.А. Облік виробничих запасів: порядок проведення, документальне оформлення / С.А. Абраменко. — К.: МАУП, 2010. — 318 с.
2. Акімова Н.С. Внутрішній аудит в Україні: сутність, проблеми розвитку та шляхи їх усунення / Н.С. Акімова, Т.А. Наумова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. — 2012. — Вип. 1 (1). — С. 121—128 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp\\_2012\\_1\(1\)\\_19.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp_2012_1(1)_19.pdf)
3. Артюх О.В. Проблемні питання та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів на підприємстві / О.В. Артюх, М.Ю. Криванич [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://dspase.opneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5019/1/Проблемні\\_питання\\_та\\_напрями\\_вдосконалення\\_обліку\\_виробничих\\_запасів\\_на\\_підприємстві.pdf](http://dspase.opneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5019/1/Проблемні_питання_та_напрями_вдосконалення_обліку_виробничих_запасів_на_підприємстві.pdf)
4. Аудит: теорія і практика: навчальний посібник / [А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлисеєв, Л.М. Полякова, В.Г. Блотнер та ін.]. — 2-е вид., перероб. і доп. — Львів: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2004. — 456 с.
5. Бержанір І.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів на підприємствах України / І.А. Бержанір, Т.А. Демченко, А.А. Кістол // Економічний простір. — 2016. — № 107. — С. 63—65.
6. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студ. вузів / М.Т. Білуха. — К.: КДТЕУ, 2011. — 690 с.
7. Гавінська Г.Є. Облік виробничих запасів на підприємстві: проблемні питання та напрями вдосконалення / Г.Є. Гавінська [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://oia.lntu.edu.ua/files/Zbirnuk\\_tez\\_10\\_102014\\_p\\_2.pdf](http://oia.lntu.edu.ua/files/Zbirnuk_tez_10_102014_p_2.pdf).
8. Гарник М.М. Теоретичні аспекти використання матеріальних ресурсів промислових підприємств / М.М. Гар-

ник // Наука й економіка. — 2011. — № 1(21). — С. 121—123.

9. Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України / Л.В. Гуцаленко, А.О. Ярова // Інноваційна економіка. — 2011. — № 2. — С. 105—107.

10. Доброгорський С.І. Організація обліку виробничих запасів на підприємстві / С.І. Доброгорський [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=33288>

11. Єлець О.П., Мілаєнко Я.Є. Зміст матеріально-технічного забезпечення підприємства / О.П. Єлець, Я.Є. Мілаєнко [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://confcontact.com/2015\\_04\\_25/2/2\\_elets\\_milaenko.html](http://confcontact.com/2015_04_25/2/2_elets_milaenko.html)

12. Кривобок В.О. Організація та завдання внутрішнього аудиту в системі управління підприємством [Електронний ресурс] / В.О. Кривобок, В.О. Євсєєнко // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. — 2013. — Вип. 10 (3). — С. 370—375. — Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof\\_2013\\_10\(3\)\\_62.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_62.pdf)

13. Макаренко А.П. Аудит: навч.-метод. посібник / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. — Запоріжжя: ЗДІА, 2016. — 184 с.

14. Макаренко А.П. Організація і методика аудиту: навч.-метод. посібник. / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. — Запоріжжя: ЗДІА, 2015. — 190 с.

15. Макаренко А.П. Теоретико-методичні основи та практичні підходи до вдосконалення аудиту лізингових операцій / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова // Економічний вісник Запорізької державної. — 2016. — № 6. — С. 164—171.

16. Матросова Л.М. Теоретичні засади поняття "виробничі ресурси підприємства" та їх класифікація / Л.М. Матросова, С.А. Носкова // Економічний вісник Донбасу. — 2011. — № 2 (24). — С. 207—211.

17. Меліхова Т.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз в системі управління фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, І.О. Федоров // Агросвіт. — 2018. — № 2. — С. 63—70.

18. Меліхова Т.О. Економічна безпека підприємства: формування, контроль, ефективність: монографія. — Херсон, Видавничий дім "Гельветика", 2018. — 632 с.

19. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, Н.С. Ніколаєнко // Економіка та держава. — 2017. — № 1. — С. 51—55.

20. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, М.Ю. Бойко // Інвестиції: практика та досвід. — 2017. — № 1. — С. 34—39.

21. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту податку на прибуток для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, М.М. Бикова // Агросвіт. — 2017. — № 1—2. — С. 19—25.

22. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навч. посібник / Ж.К. Нестеренко. — К.: Центр навчальної літератури, 2010. — 311 с.

23. Подмешальська Ю.В. Оцінка якості обліку в аудиті / Ю.В. Подмешальська // Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка". — 2011. — Вип. 5(4). — С. 265—270.

24. Подмешальська Ю.В. Удосконалення оцінки якості внутрішнього контролю на підприємстві / Ю.В. Подмешальська // Економічний вісник ЗДІА: збірник наукових праць. — Запоріжжя, 2012. — № 2. — С. 106—114.

25. Селезньова Н.О. Сучасні проблеми забезпечення та використання матеріальних ресурсів на промисловому підприємстві / Н.О. Селезньова // Комунальне господарство міст. — 2013. — № 3. — С. 463—467.

26. Сметанко О.В. Внутрішній аудит операцій з виробничими запасами в акціонерних товариствах Украї-

ни / О.В. Сметанко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. — 2010. — Випуск 18, Ч. I. — С. 146—152.

27. Теорія і практика документування в обліку і аудиті: навч.-метод. посібник Ч. 2 / А.П. Макаренко, О.М. Панченко, Л.В. Таратута, Т.О. Меліхова, Л.А. Птіцина; ЗДІА. — Запоріжжя: ЗДІА, 2011. — 127 с.

28. Шура Н.О. Вплив організації обліку виробничих запасів на прийняття управлінських рішень у контексті переходу до міжнародних стандартів / Н.О. Шура, М.В. Шатило // Інвестиції: практика та досвід. — 2015. — № 7. — С. 18—22.

29. Чакалова Н.С. Розробка робочих документів для проведення внутрішнього контролю дебіторської заборгованості на промислових підприємствах / Н.С. Чакалова // Агросвіт. — 2018. — № 22. — С. 81—90.

## References:

1. Abramenko, S.A. (2010), *Oblik vyrobnychykh zapasiv: poriadok provedennia, dokumentalne oformlennia* [Accounting for inventory, order of, documentation], MAUP, Kyiv, Ukraine.

2. Akimova, N.S. and Naumova, T.A. (2012), "Internal audit in Ukraine: the essence, problems of development and ways of their elimination", *Economic strategy and prospects of trade and services development*, [Online], vol. 8, available at: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp20121\(1\)19.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp20121(1)19.pdf) (Accessed 4 January 2019).

3. Artiur, O.V. (2016), "Problematic issues and areas for improvement of inventory accounting in the company", *dspace.oneu.edu.ua*, [Online], available at: [http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5019/1/Проблемні\\_питання\\_та\\_напрями\\_вдосконалення\\_обліку\\_виробничих\\_запасів\\_на\\_підприємстві.pdf](http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5019/1/Проблемні_питання_та_напрями_вдосконалення_обліку_виробничих_запасів_на_підприємстві.pdf) (Accessed 4 January 2019).

4. Zagorodniy, A.G. Koriakin, M.V. Eliseev, A.V. and Polyakova, L.M. (2004), *Audyt: teoriia i praktyka* [Audit: theory and practice], 2nd ed, Publishing House of the National University "Lviv Polytechnic", Lviv, Ukraine.

5. Berzhanir, I.A. Demchenko, T.A. and Kistol, A.A. (2016), *Problemy ta napriamky vdoskonalennia obliku vyrobnychykh zapasiv na pidpriemstvakh Ukrainy* [Problems and ways of improving accounting of inventory in the Ukraine], *Ekonomichnyi prostir*, Kyiv, Ukraine.

6. Bilukha, M.T. (2011), *Teoriia bukhalters'koho obliku* [Theory of accounting], KDTEU, Kyiv, Ukraine.

7. Gavinskaya, G.Ye. (2014), "Accounting of inventory at the enterprise: problem issues and directions of improvement", *oia.lntu.edu.ua*, [Online], available at: [http://oia.lntu.edu.ua/files/Zbirnyk\\_tez\\_10\\_102014\\_p\\_2.pdf](http://oia.lntu.edu.ua/files/Zbirnyk_tez_10_102014_p_2.pdf) (Accessed 4 January 2019).

8. Garnik, M.M. (2011), *Teoretychni aspekty vykorystannia material'nykh resursiv promyslovykh pidpriemstv* [Theoretical aspects of the use of material resources of industrial enterprises], *Science and Economics*, Kyiv, Ukraine.

9. Gutsalenko, L.V. (2011), *Sutnist' ta funktsii vnutrishn'oho audytu na pidpriemstvakh Ukrainy* [The essence and functions of internal audit at Ukrainian enterprises], *Innovative economy*, Lviv, Ukraine.

10. Dobrogorsky, S.I. (n.d.), "Organization of inventory accounting at the enterprise", *nauka.kushnir.mk.ua*, [Online], available at: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=33288> (Accessed 4 January 2019).

11. Elech, O.P. and Milaenko, Ya.E. (2015), "Contents of material and technical support of the enterprise", *confcontact.com*, [Online], available at: [http://confcontact.com/2015\\_04\\_25/2/2\\_elets\\_milaenko.html](http://confcontact.com/2015_04_25/2/2_elets_milaenko.html) (Accessed 4 January 2019).

12. Krivobok, V.O. (2013), "Organization and tasks of internal audit in the enterprise management system", *nbuv.gov.ua*, [Online], available at: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof\\_2013\\_10\(3\)\\_62.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_62.pdf) (Accessed 4 January 2019).

13. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Beskosta, H.M. (2016), *Audyt* [Audit], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

14. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Beskosta, H.M. (2015), *Orhanizatsiia i metodyka audyt* [Organization and method of audit], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

15. Makarenko, A.P. and Melikhova, T.O. (2016), "Theoretical and methodological foundations and practical approaches to improving the audit of leasing operations", *Ekonomichnyy visnyk Zaporizkoyi derzhavnoyi inzhenernoyi akademii*, vol. 6, pp. 164—171.

16. Matrosova, L.M. (2011), *Teoretychni zasady po-niattia "vyrobnychi resursy pidpriemstva" ta ikh klasyfikatsiia* [Theoretical foundations of the concept "industrial resources of the enterprise" and their classification], *Economic Bulletin Donbass*. Donetsk, Ukraine.

17. Melikhova, T.O. and Fedorov, I.O. (2018), "Internal control of inventory for timely detection of threats in the system of financial security management of the enterprise", *Ahrosvit*, vol. 2, pp. 63—70.

18. Melikhova T.O. (2018), *Ekonomichna bezpeka pidpriemstva: formyrovanye, kontrol', efektyvnist'* [Economic security of the enterprise: formation, control, effectiveness], *Kherson*, Ukraine.

19. Melikhova, T.O. and Nikolayenko, N.S. (2017), "Development of an inventory audit program to increase financial security of the enterprise", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1, pp. 51—55.

20. Melikhova, T.O. and Boyko, M.Yu. (2017), "Development of a program for the audit of value added tax to increase the financial safety of the enterprise", *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, vol. 1, pp. 34 — 39.

21. Melikhova, T.O. and Bykova, M.M. (2017), "Development of a profit tax audit program to increase the financial safety of the enterprise", *Ahrosvit*, vol. 1—2, pp. 19—25.

22. Nesterenko, Zh.K. (2010), *Bukhhalters'kyj oblik promyslovykh pidpriemstv* [Accounting of industrial enterprises], Center for Educational Literature, Kyiv, Ukraine.

23. Podmeshalska, Y.V. (2011), "Assessment of accounting quality in the audit", *Visnyk Dnipropetrovs'koho universytetu. Seriia "Ekonomika"*, vol. 5 (4), pp. 265—270.

24. Podmeshalska, Yu.V. (2012), "Udoskonalennya otsinky yakosti vnutrishn'oho kontrolyu na pidpriemstvi", *Ekonomichnyy visnyk ZDIA: zbirnyk naukovykh prats'*, vol. 2, pp. 106—114.

25. Selezneva, N.O. (2013), *Suchasni problemy zabezpechennia ta vykorystannia material'nykh resursiv na promyslovomu pidpriemstvi* [Modern problems of provision and use of material resources at an industrial enterprise], *Communal economy of cities*, Kyiv, Ukraine.

26. Smetanko, O.V. (2013), *Vnutrishnij audyt operatsij z vyrobnychymy zapasamy v aktsionerlykh tovarystvakh Ukrainy* [Internal audit of operations with industrial stocks in joint-stock companies of Ukraine], *Scientific Papers of Kirovograd National Technical University. Economic sciences*, Kirovograd, Ukraine.

27. Makarenko, A. P. Panченко, O. M. Taratuta, L. V. and Melikhova, T.O. (2011), *Teoriya i praktyka dokumentuvannya v obliku i audyti*, [The theory and practice of documenting in accounting and audit], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

28. Shura, N.O. and Shatilo M.V. (2015), *Vplyv orhanizatsii obliku vyrobnychykh zapasiv na pryjniattia upravlins'kykh rishen' u konteksti perekhodu do mizhnarodnykh standartiv* [Impact of inventory management organization management decision making in the context of transition to international standards], *Investments: practice and experience*, Lviv, Ukraine.

29. Chakalova, N.S. (2018), "Working documents for the internal control of debits on the industrial enterprises", *Ahrosvit*, vol. 22, pp. 81—90.

*Стаття надійшла до редакції 10.01.2019 р.*

*В. В. Пухальський,*

*к. е. н. доцент кафедри міжнародних економічних відносин,*

*Хмельницький національний університет, м. Хмельницький, Україна*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.35

## ОЦІНКА СТАНУ, ЕФЕКТИВНОСТІ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

*V. Puhalsky,*

*Ph.D. (in Economics), Associate Professor of International Economic Relations*

*Department of International Economic Relations, Khmelnytsky National University, Khmelnytsky, Ukraine*

### ASSESSMENT OF THE STATE, EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS OF TAX CONTROL IN UKRAINE

*Створення міцної фінансової системи в Україні неможливе без дієвого і ефективного податкового контролю, який має забезпечувати не тільки фінансові інтереси держави (наповнення дохідної частини бюджету), але і дотримання прав платників податків. Доходи Державного бюджету України прямо залежать від величини податкових надходжень. Податкам і зборам, які надходять до бюджету країни належить провідна роль у забезпеченні виконання державної функції щодо регулювання економічних процесів.*

*Величина податкових надходжень залежить від дотримання вимог чинного законодавства у сфері оподаткування, а саме: правильності визначення об'єкта, бази оподаткування, своєчасності нарахування й сплати податків і зборів, легалізації доходів. Ухилення від сплати, неповна сплата, порушення строків сплати платниками податків і зборів, великий розмір тіньової економіки призводить до невиконання дохідної частини бюджету, а звідси до не виконання державних цільових програм, зниження затрат на соціальні потреби тощо. Бар'єром на шляху попередження податкових правопорушень стає податковий контроль. Від ефективності проведених контрольних заходів залежить результативність податкового контролю. Поряд з цим органи ДФС повинні не тільки здійснювати контроль та притягувати до відповідальності неакуратних платників податків, але і сприяти підвищенню загальної фінансово-економічної стабілізації в державі. Отже, питання дослідження стану, результативності податкового контролю і визначення неефективних дій в процесі його здійснення фіскальними органами контролю є актуальними на даний час.*

*Нині проблема оцінки ефективності та результативності податкового контролю є актуальною. Нами досліджено різні підходи до визначення понять "результативність" та "ефективність" загалом, та відносно податного контролю зокрема. На нашу думку, результативність податкового контролю необхідно розглядати як важливу складову ефективності, що вчасно виявляє правопорушення у сфері оподаткування завдяки застосуванню дієвих контрольних процедур та вказує на частку результативних податкових перевірок в їх загальній кількості. У свою чергу ефективність податкового контролю більш ширше поняття, яке передбачає досягнення заданих результатів з використанням найменшого обсягу коштів бюджету.*

*Мета статті полягає дослідженні діючих теоретичних напрацювань і практичного досвіду фахівців ДФС щодо оцінки стану результативності та ефективності податкового контролю її узагальнення та визначення напрямів щодо удосконалення.*

*З метою оцінки податкового контролю нами проведено аналіз стану податкового контролю в Україні у 2011—2017 рр. у розрізі планові, позапланові та зустрічні перевірки та вказано на вісім конкретних причин, які привели до зменшення податкових перевірок в Україні.*

*Враховуючи значну частку позапланових перевірок у всій сукупності перевірок ДФС, нами дано оцінку стану позапланових перевірок. За результатами аналізу встановлено, що частка позапланових перевірок з ініціативи органів ДФС зменшується, натомість зростає частка позапланових перевірок ініційованих самими платниками податків.*

*Проведений нами аналіз результативності та ефективності податкових перевірок свідчить, що при скороченні кількості перевірок спостерігається зростання їх результативності. Однак співвідношення донарахованих грошових зобов'язань, узгоджених та сплачених, вказує на не забезпечення повноти надходження донарахованих та узгоджених з платниками податків грошових зобов'язань, що негативно впливає на величину надходжень до дохідної частини бюджету та зайво витрачені ресурси держави та платників податків на проведення цих контрольних заходів.*

*Враховуючи досвід зарубіжних країн щодо оцінки ефективності ДФС Україна запровадила Ключові показники ефективності ДФС, які дозволяють платникам податків самостійно оцінити діяльність ДФС. Нами проведено аналіз окремих Ключових показників ДФС, які стосуються податкового контролю, який свідчить про тенденцію до їх покращення.*

*Перспективи подальших розробок цього напрямку полягають у дослідженні якості перевірок контрольованих операцій, які стосуються документальних позапланових перевірок органами ДФС, що характеризуються своєю специфічністю. У зв'язку з цим необхідно здійснити обґрунтування необхідності проведення податкового контролю, провести ретельний аналіз норм чинного законодавства з питання розкриття суті, форм, характеристики етапів податкового контролю та розробки показників ефективності.*

*Creating a strong financial system in Ukraine is impossible without effective tax control, which should ensure not only the financial interests of the state (filling the revenue part of the budget), but also the observance of the rights of taxpayers. Revenues of the State Budget of Ukraine are directly dependent on the size of tax revenues. Taxes and collections entering the budget of the country have a leading role in ensuring the fulfillment of the state function in regulating economic processes.*

*The amount of tax revenues depends on compliance with the requirements of the current legislation in the field of taxation, namely: the correctness of the definition of the object, the tax base, the timeliness of accrual and payment of taxes and fees, and the legalization of income. Evasion, incomplete payment, violation of payment deadlines by taxpayers and fees, large size of the shadow economy leads to non-fulfillment of the revenue part of the budget, and hence the non-implementation of state target programs, reduction of expenses for social needs, etc. A tax haven is becoming a barrier to preventing tax breaches. Effectiveness of the control and control measures depends on the effectiveness of tax control. In addition, the SFS bodies should not only monitor and prosecute inaccurate taxpayers, but also promote overall financial and economic stabilization in the state. Consequently, the question of the study of the state, the effectiveness of tax control and the definition of ineffective actions in the process of its implementation by the fiscal control authorities are relevant at the present time.*

*At present, the issue of assessing the performance and effectiveness of tax control is relevant. We have investigated different approaches to defining the concepts of "performance" and "efficiency" in general, and in relation to tax control in particular. In our opinion, the effectiveness of tax control should be considered as an important component of efficiency that timely detects offenses in the field of taxation due to the application of effective control procedures and indicates the proportion of effective tax audits in their total number. In turn, the effectiveness of tax control is a broader concept, which involves achieving the desired results using the least amount of budget funds.*

*The purpose of the article is to investigate the current theoretical developments and practical experience of SFS specialists in assessing the state of performance and efficiency of tax control of its generalization and defining directions for improvement.*

*In order to assess tax control, we analyzed the state of tax control in Ukraine in 2011-2017 in terms of scheduled, unscheduled and counter-checks, and pointed out eight specific reasons that led to a reduction of tax audits in Ukraine.*

*Taking into account a significant proportion of unscheduled inspections in the entire set of SFS inspections, we have assessed the state of unscheduled inspections. According to the results of the analysis, it has been established that the number of unscheduled inspections on the initiative of the SFS decreases, while the number of unscheduled inspections initiated by the taxpayers themselves increases.*

*Our analysis of the performance and efficiency of tax audits shows that when the number of inspections reduces, their effectiveness increases. However, the ratio of the assessed monetary commitments, agreed and paid, indicates that the income of donated and agreed taxpayers is not guaranteed, which negatively affects the amount of revenue to the revenue part of the budget and the government's and taxpayers' excessive spending of these control measures.*

*Taking into account the experience of foreign countries in assessing the effectiveness of SFS, Ukraine has introduced Key Performance Indicators of SFS, which allow taxpayers to independently assess SFS activities. We have analyzed some of the key SFS indicators that relate to tax control, which indicates a tendency to improve them.*

*Prospects for further developments in this area are the study of the quality of inspections of controlled operations, which relate to documentary unscheduled inspections by the SFS bodies, which are characterized by their specificity. In this regard, it is necessary to justify the need for tax control, to conduct a thorough analysis of the norms of the current legislation on the disclosure of the essence, forms, characteristics of the stages of tax control and development of performance indicators.*

---

*Ключові слова: митні платежі, митний контроль, податки, результативність, ефективність.  
Key words: customs payments, customs control, taxes, performance, efficiency.*

## **ВСТУП**

Доходи Державного бюджету України прямо залежать від величини податкових надходжень, статистика свідчить, що у 2017 році на долю податкових надход-

жень у доходах бюджету України припадає 79% [1]. Звідси можна зробити висновок, що податкам і зборам, які надходять до бюджету країни, належить провідна роль у забезпеченні виконання державної функції щодо

регулювання економічних процесів та встановлюється пряма залежність наповнення Державного бюджету України.

Величина податкових надходжень залежить, насамперед, від дотримання вимог чинного законодавства у сфері оподаткування, а саме: правильності визначення об'єкта, бази оподаткування, своєчасності нарахування й сплати податків і зборів, легалізації доходів тощо. Ухилення від сплати, неповна сплата, порушення строків сплати платниками податків і зборів, великий розмір тіньової економіки призводить до невиконання дохідної частини бюджету, а звідси до не виконання державних цільових програм, зниження затрат на соціальні потреби тощо. Бар'єром на шляху попередження податкових правопорушень стає податковий контроль, який проводиться органами ДФС у плановому чи позаплановому порядку. Від ефективності проведених контрольно-перевірочних заходів залежить результативність податкового контролю. Поряд з цим органи ДФС повинні не тільки здійснювати контроль та притягувати до відповідальності неакуратних платників податків, але і сприяти підвищенню загальної фінансово-економічної стабілізації в державі. Отже, питання дослідження стану, результативності податкового контролю і визначення неефективних дій в процесі його здійснення фіскальними органами контролю є актуальними на даний час.

## МЕТА СТАТТІ

Мета статті полягає дослідженні діючих теоретичних напрацювань і практичного досвіду фахівців ДФС щодо оцінки стану результативності та ефективності податкового контролю її узагальнення та визначення напрямів щодо удосконалення.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням ефективності податкового контролю приділили увагу Б.А. Карпінський, О.В. Жигаленко, А.В. Кириченко, В.Я. Князькова, І.В. Лещух, І.В. Литвинчук, В.А. Онищенко, А.П. Череди́ченко та ін. Незважаючи на доробки науковців та практиків з цієї проблематика все ще не вирішеними до кінця залишаються питання щодо оцінки дій органів контролю в умовах їх реформування до сучасних європейських вимог.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Часті зміни, неоднозначне трактування та колізії податкового законодавства, дозволяють контролюючим органам маніпулювати законодавством та приймати рішення не на користь платників податків; нестабільність економічної, політичної ситуації в Україні; низький рівень податкової дисципліни та культури; несприйняття платниками податків самого податкового контролю вимагають його удосконалення та підвищення ефективності.

Серед критеріїв ефективності податкового контролю доречно виділити його результативність. Досить часто у економічній літературі домінує тотожність понять "ефективність" та "результативність", що ускладнює процес їх дослідження. Поряд з цим, відомий американський вчений П. Друкер обґрунтовує необхідність чіткого вирізнення понять ефективності, дієвості (результативності) та економічності; два останні поняття він позиціонує складовими частинами загального поняття ефективності [2].

Поняття ефективність походить з латинської (effectus), що переводиться як виконання, дія. К.Р. Макконелл і С.А. Брю зазначають, що ефективність характеризує зв'язок між обсягом понесених витрат (одиниць ресурсів), які використовуються під час діяльності та вартісним вираженням отриманого результату [3]. Такий підхід визначення ефективності характерний для виробничих структур, а для податкового контролю має бути дещо інший підхід. Ефективний податковий конт-

роль має забезпечувати фінансові інтереси держави у надходженні податків і зборів і при цьому не порушувати права платників податків.

Найбільш влучне визначення ефективності щодо податкового контролю можна назвати визначення, яке наведено О.А. Фурманюк "... головною ознакою ефективності є ступінь досягнення цілей діяльності організації" [4]. Щодо ефективності податного контролю, то необхідно виходити із співвідношення його мети і досягнутого результату, які він переслідує. Результатом будуть виступати суми донарахованих та стягнених грошових зобов'язань, які повинні бути правомірні, правильно визначені та застосовані. Під ефективністю в даному випадку необхідно розуміти використання коштів у менших розмірах з метою досягнення більш вищих результатів контрольної роботи.

У свою чергу результативність (effectiveness) — характеризує дієвість, досягнення, ступінь завершення системою потрібної роботи й реалізації встановлених цілей. О.І. Олексюк вважає, що поняття, "результативність" складне, багатоелементне, багатокритеріальне явище, яке характеризується низкою показників міри досягнення встановлених цілей суб'єкта господарювання та є "зовнішнім проявом" (негативним або позитивним) його діяльності [5].

У Стандарті ISO 9001:2001 зазначено, що результативність означає ступінь досягнення запланованого результату [6].

На своїй сторінці у facebook В. Гройсман зазначає, що результативність — це головний критерій ефективності будь-якої реформи [7].

Підсумовуючи вище викладене доходимо висновку стосовно результативності податкового контролю. Результативність податкового контролю необхідно розглядати як важливу складову ефективності, що вчасно виявляє правопорушення у сфері оподаткування завдяки застосуванню дієвих контрольних процедур та вказує на частку результативних податкових перевірок в їх загальній кількості.

Податковий контроль органів ДФС багато в чому залежить від правильного відбору суб'єктів господарювання для включення їх до плану-графіка документальних перевірок що визначено ст. 77 "Порядком проведення документальних планових перевірок" Податкового кодексу України [8] та Порядком формування плану-графіка документальних планових перевірок платників податків від 02.06.2015 р. № 524 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 26.03.2018 р. № 386) [9]. План-графік документальних перевірок формується засобами інформаційно-телекомунікаційних систем ДФС за критерієм ризику, який поділяється на високий, середній та незначний та за пропозиціями структурних підрозділів ДФС. Статтею 77.2 ПКУ визначено, що платники із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше ніж один раз на три календарні роки, із середнім — не частіше ніж один раз на два календарні роки, з високим — не частіше одного разу на рік [8]. До найбільш розповсюджених ризиків відносяться: рівень сплати податку на прибуток нижчий за рівень сплати по відповідній галузі; рівень сплати податку на додану вартість нижчий за рівень сплати по відповідній галузі; задекларовано від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток; мають відносини з контрагентами, що знаходяться в розшуку, ліквідовані, збанкрутували; здійснювали операції з придбання товарів (послуг) у сумнівних постачальників, є розбіжності між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом тощо. Необхідно зазначити, що ризикоорієнтована система постійно оновлюється. У 2017 р. переглядалося та удосконалювалося 44 ризики. Звідси оцінка ризиків у діяльності платників податків — це першооснова контрольно-перевірочної роботи.

Серед нововведень ПКУ є те, що план-графік документальних планових перевірок відкритий для платників

Таблиця 1. Аналіз стану податкового контролю юридичних осіб у 2011—2017 рр., (тис перевірок)

Вид перевірки	Роки							Відхилення 2017/2011	Відхилення 2017/2016
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017		
Планова	23,2	22,4	21,6	6,2	4,5	4,2	4,8	-18,4	0,6
Позапланова	166,3	181,3	200,6	33,1	21,2	16,1	16,6	-149,7	0,5
Зустрічна	д.в.	130,1	71,4	65,7	50,4	22,8	9,6	-	-13,2

Джерело: складено автором на основі [10—12].

податків (оприлюднюється на офіційному сайті ДФСУ) та формується на цілий рік (підстава Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні" від 21.12.2016 р. № 1797-VIII) [9].

Стосовно плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків на 2018 р., його було опубліковано на офіційному сайті ДФСУ 22.12.2017 р., що не суперечить вище зазначеному Порядку. Однак з дня його оприлюднення, він зазнавав змін вже 15 разів. Остання редакція розділів I, II плану-графіка відбулася 10.10.2018 р., розділ IV був оновлений 19.10.2018 р., а розділ III — 31.10.2018 р. Одразу виникає питання, чому під кінець року відбувається таке значне коригування плану-графіка планових документальних перевірок, та яку результативність необхідно чекати від застосування контрольних процедур? Відповідь на першу частину питання можна знайти провівши аналіз оновленого плану-графіка планових документальних перевірок на 2018 р. Першочергово планом-графіком документальних перевірок контрольні заходи передбачалися щодо 8040 суб'єктів господарювання, а станом на 31.10.2018 р. їх кількість збільшилася на 600 планових перевірок. Звідси можна зробити висновок про необхідність наповнення бюджету України за рахунок збільшення донарахувань податків і зборів та відповідно штрафних санкцій.

Друга частина питання стосується проблеми оцінки результативності та ефективності податкового контролю внаслідок реалізації запланованих контрольних заходів відносно платників податків та досягнення запланованих результатів. На сьогоднішній день теоретики та практики для оцінки ефективності та результативності податкового контролю використовують як кількісні, так і якісні показники. Ними вироблено певний перелік вимог, які пред'являються до показників результативності та ефективності для виконання ними ролі індикатора. Найбільш відомими та розповсюдженими вимогами в зарубіжних прикладних рекомендаціях щодо визначення показників результативності виділяється група критеріїв, об'єднана під назвою "4C": чіткість (clearness), повнота (completeness), комплексність (complexity), несуперечливість (consistency). Враховуючи прикладне призначення показників результативності як індикаторів досягнення поставленої мети, в якості вимог, що висувуються до них доречно віднести і критерії "smart": конкретність (specific); вимірність (measurable); досяжність (achievable); релевантність (relevant); визначеність у часі (timecertain).

Найбільш результативною формою здійснення податкового контролю із сторони отримання додаткових податкових надходжень є проведення податкових перевірок, саме аналіз їх результативності та ефективності нами буде проведено. В ході аналізу податкового контролю можна отримати інформація не тільки про його ефективність, але і звернути увагу на проблемні аспекти при проведенні податкового контролю.

З метою проведення аналізу стану та результативності податкового контролю, тобто порівнянності даних, необхідно визначитись із періодом. Як відомо з 01.01.2011 р. вступив в силу ПКУ, отже перевірки додержання податкового законодавства до цього часу проводилися за нормативно-законодавчою базою того часу. З прийняття ПКУ значно скоротилась кількість податків, змінився підхід до їх розрахунку, контролю

тощо. У зв'язку з цим дослідження стану, результативності та ефективності податкового контролю доцільно проводити починаючи з 2011 р.

До кількісних показників податкового контролю відносяться наступні показники: суми додатково донарахованих грошових зобов'язань за результатами податкового контролю та їх динаміка; кількість (стан) податкових перевірок та їх динаміка; кількість перевірок, в ході яких виявлені порушення; суми сплачені з числа донарахованих перевірок та їх динаміка. Аналіз податкового контролю розпочнемо із його кількості (стану). Під аналізом стану податкового контролю розуміємо оцінку охоплення податковими перевітками платників податків у кількісному виразі, що наведено у таблиці 1.

Дані таблиці 1 свідчать про поступове зменшення планових податкових перевірок за 2011—2013 р. (з 23,2 тис. перевірок у 2011 р. до 21,6 тис. перевірок у 2013 р.), та стрімке їх скорочення починаючи з 2014 р. Така тенденція зберігається також відносно позапланових податкових перевірок, кількість яких істотно скоротилась. Якщо у 2011 р. в Україні проводилось 166,3 позапланових перевірок, то у 2017 р. цей показник становив 16,6 тис. перевірок, що на 149,7 тис. перевірок менше, ніж у 2017 р. Найбільші ризики в діяльності були виявлені у 4,8 тис. платників податків з сумарним обсягом доходів 890 млрд гривень, які потрапили до плану-графіка планових документальних перевірок. Необхідно зазначити, що у структурі перевірок 2017 р. найбільшу частку становлять позапланові перевірки 53,5%, в той час коли у попередні роки більший акцент робився на зустрічні перевірки. Поряд з цим доречно виокремити і той факт, що кількість платників податків зменшилась. На 01.01.2018 р. на обліку в органах ДФС перебуває 3,34 млн платників податків з них 1,4 млн юридичних осіб, в той час коли у 2011 р. їх налічувалося 3,91 млн платників податків. Однією із причин є анексію Криму та частину Донецької та Луганської областей, де налічувалась значна кількість промислових підприємств-платників податків.

Скорочення усіх вище перелічених видів перевірок досягається декількома шляхами. Першим кроком у напрямку зменшення податкових перевірок стало запровадження ризикоорієнтованої системи організації податкового контролю, яку описано вище. ДФСУ спрямовує свою роботу на аналіз ризиків під час планування перевірок тим самим посилює увагу до ризикових суб'єктів господарювання. Кожен платник податків може безперешкодно визначити свій рівень ризиковості для податкового контролю. Звідси можна зробити висновок, що кількість перевірок органів ДФСУ зменшилась по відношенню законослухняних платників податків. Використання ризикоорієнтованої системи відбору платників до перевірок сприяє покращенню результатів роботи та зменшенню виходів на перевірку працівників ДФС за незначних ризиків.

Другий крок був зроблений на зустріч малому бізнесу, який полягав у запровадженні мораторію з 01.01.2015 р. перевірок малого і середнього бізнесу терміном на два роки, у яких обсяг доходу складає до 20 млн грн на рік, що переслідувало одну важливу мету — це легалізація та подальше забезпечення їх розвитку.

Третій і, мабуть, самий важливий крок був зроблений у 2014 р., коли в Україні почало діяти обмеження на проведення перевірок, що сприяло зменшенню втручання органів ДФС у господарську діяльність суб'єктів гос-

подарювання. З 01.01.2015 р. мораторій на перевірки був встановлений двома Законами України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28.12.2014 р. № 71-VIII [13] (п. 3 розділу II Прикінцевих положень) та "Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України" 28.12.2014 р. № 76-VIII [14] (п. 8 розділу III), які в якійсь мірі навіть вступають у протиріччя один з одним, однак ними встановлено обмеження на проведення всіх видів перевірок. Крім того, п. 18 розділу Закону України № 71 та п. 78.2 ст. 78 ПКУ доповнено абзацом другим, згідно з яким контролюючим органам забороняється проводити документальні позапланові перевірки, передбачені пп. 78.1.1, 78.1.4, 78.1.8, 75.1.11. п. 78.1 ст. 78 ПКУ [8], у разі, якщо питання, що є предметом такої перевірки, були охоплені під час попередніх перевірок платника податків.

Четвертий крок, що привів до скорочення кількості позапланових перевірок та зустрічних звірок — це вдосконалення відбору ризиків в операціях з ПДВ.

П'ятим кроком стала новація щодо контролюючих органів ДФС. З 01.01.2017 р. податкові інспекції позбавлені права проводити документальні та фактичні перевірки платників податків. Відповідні зміни у ст. 191 ПКУ було внесено Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні" від 21.12.2016 р. № 1797-VIII [9].

Шостий крок полягає в тому, що з 01.01 2016 р. скорочено перелік та частково змінено обставини, за наявності яких може бути проведена позапланова документальна перевірка. Проте, якщо протягом 10 робочих днів платник податків не надасть пояснення та відповідні документальні підтвердження на письмовий запит, то позапланова перевірка буде проведена.

Сьомий крок полягає в тому, що з 01.01.2017 р. до 31.12.2017 р. перевірки органами ДФС господарюючих суб'єктів, що провадять діяльність у населених пунктах, на території яких органи державної влади тимчасово не здійснюють своїх повноважень, та в населених пунктах, що розташовані на лінії зіткнення не проводяться (Закон України "Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" від 03.11.2016 № 1728-VIII) [15], а отже, вони не потрапляють до плану-графіка проведення податкових перевірок.

Восьмий крок — це зменшення тиску на платників, тобто у план-графік документальних перевірок потрапляють великі та середні суб'єкти бізнесу. За даними Звіту ДФС за 2017 р. з 367 великих підприємств перевірено 226, або 61,6%, з 37 тис. середніх підприємств перевірено 5,1 тис. або 13,9%, з 829 тис. малих підприємств перевірено 10,6 тис. або 1,3% [12].

Загалом можна зробити попередній висновок за наведеними даними таблиці 1 — про зменшення податкового тиску на добросовісних платників податків, що дає можливість для активізації їх фінансово-господарської діяльності.

За кількістю і питомою вагою серед перевірок чільне місце займають позапланові перевірки, аналіз причин їх проведення проаналізуємо у таблиці 2.

За два останні роки позапланові перевірки ініційовані платниками податків та інших органів, а саме: у зв'язку з припиненням юридичної особи; за рішенням суду або постановою слідчого, прокурора; на прохання платника податків зростають у абсолютному на 0,9 тис. перевірок та відносному на 3,7% вимірах. Одночасно за

Таблиця 2. Аналіз динаміки позапланових перевірок юридичних осіб за причинами їх виникнення у 2016–2017 рр.

Підстава для проведення	Роки				Зміна	
	2016		2017		абс. тис. перевірок	частки, %
	абс. значення, тис. перевірок	частка, %	абс. значення, тис. перевірок	частка, %		
За ініціативою платника податків та інших органів	9,5	59,0	10,4	62,7	0,9	3,7
За ініціативою контролюючого органу	6,6	41,0	6,2	37,3	-0,4	-3,7
Разом	16,1	100	16,6	100	0,5	—

Джерело: складено автором на основі [11; 12].

ініціативою контролюючого органу (отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного та іншого законодавства; виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях; за іншими підставами) навпаки зменшуються з 6,6 тис. перевірок до 6,2 тис. перевірок або на 6,1 %, що є свідченням зміщення акцентів у процесі контролю.

Важливим аспектом організації та проведення податкового контролю є його результативність, яка визначається правильністю обрахування, повнотою і своєчасністю сплати податків до бюджету. Однак, не всі проведені перевірки органами ДФС є результативні. Досить часто перевірка проведена, здійснено донарахування податкового зобов'язання, штрафних та фінансових санкцій, але грошові зобов'язання не надходять до бюджету, оскільки існує визначений ПКУ порядок оскарження результатів перевірок.

Основними показниками, які характеризують контрольну діяльність податкових органів, прийнято вважати суму додатково донарахованих грошових зобов'язань за результатами контрольної роботи та її динаміка порівняно з попередніми періодами.

Результати проведення органами ДФС (ДПС, Міністерство доходів і зборів) податкових перевірок щодо правильності визначення, повноти та своєчасності сплати податків і зборів є донараховані та узгоджені суми грошових зобов'язань, які підлягають погашенню до бюджету наведені у таблиці 3.

За останні 5 років кількість перевірок платників податків зменшилася на 24,3 тис., що підтверджує правильний курс при плануванні перевірок. Важливим індикатором ефективності контрольних заходів органів ДФС є забезпечення додаткових надходжень до бюджету унаслідок донарахувань сум податків і зборів та застосування штрафних санкцій. Аналіз даних таблиці 3 свідчить, що донарахування грошових зобов'язань платників податків ДФС та її територіальними органами має хвилеподібний характер. Найбільша сума донарахувань податкових зобов'язань припадає на 2015 р. однак саме цей рік характеризується найменшими значеннями щодо рівня узгодження грошових зобов'язань (4,6 млрд грн) та їх сплати (2,9 млрд грн). Далі суми донарахування грошових зобов'язань зменшуються досягнувши значення 26,6 млрд грн у 2017 р. хоча кількість планових та позапланових перевірок зросла на 5,1 тис. проти 2016 р.

Загалом висновок аналізу показників донарахування, узгодження та сплати грошових зобов'язань платників податків не такий вже і втішний. Сума узгоджених грошових зобов'язань, хоч і зросла проти 2016 р. на 10,2 млрд грн, однак рівень їх сплати склав 5,1 млрд грн, що свідчить про погіршення платіжної дисципліни платників податків.

Рівень сплати донарахованих узгоджених грошових зобов'язань щорічно знижується, якщо у 2014 р. цей показник становив 86,1%, то у 2017 р. він зменшився на 55%, а проти 2016 р. — на 19,7%. Сплата грошових зобов'язань — це суттєвий показник оцінки роботи ДФС так, як це є свідченням додаткових доходів бюджету



**Таблиця 3. Аналіз донарахованих, узгоджених та сплачених грошових зобов'язань платників податків, юридичних осіб у 2013–2017 рр.**

Показники	Роки					Відхилення +/- 2017/2013	Відхилення +/- 2017/2016
	2013	2014	2015	2016	2017		
1. Загальна кількість планових та позапланових документальних перевірок, тис. шт.	45,7	39,3	26,7	16,3	21,4	-24,3	5,1
2. Донараховано узгоджених та неузгоджених грошових зобов'язань за актами перевірок, млрд грн	20,5	23,2	36,5	28,4	26,6	6,1	-1,8
3. Узгоджено грошових зобов'язань, які підлягають погашенню, всього, млрд грн	7,2	7,96	4,61	6,10	16,30	9,1	10,2
4. Кількість перевірок, результати яких узгоджено, тис. шт.	д.в	33,6	21,66	18,49	19,17	–	0,68
5. Сплачено всього грошових зобов'язань, млрд грн	6,2	3,3	2,9	3,2	5,1	-1,1	1,9
6. Рівень сплати узгоджених зобов'язань, %	86,1	41,8	63,0	50,8	31,1	-55,0	-19,7

Джерело: складено на основі [10–12; 18].

країни. У Звіті ДФСУ за 2017 р. зазначається, що бюджет України додатково отримав 5062 млн грн, що на 1861,0 млн грн більше 2016 р. На нашу думку, ця цифра є не коректна, оскільки ДФСУ затрачає кошти на сплату судових зборів для розгляду справ, що передбачено Законом України "Про судовий збір". Так у бюджеті ДФСУ на 2016 р. на сплату судових зборів передбачені кошти в сумі 710982 тис. грн або 11,5%.

До причин такого стану необхідно віднести скасування донарахованих грошових зобов'язань за результатами адміністративного, судового оскарження актів перевірок, що свідчать про необгрунтовані донарахування, неналежну організацію роботи територіальних органів та дієвого контролю ДФСУ (ДПАУ, Міністерство доходів і зборів). За 2013–2015 рр. скасовано донарахованих грошових зобов'язань за результатами адміністративного оскарження на суму 1961,1 млн грн, а за результатами судового оскарження податкових повідомлень — на 2526,4 млн грн.

Отже, результати проведеного аналізу, вище наведених показників, вказують про не забезпечення повноти надходження донарахованих та узгоджених з платниками податків грошових зобов'язань, що негативно вплинуло на обсяг надходжень до дохідної частини бюджету України та зайво витрачені ресурси держави та платників податків на проведення цих контрольних заходів.

У зарубіжних країнах діють системи, які дозволяють платникам податків не тільки дізнаватися, але контролювати діяльність фіскальних органів, тим самим оцінювати її роботу та пропонувати певні шляхи її покращення. Українських платників податків не в меншій мірі цікавить стан роботи фіскальних органів та здійснювати контроль за їх діяльністю. У зв'язку з цим виникла необхідність розробки системи критеріїв, яка б відображала ефективність ДФС у виконанні покладених на неї функцій. На вимогу часу, тобто з метою здійснення оцінки результативності та ефективності ДФСУ був виданий наказ ДФСУ від 20.10.2016 р. № 880, яким затверджено Ключові показники ефективності ДФСУ [16].

Початком сплати податкового зобов'язання за будь-яким податком є подання податкової декларації. Результативним показником щодо подання податкових декларацій є частки своєчасно поданих декларацій за податками. Висока частка своєчасно поданих декларацій свідчить про результативну роботу із забезпечення дот-

римання податкової дисципліни платників податків. За п'ять років зростання цього показника з 95,7% до 98,2% (за виключенням 2015 р.) підтверджує довіру платників податків до фіскальних органів у зв'язку із прозорістю їх діяльності.

Значно зросла кількість подання податкових декларацій за допомогою електронних сервісів. Якщо у 2016 р. кількість поданих податкових декларацій у електронному режимі становила 1,14 млн осіб, то у 2017 р. — 1,95 млн осіб. Часка декларацій поданих за допомогою електронних сервісів ДФС зростає і досить повільно. У 2013 р. вона становила 30,95%, то у 2017 р. вона досягла значення 74,0%, зростання у 2,4 рази. Подання звітності у електронному режимі економить час на формування та подачу податкової звітності.

Наступний показник — це коефіцієнт покриття податкового аудиту системою управління ризиками, який свідчить про підвищення ефективності оцінювання ризиків. У

2013 р. значення цього показника становило 8,58%, у 2017 р. — 44,0%.

Рівень узгодження грошових зобов'язань, донарахованих за результатами податкових перевірок за період, що аналізується покращився з 35,1% до 61,7%, що свідчить про якісніший відбір платників податків для перевірки. Крім того, значення цього показника залежить від використання наданого платнику податку права на оскарження рішень контролюючого органу (ст. 55, 56 ПКУ) [8].

Протягом періоду, що аналізується мало місце погіршення платіжної дисципліни платників податків — юридичних осіб. У 2013 році ними було сплачено 86,8% узгоджених грошових зобов'язань тоді, як у 2017 р. — 31,1%.

Частка розглянутих звернень у загальній кількості звернень платників податків, поданих на сервіс "Пульс" знаходиться в межах від 93,2% у 2017 р. до 100% у 2016 р. У 2017 р. за результатами перевірок платниками податків подано до ДФС 13968 скарг на податкові повідомлення рішення, з яких залишено без змін 12248, або 87,7%; скасовано повністю 1161, або 8,3%; скасовано частково 559, або 4%, у 2016 р. — 11718 скарг, з них: 10204 скарги залишено без зміни, 971 скарга скасована повністю, 543 скарги скасовано частково [11; 12].

Одним із критеріїв, що свідчить про якість контрольної роботи, є результати адміністративного та судового оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень та інших вимог контролюючих органів. Саме показник Частка суми позовів за спорами, вирішеними судами на користь органів ДФС у загальній сумі за спорами, вирішеними судами різних інстанцій (вартісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку) дозволяє оцінити загальну ефективність правової роботи ДФС, кваліфікацію працівників та ефективність роботи аудиту та апеляції. Значення цього показника зменшилося з 54,3% у 2016 р до 35,9% у 2017 р. і вказує, що на необгрунтовані нарахування.

Частка податкових та митних спорів, вирішених судами різних інстанцій на користь органів ДФС у загальній кількості податкових та митних спорів, вирішених судами різних інстанцій (кількісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку) аналогічно вище приведеному показнику оцінює загальну ефективність правової роботи ДФС, кваліфікацію працівників та ефективність роботи аудиту та апе-



Таблиця 4. Аналіз деяких Ключових показників ефективності ДФС (ДПСУ, Міндоходів) у 2013–2017 рр.

Показник	Роки					Відхилення +/- 2017/2013	Відхилення +/- 2017/2016
	2013	2014	2015	2016	2017		
1. Частка декларацій податків, поданих до законодавчо встановленого кінцевого терміну подання, у відсотках від загальної кількості декларацій, очікуваних від зареєстрованих платників, %	95,7	96,02	95,74	97,6	98,2	2,5	0,6
2. Частка декларацій поданих за допомогою електронних сервісів ДФС, %	30,95	45,8	46,32	73,0	74,0	43,05	1,0
3. Коефіцієнт покриття податкового аудиту системою управління ризиками, %	8,58	17,77	19,36	39,0	44,0	35,42	5,0
4. Рівень узгодження грошових зобов'язань, донарахованих за результатами податкових перевірок	35,1	34,1	12,6	22,2	61,7	26,6	-35,1
5. Рівень сплати узгоджених зобов'язань, %	86,1	48,1	63,0	50,8	31,1	-55,0	-19,7
6. Частка розглянутих звернень у загальній кількості звернень платників податків, поданих на сервіс «Пульс»	96,3	98,0	95,6	100,0	93,2	-3,1	-6,8
7. Частка суми позовів за спорами, вирішеними судами на користь органів ДФС у загальній сумі за спорами, вирішеними судами різних інстанцій (вартісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку)	34,6	22,8	36,6	53,4	35,9	1,3	-17,8
8. Частка податкових та митних спорів, вирішених судами різних інстанцій на користь органів ДФС у загальній кількості податкових та митних спорів, вирішених судами різних інстанцій (кількісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку)	29,1	21,7	26,6	47,3	54,2	25,1	-29,1
9. Динаміка податкового боргу	–	–	–	ско- рочено на 22,2%	ско- рочено на 11,7%	–	-10,5

Джерело: складено автором на основі [16; 17].

ляції. Зростання цього показника свідчить про збільшення обґрунтованих перевірок та прийняття рішень на користь контролюючих органів. У 2017 р. представники ДФС приймали участь у 1245 судових справах, що вказує на значні судові витрати.

Офіційна статистика свідчить, що в Україні з року в рік накопичується заборгованість платників зі сплати податків і зборів (податковий борг). Незважаючи на заходи реструктуризації її сплата дуже уповільнена. У зв'язку з цим до показників ефективності ДФС віднесено показник динаміки податкового боргу, який відображає зменшення суми податкового боргу по відношенню до суми боргу станом на початок поточного року та без врахування боргу, який виник у поточному році. Як свідчать дані таблиці 4, податковий борг не значно, але скорочується, що вказує на збільшення надходжень до бюджету.

### ВИСНОВКИ

Проведений аналіз стану, тенденцій результативності та ефективності податкового контролю дозволив визначити роль податкового контролю у наповненні дохідної частини бюджету України та встановити результативність здійснення податкового контролю зі сторони отримання додаткових податкових надходжень.

Обґрунтовано необхідність проведення аналізу результативності та ефективності податкового контролю. З цією метою розглянуто відмінні риси між категоріями "результативність" та "ефективність". Наведено власне трактування поняття результативність податкового контролю, під яким необхідно розуміти — важливу складову ефективності, що вчасно виявляє правопорушення у сфері оподаткування завдяки застосуванню дієвих контрольних процедур, що вказує на частку результативних податкових перевірок в їх загальній кількості.

Аналіз стану податкового контролю в Україні за 2011–2017 рр, дозволив вказати на вісім конкретних причин, які привели до зменшення податкових перевірок в Україні. Поряд з цим така оцінка стану позапланових перевірок, оскільки вони займають значну питому вагу в загальній кількості податкових перевірок. Встановлено, що частка позапланових перевірок з ініціативи органів ДФСУ зменшується, натомість зростає частка позапланових перевірок ініційованих самими платниками податків.

Проведений аналіз результативності та ефективності податкових перевірок, вказує на не забезпечення повноти надходження донарахованих та узгоджених з платниками податків грошових зобов'язань, що негативно впливає на величину надходжень до дохідної частини бюджету та зайво витрачені ресурси держави та платників податків на проведення таких контрольних заходів.

Перспективи подальших розробок даного напрямку полягають у дослідженні перевірок контрольованих операцій, які стосуються документальних позапланових перевірок, що характеризуються своєю специфічністю. У зв'язку з цим метою має бути обґрунтування необхідності проведення податкового контролю, аналіз норм чинного законодавства з питання розкриття суті, форм, виокремлення та характеристики етапів податкового контролю.

### Література:

1. Доходи держбюджету України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2017>.
2. Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке: пер. с англ. / П. Друкер. — М.: Изд-во "Вильямс", 2003. — 272 с.
3. Макконелл К.Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю. — Т. 2: навч. видання: англ., перев. с англ. — 11-е изд. М.: Республика, 1995. — 400 с.

4. Фурманюк О.А. Управлінні ефективністю діяльності суб'єктів оподаткування : курс лекцій / О.А. Фурманюк. — Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2003. — 240 с.

5. Олексюк О.І. Технологія оцінки результативності діяльності підприємства / О.І. Олексюк // Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. — Черкаси: ЧДТУ, 2009. — Вип. 22. — Т. 2. — С. 169—173.

6. Державний стандарт України. Системи управління якістю. Вимоги. ДСТУ ISO 9001-2001. — К.: Держстандарт України, 2001. — 24 с.

7. Гройсман В. Сторінка у facebook [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.facebook.com/volodymyrgroysman/posts/>

8. Податковий кодекс України від у редакції від 25.11.2018 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

9. Порядок формування плану-графіка документальних планових перевірок платників податків від 02.06.2015 р. № 524 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 26.03.2018 № 386) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0465-18>.

9. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні" від 21.12.2016 р. № 1797-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>

10. Звіт про результати аудиту ефективності забезпечення органами Державної фіскальної служби повноти та своєчасності сплати (стягнення) штрафних санкцій і пені до державного бюджету [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749618/Zvit\\_12-7.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749618/Zvit_12-7.pdf?subportal=main)

11. Звіт виконання Плану Державної фіскальної служби України на 2016 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>.

12. Звіт Державної фіскальної служби за 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>

13. Законами України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28.12.2014 № 71-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

14. Закон України "Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України" 28.12.2014 № 76-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/76-19>

15. Закон України "Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" від 03.11.2016 № 1728-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1728-19>

16. Додаток № 1 до окремого доручення Міністра фінансів України від 27.09.2016 р. № 11000-08/1117 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/8620-1117.html>

17. Звіт про досягнення Ключових показників Державної фіскальної служби [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/291179.html>

18. Контрольно-перевірочна робота [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://blind.sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/>

## References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "Revenues of the State Budget of Ukraine", available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2017> (Accessed 18 December 2018).

2. Druker, P. (2003), *Zadachi menedzhmenta v XXI veke* [Management tasks in XXI century], Vilyams.

3. McConnell, C. R. and Brue, S. L. (1995), *Economics: principles, problems and policies*, Republic.

4. Furmanyuk, O. L. (2003), *Upravlinnia efektyvnosti diialnosti subiektiv opodatkuвання* [Management of the efficiency of the taxation subjects], Irpin, Ukraine.

5. Oleksyuk, O. I. (2009), *Tekhnolohiia otsinky rezultatyvnosti diialnosti pidpriemstva* [Technology for assessing the effectiveness of the enterprise], ChDTU, Cherkasy, Ukraine.

6. The State standard of Ukraine (2001), *Quality management systems. Requirements DSTU ISO 9001-2001*.

7. Facebook (2018), "Volodymyr Groysman", available at: <https://www.facebook.com/volodymyrgroysman/posts/> (Accessed 18 December 2018).

8. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "The Tax Code of Ukraine dated November 25, 2018", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 18 December 2018).

9. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "The order of the plan-schedule of documentary scheduled inspections of taxpayers from 02.06.2015 № 524 (as amended by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated March 26, 2018, No. 386)", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0465-18> (Accessed 18 December 2018).

10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code for Improving the Investment Climate in Ukraine" of 21.12.2016, No. 1797-VIII", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> (Accessed 18 December 2018).

11. Account Chair (2016), "Report on the results of the audit of the effectiveness of ensuring the completeness and timeliness of payment (collection) of fines and fines to the state budget by the bodies of the State fiscal service", available at: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749618/Zvit\\_12-7.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749618/Zvit_12-7.pdf?subportal=main) (Accessed 18 December 2018).

12. State Fiscal Service (2016), "Report on the implementation of the State Fiscal Service of Ukraine Plan for 2016", available at: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf> (Accessed 18 December 2018).

13. State Fiscal Service (2017), "State Fiscal Service Report for 2017", available at: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF> (Accessed 18 December 2018).

14. Cabinet of Ministers of Ukraine (2014), "Laws of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Tax Reform" of 28.12.2014 No. 71-VIII", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (Accessed 18 December 2018).

15. Cabinet of Ministers of Ukraine (2014), "The Law of Ukraine "On Amendments and Recognition as Some Legislative Acts of Ukraine" dated 12/28/2014 No. 76-VIII", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/76-19> (Accessed 18 December 2018).

16. Cabinet of Ministers of Ukraine (2016), "The Law of Ukraine "On Temporary Peculiarities of Implementation of State Supervision (Control) in the Sphere of Economic Activity" of November 3, 2016, No. 1728-VIII", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1728-19> (Accessed 18 December 2018).

17. Ministry of Finance of Ukraine (2016), "Annex No. 1 to the separate Order of the Minister of Finance of Ukraine dated September 27, 2016 No. 11000-08/1117", available at: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/8620-1117.html> (Accessed 18 December 2018).

18. State Fiscal Service (2017), "Report on achievements of the Key Indicators of the State Fiscal Service", available at: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/291179.html> (Accessed 18 December 2018).

19. State Fiscal Service (2017), "Control and verification work", available at: <http://blind.sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/> (Accessed 18 December 2018).

*Стаття надійшла до редакції 20.12.2018 р.*

Я. Р. Корнійко,  
к. е. н., доцент кафедри бізнес-логістики та транспортних технологій,  
Державний університет інфраструктури та технологій, м. Київ  
Н. О. Валявська,  
к. е. н., доцент кафедри бізнес-логістики та транспортних технологій,  
Державний університет інфраструктури та технологій, м. Київ

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.43

## ПОНЯТІЙНИЙ АПАРАТ ТА ЕТАПИ РОЗВИТКУ ЕКОЛОГІСТИКИ

Ya. Korniyko,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Business Logistics  
and Transport Technologies, State University of Infrastructure and Technologies, Kyiv  
N. Valiavskaya,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Business Logistics  
and Transport Technologies, State University of Infrastructure and Technologies, Kyiv

### THE CONCEPTUAL APPARATUS AND STAGES OF ECOLOGICAL DEVELOPMENT

*У статті обґрунтовано відсутність єдиного підходу щодо наукового визначення поняття "екологістика". Розглянуто сучасні трактування термінів "екологістика" та "екоперевезення", встановлено їх відмінність. Розкрито особливості формування та стан розвитку екологістики на транспорті. Сформовано загальні вихідні умови, які визначають впровадження підходів екологістики в процесі оптимізації товарних потоків під час формування ланцюгів поставок з метою зменшення екологічного впливу на навколишнє середовище. Використано історико-еволюційний метод дослідження в процесі теоретичних узагальнень наукових підходів щодо етапів розвитку екологістики. Запропоновано розпочати впровадження принципів екологістики в стратегічних орієнтирах розвитку річкових та морських портів України, відповідно до світових трендів. Встановлено, що використання екологістики має прямий взаємозв'язок між всіма учасниками ринку транспортно-логістичних послуг, починаючи від постачальника сировини до кінцевого споживача, а кінцевою метою повинно стати створення транспортної стратегії розвитку з ринковим механізмом, що сприятиме вирішенню екологічних проблем та включатиме ресурсозберігаючі, кліматично й екологічно чисті, безпечні та безперебійні підходи в організації функціонування всієї транспортної системи країни. Зазначено деякі загальні питання щодо необхідних дій компаній, щоб зробити логістику екологічною. Зазначено, що ті учасники ринку, які визначають "зелений бізнес" як комерційну діяльність, мінімізують вплив на довкілля та сприяють створенню максимально екологічно сприятливих умов життя для споживачів.*

*The article substantiates the lack of a unified approach to the scientific definition of ecologistics. The contemporary interpretations of the terms "ecological logistics" and "ecotransport" are considered, their difference is established. The peculiarities of the formation and the state of development of ecology in transport are revealed. The general baseline conditions have been formed that determine the implementation of ecological logistics approaches in the process of optimization of commodity flows during the formation of supply chains with the aim of reducing the environmental impact on the environment. The historical-evolutionary method of research in the process of theoretical generalizations of scientific approaches concerning the stages of the development of ecology of logistics are used. It is proposed to introduce the principles of ecological logistics in strategic guidelines for the development of river and sea ports of Ukraine in accordance with world trends. It has been established that the use of ecological logistics has a direct relationship between all participants in the market of transport and logistics services, from the supplier of raw materials to the final consumer, and the ultimate goal should be the creation of a transport strategy for development with a market mechanism that will facilitate the resolution of environmental problems and will include resource-saving, climatic and environmentally friendly, safe and uninterrupted approaches to the organization of the operation of the entire transport system of the country. Some common questions about the company's actions are mentioned in order to make logistics environmentally friendly. It is noted that those participants in the rhythm that define the "green business" as a commercial activity, minimize the environmental impact and contribute to the creation of the most environmentally friendly living*

*conditions for consumers. Modern tendencies in application of principles of ecology in practice are considered. It is established that a great deal depends on logistics and, accordingly, specialists in the field of transport logistics in the field of environmental protection. After all, transport is the second after the fuel and energy complex by the issuer of greenhouse gases.*

*Ключові слова: екологістика, екопереvezення, навколишнє середовище, річкові та морські порти, транспортна стратегія, зелений бізнес, екологія.*

*Key words: ecology, ecotransportation, environment, river and sea port, transport strategy, green business, ecology.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Зміна клімату — це одна з найбільших проблем, що стоять перед сучасним людством. За останні 10—15 років все частіше очікується, що представники бізнесу почнуть розраховувати, враховувати і скорочувати свої викиди. На тлі зростання підвищеної уваги до питань екології, підприємства та компанії, які безпосередньо пов'язані з логістичними процесами, вимушені приділяти належну увагу зменшенню екологічного впливу в своїх логістичних операціях. Вплив логістики щодо зміни клімату привертає все більшу увагу в побудові збалансованої за видами транспорту національної транспортної системи, здатної задовольнити в повному обсязі потреби економіки та населення у перевезеннях, забезпечити належну якість і безпеку перевізного процесу, а також зменшити негативний вплив транспорту на довкілля. Саме тому дослідження сучасних тенденцій та перспективи впровадження екологістики на транспорті є достатньо актуальним питанням.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Як показав проведений аналіз, питанню екології в перевезеннях сучасними українськими науковцями [2; 3; 8] приділяється досить мало уваги, чого не можна сказати про іноземних дослідників [7; 13—15], а термінологія щодо визначення поняття "екопереvezення", взагалі відсутня. Дослідивши основні наукові праці провідних учених-економістів з даної тематики, можна зробити висновок, що "зелена логістика" та "екологістика" мають схожі тлумачення та характеризуються подібними значенням в логістичній системі. Тому для зручності в подальших наукових розробках автори використовуватимуть поняття "екологістика".

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідити понятійний апарат та етапи розвитку екологістики.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У більшості випадків термін "логістика" використовують для опису процесу транспортування, зберігання, виробництва матеріально-товарних потоків, тобто коли вони переміщуються з первинного джерела сировини, через виробничу систему до кінцевого пункту призначення. Незважаючи на те, що цей термін використовується у різних сферах діяльності, він й досі має багато різноманітних визначень та понять. Однак логістика, як така, стала ключовим чинником для економічного розвитку та соціального добробуту нашої країни. Звичайно, що в процесі еволюції та розуміння суті логістики, основною, і в багатьох випадках, єдиною метою стало організувати логістичні процеси таким чином, щоб максимізувати її рентабельність та пришвидшити супутні процеси. Водночас питанням складових, які впливали на погіршення навколишнього середовища (погіршення якості повітря, шум, вібрація тощо), ніхто не приділяв належної уваги.

У 2009 році на Всесвітньому Економічному Форумі було проголошено новий глобальний курс на "зелену" економіку, як єдиний шлях розвитку світової економіки, що сприяє зменшенню екологічних загроз і ризиків. За визначенням ООН, "зелена" економіка — це така система господарювання, яка призводить до поліпшеного добробуту і соціальної рівності, при цьому значно знижуються економічні ризики і дефіцит природних ресурсів.

В основі "зеленої" економіки — використання "зелених" технологій ("cleantech" або "greentech"), а також нових бізнес-моделей, що дозволяють виробникам, посередникам і споживачам отримувати економічні вигоди від підприємницької діяльності одночасно із забезпеченням власних шляхів розв'язання глобальних екологічних проблем людства [6].

У сучасній практиці "екологістика" має багато різноманітних визначень. У перекладі з англійської "екологістика" (англ. Reverse logistics) означає — "зворотня логістика", тобто це заходи, які пов'язані із здійсненням оптимальних рішень щодо збору, зберігання, утилізації та управління утилізацією або необтяжливою для навколишнього середовища і суспільства ліквідацією відходів різних видів. Цей термін був придуманий в результаті підвищення екологічної інформованості суспільства. Загальні підходи щодо розуміння поняття "екологістика" формуються на основі інноваційних методів та новітніх технологій у логістиці, з урахуванням найменшого впливу на довкілля.

Найбільш поширене трактування сутності "екологістика" надано провідною українською вченою Григорак М.Ю., яка зазначає, що це: "система заходів, яка передбачає застосування енерго- і ресурсозберігаючих технологій логістики та сучасного устаткування у всіх ланках ланцюга поставок товарів з метою мінімізації негативного впливу на навколишнє середовище і підвищення сукупної споживчої цінності продукції для споживачів" [6].

За визначенням російської вченої Зарецької Л.М. "екологістика" — це науково-практична діяльність, яка передбачає формування ефективного механізму інтеграції екологічного та соціально економічного аспектів на всіх етапах планування, проектування та управління ланцюгом поставок товарів з метою мінімізації еколого-економічного збитку і підвищення споживчої цінності продукції за допомогою застосування енерго- та ресурсозберігаючих технологій логістики [7].

Як зазначається у науковій праці Герасимчука З.В. і Аверкіна М.Ф. "екологістика" — це сукупність логістичних підходів до оптимізації переміщень матеріальних потоків (у тому числі потоки відходів і вторинних ресурсів для переробки), транспортних засобів, природних, фінансових, інформаційних, енергетичних і людських ресурсів із застосуванням прогресивних технологій у процесі прийняття управлінських рішень з метою досягнення мінімізації негативних наслідків антропогенного втручання в екосистему [4].

Російські науковці Ельяшевич І.П., Ельяшевич Є.Р. стверджують: "до екологістики відносять аспекти, пов'язані зі збором і сортуванням відходів, що утворюються при виробництві та споживанні, їх транспортування, утилізацію або безпечно зберігання в навколишньому середовищі. Однак необхідно відзначити, що управління матеріальними та супутніми потоками, засноване на принципах логістики, вже спочатку укладає у собі зменшення екологічного навантаження на навколишнє середовище" [11].

На думку Ж.-П. Родріге, "екологістика" — це екологічно прийнятна та ефективна транспортна система розподілу, оскільки стратегія економії витрат, що переслідується операторами логістики, часто суперечать принципам охорони навколишнього середовища, вони зазвичай не враховують екологічні витрати. Крім того, автор стверджує, що "екологістика" зосереджена на ван-

**Таблиця 1. Тракткування поняття "екологістика"**

№ з/п	Формулювання терміну «екологістика»	Автор
1.	Новий метод у логістиці, який скерує стандартні логістичні вимоги до раціональності, ефективності і швидкості обробки і руху товару, та враховує заходи щодо охорони навколишнього середовища	П. Мерфі [15]
2.	Включає управління системою транспортування та процесом пакування, організації «зелених» комунікацій і виробництва, управління складським господарством та відходами	Н.О. Маргіта [8]
3.	Новий напрям, що передбачає застосування прогресивних технологій логістики та сучасного обладнання з метою мінімізації забруднень та підвищення ефективності використання логістичних ресурсів	Лі Яньбо, Лю Сунсянь [14]
4.	Приклад суспільно корисного і бізнесово-прибуткового симбіозу екології та економіки, що задовольняє умови як збереження навколишнього середовища, так і зростання прибутковості господарської діяльності	В.І. Вострякова [3]

тажно-розвантажувальних операціях, управління відходами, транспортування та упаковки [13]. Додатково визначення даного терміну подано в таблиці 1, де наведено тлумачення й інших авторів, використовуване теоретиками та практиками в сфері екологізації логістичних процесів.

Екологістика зорієнтована на мінімізацію шкідливого впливу на навколишнє середовищу та скорочення або зменшення до мінімуму споживання не відновлюваних природних ресурсів. При цьому під шкідливими впливами розуміється не тільки викид відпрацьованих газів, шум і вібрація, які створюють автомобілі і поїзди, відходи паливно-мастильних матеріалів, що потрапляють в землю і воду, використана упаковка і браковані вироби, які потрібно утилізувати, тощо [10].

Автор Гречин Б.Д. виділяє та охарактеризовує три головні етапи розвитку екологістики у світі (табл. 2).

Оцінюючи запропоновані етапи, можна стверджувати, що розвиток екоперевезень почався зовсім недавно (з 2000 років), оскільки саме на цьому етапі вперше відбулося впровадження екологістики в ланцюг поставчань, чого не було раніше. Загалом, можна стверджувати, що в Україні втілення основних ідей стосовно впровадження екологістики на практиці відбувається досить повільно.

Світова практика вже давно довела, що коли під час виробництва і продажу знизити витрати неможливо, то потрібно звернути увагу на шлях проходження матеріального потоку у вигляді сировини, напівфабрикатів, матеріально-технічних цінностей тощо, а саме шлях:

а) від постачальників сировини і матеріалів до виробника;

б) "усередині" виробника (у межах виробничої системи);

в) рух товарів між виробником, продавцем, а якщо треба, то й пересування до кінцевого споживача. Одним із найрадикальніших і найдієвіших практичних інструментів скорочення витрат за всією довжиною ланцюжка руху матеріального потоку є транспортна логістика [9].

Керівники транспортно-логістичних підприємств починають розуміти, що сучасне суспільство, в першу чергу цікавить доступ до транспорту, його ціна, питання безпеки та вплив на навколишнє середовище.

Згідно з міжнародним опитуванням "The Green Trends Survey" ("Зелені тренди") в дослідженні "Towards Sustainable Logistics" [12], 59% бізнес-структур підрахували, що "зелене" перевезення їхньої продукції буде вирішальним фактором в завоюванні клієнтів в майбутньому. Відповідно, в найближчі роки більшість споживачів віддасть перевагу компанії, яка використовує "зелений" транспорт, як логістичне рішення.

За останні два десятиліття в розвитку світової економіки досягнутий певний прогрес, однак такі питання, як забруднення повітря і досі привертає багато уваги екологів та простого люду. Перевізники, плануючи і оптимізуючи товарні потоки, можуть змінити ситуацію на краще шляхом визначення для себе оптимальної точки балансу в економії витрат на перевезення та забруднення навколишнього середовища.

Як правило, підприємства, які створюють та підтримують свій імідж, прагнуть не тільки до збільшення поточного прибутку, а й до сталого розвитку. Для цього потрібно в рівній мірі враховувати екологічні аспекти, оскільки економічний і цивілізований розвиток нинішнього покоління суспільства не повинно виснажувати не відновлювальні природні ресурси та руйнувати навколишнє середовище заради майбутніх поколінь, які також мають право на існування.

Українські вчені визначають "зелений бізнес" як комерційну діяльність, спрямовану на отримання прибутку від продажу екологічних товарів і послуг, виробництво та надання яких передбачає застосування методів і технологій, що мінімізують інтегральний екодеструктивний вплив на довкілля, а їх використання сприяє створенню максимально екологічно сприятливих умов життя для споживачів як у коротко-, так і в довгостроковому періоді [1].

Наприклад, з урахуванням всіх новітніх трендів, стратегічні орієнтири розвитку річкових та морських портів України повинні бути максимально направлені на збереження навколишнього середовища з використанням принципів екологістики: будівництва "зелених" терміналів (енергозберігаючі технології), "зелених" технологій доставки вантажів (контейнеризація з використанням

**Таблиця 2. Етапи розвитку екологістики у світі**

Умовні етапи розвитку	Назва етапу	Характеристика
Перший етап (1960-1990 рр.)	Логістика переробки та утилізації відходів	– занепокоєння громадськості з приводу ризиків хімічних речовин; – систематичне звернення бізнесу до проблем навколишнього середовища та процесів екологічної реструктуризації; – акцент екологістики на матеріально-технічне забезпечення виробничого процесу та рециклінг (переробка відходів)
Другий етап (1990-2000 рр.)	Екологістичні підприємства	– поєднання корпоративних цілей підприємств з охороною навколишнього середовища; – впровадження екологістичних стратегій, яке вносить позитивні кореляції між стійкістю, успіхом та прибутковістю в суспільно-виробничих відносинах і підприємств; – жорсткі екологічні правила та норми, які функціонально змінюють застосування екологістики при створенні благ; – екологічна ефективність усього логістичного ланцюга поставок (від виробничого процесу до утилізації відходів); – підвищення енергетичної ефективності і обмеження шкідливих викидів (автомобілі з нормами Euro 5 і Euro 6)
Третій етап (2000 р. до сьогодні)	Екологістичні ланцюги поставок	– інвестиційне забезпечення, фінансування, розроблення інноваційних стратегій для чистих напрямів економіки та логістики, боротьба за лідерство у екологічній конкуренції між підприємствами (використання джерел відновлюваної енергії, екологічно чисті матеріали, орієнтація на високі технології); – зростання попиту на екологічно чисті продукти і послуги, за рахунок кінцевих споживачів (екологічні сертифікати); – акцентування уваги на екологічні характеристики товарів і послуг, ідентифікація особливим екознаком

Джерело: [5].

річкового транспорту) та "зелених" технологій обробки вантажів (новітнє автоматизоване технічне обладнання) (рис. 1).

"Зелений" порт повинен дотримуватися визначених норм поведінки, стандартів та цінностей тощо, формуючи політику стратегії розвитку. Саме ці питання надалі будуть досліджуватися в науковому напрямку роботи авторів.

## ВИСНОВКИ

На основі аналізу глобальних трендів і екологізації переміщення вантажів, стратегічні орієнтири розвитку національної транспортної системи країни повинні бути ціленаправлені на ряд екологічних аспектів. Формуючи логістичну систему, кожен учасник логістичного ринку повинен пам'ятати про наслідки своїх дій у сфері екології, ту такий спосіб сприяти розгортанню більш широкого кола заходів для досягнення довгострокової перспективи своєї діяльності.

## Література:

1. Ансофф И. Стратегическое управление / Пер. с англ. — М.: Прогресс, 1989. — 519 с.
2. Белозеров Е. Опасные грузы: как избежать катастрофы. "Судоходство", №9 (123), 2006, Украина, Одесса. — С.16—18.
3. Вострякова В.И. "Зелена" логистика аграрного сектора як складова екологічної, енергетичної та продовольчої безпеки держави // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету / Вінницький національний аграрний університет. — Вінниця, 2014. — С. 145—152.
4. Герасимчук З.В., Аверкина М.Ф. Институційне забезпечення "зеленої логістики" в місті.
5. Гречин Б.Д. Екологістика як перспективний напрям розвитку підприємства: закордонний досвід / Б.Д. Гречин // Сталий розвиток економіки. — 2013. — № 4. — С. 213—219.
6. Григорак М.Ю., Варенко Ю.В. Принципы "зеленой логистики" в деятельности логистических провайдеров.
7. Зарецкая Л.М. Исследование возможностей применения "зеленых" технологий при управлении цепями поставок [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://journals.creativeconomy.ru/index.php/tezh/article/view/570/2116>
8. Маргіта Н.О. Сучасні тенденції впровадження "зеленої" логістики / Н.О. Маргіта, У.З. Білоніжка // Маркетинг і менеджмент інновацій. — 2014. — №1. — С. 279—284.
9. Сумець О.М., Бабенкова Т.Ю. Логістичні системи і ланцюги поставок: навчальний посібник. — К.: "Хай-Тек Прес", 2012. — 220 с.
10. Екологістика: економіка+екологія // Дистрибуція і логістика. — 2012. — №10. — С. 8—11.
11. Эльяшевич И.П., Эльяшевич Е.Р. Перспективы развития экологической логистики в России <http://lscm.ru/index.php/ru/po-avtoram/itemlist/tag/%D1%8D%D0%BA%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0>
12. Christof Dr., Ehrhart E. Delivering Tomorrow: Towards Sustainable Logistics. — 2012; <http://www.delivering-tomorrow.com/en/category/future-transportation/>
13. Jean-Paul Rodrigue C.B. The Geography of Transport Systems / Claude Comtois Brian Slack Jean-Paul Rodrigue. — New York: Routledge, 2013. — 416 с.
14. Li Janbo The Forms of Ecological Logistics and Its Relationship Under the Globalization / Li Janbo, Liu Songxian // Ecological Economy. — 2008. — № 4. — P. 290—298.
15. Paul R. Murphy. Green logistics: Comparative views of environmental progressives, moderates, and conservatives [Електронний ресурс] / Paul R. Murphy, Richard F. Poist, Ch. Braunschweig // Council of Logistics Management. — 1996. Режим доступу: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/13598540310468724>



Рис. 1. Новітні тренди стратегічних орієнтирів розвитку екологістики

## References:

1. Ansoff, Y. (1989), *Stratehicheskoe upravlenye* [Strategic management], Prohress, Moscow, Russia.
2. Belozarov, E. (2006), "Dangerous goods: how to avoid a catastrophe", *Sudokhodstvo*, vol. 9 (123), pp. 16—18.
3. Vostriakova, V.I. (2014), "'Green' logistics of the agrarian sector as a component of ecological, energy and food security of the state", *Zbirnyk naukovykh prats' Vinnyts'koho natsional'noho aharnoho universytetu*, pp. 145—152.
4. Herasymchuk, Z.V. and Averkyna, M.F. (2012), "Institutional provision of "green logistics" in the city", *Aktual'ni problemy ekonomiky*, vol. 1, pp. 161—168.
5. Hrechyn, B.D. (2013), "Ecological logistics as a perspective direction of enterprise development: foreign experience", *Stalyj rozvytok ekonomiky*, vol. 4, pp. 213—219.
6. Hryhorak, M.Yu. and Varenko, Yu.V. (2014), "The principles of "green logistics" in the activities of logistics providers", available at: <http://er.nau.edu.ua/handle/NAU/35801> (Accessed 30 Dec 2018).
7. Zaretskaia, L.M. (2015), "Study of the possibilities of applying "green" technologies in supply chain management", available at: <http://journals.creativeconomy.ru/index.php/tezh/article/view/570/2116> (Accessed 30 Dec 2018).
8. Marhita, N.O. and Bilonizhka, U.Z. (2014), "Modern tendencies of implementation of "green" logistics", *Marketing i menedzhment innovatsij*, vol. 1, pp. 279—284.
9. Sumets', O.M. and Babenkova, T.Yu. (2012), *Lohystychni systemy i lantsiuhy postavok* [Logistics systems and supply chains], Khaj-Tek Pres, Kyiv, Ukraine.
10. Verzhbyskyj, O. (2012), "Ecology: economy + ecology", *Dystrybutsiya y lohystyka*, vol. 10, pp. 8—11.
11. El'iashevych, Y.P. and El'iashevych, E.R. (2011), "Prospects for the development of environmental logistics in Russia", available at: <http://lscm.ru/index.php/ru/po-avtoram/itemlist/tag/%D1%8D%D0%BA%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0> (Accessed 30 Dec 2018).
12. Christof, Dr. and Ehrhart, E. (2012), "Delivering Tomorrow: Towards Sustainable Logistics", available at: <http://www.delivering-tomorrow.com/en/category/future-transportation/> (Accessed 30 Dec 2018).
13. Comtois, C. Slack, B. and Jean-Paul R. (2013), *The Geography of Transport Systems*, Routledge, New York, USA.
14. Janbo, Li and Songxian, Liu (2008), "The Forms of Ecological Logistics and Its Relationship Under the Globalization", *Ecological Economy*, vol. 4, pp. 290—298.
2. Murphy, P.R. Poist, R.F. and Braunschweig, Ch. (1996), "Green logistics: Comparative views of environmental progressives, moderates, and conservatives", *Council of Logistics Management*, available at: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/13598540310468724> (Accessed 30 Dec 2018).

Стаття надійшла до редакції 08.01.2019 р.

УДК 658:338.48

О. В. Ключак,

*к. е. н., в. о. доцента кафедри міжнародної економіки та інвестиційної діяльності,  
Львівський інститут економіки і туризму, м. Львів*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.47

## ДІАГНОСТИКА ПУБЛІЧНИХ ЕЛЕКТРОННИХ ЗАКУПІВЕЛЬ ГОТЕЛЬНИХ ТА РЕСТОРАННИХ ПОСЛУГ НА ОСНОВІ РИЗИК-ПІДХОДУ

О. Ключак,

*Candidate of Economic Sciences, associate professor of the Lviv Institute of Economy and Tourism*

### DIAGNOSTICS OF PUBLIC E-PROCUREMENTS OF HOTEL AND RESTAURANT SERVICES IN THE CONTEXT OF A RISK-BASED APPROACH

*Проаналізовано основні тенденції розвитку системи публічних електронних закупівель готельних та ресторанних послуг за період функціонування системи "ProZorro", зокрема на прикладі електронного торгового майданчика "SmartTender".*

*Удосконалено класифікацію ризик-індикаторів у системі публічних електронних закупівель готельних та ресторанних послуг та запропоновано вісім груп ризиків у ній: 1) ризики змови учасників тендерного процесу, втручання у тендерний процес "невидимих" суб'єктів системи електронних публічних закупівель, недобросовісної конкуренції або її відсутності; 2) ризик недобросовісності або ненадійності учасників тендерного процесу; 3) вартісно-цінові ризики; 4) ризик предмету закупівлі; 5) ризик тендерних оголошення та документації; 6) ризики дискваліфікації; 7) ризик відсутності попереднього виробничого досвіду та досвіду закупівель постачальника; 8) організаційний, технічний та інформаційний ризики.*

*Розроблено підхід до визначення рівня ризиковості електронного тендера на основі масиву запропонованих ризик-індикаторів, а також здійснено відповідно до цього підходу аналіз ризиків у закупівлях готельних та ресторанних послуг на прикладі Львівської області.*

*Запропоновано основні напрями у сфері попередження та мінімізації найпоширеніших ризиків у системі електронних публічних закупівель готельно-ресторанних послуг, зокрема розвиток інституту державного та громадського аудиту шахрайства, IT-аудиту та загальноорганізаційного аудиту усіх етапів електронних закупівель, підвищення рівня конкурентоспроможності національних підприємств під ринковим впливом та за допомогою заходів державної інвестиційно-стимулювальної політики, створення економічних, нормативно-правових, технологічних умов для участі вітчизняних підприємств у міжнародних тендерних процедурах та розвитку процедури відкритих торгів з публікацією англійською мовою (так звані "європейські").*

*Перспективою подальших досліджень у цьому напрямі є удосконалення системи полікритеріальної діагностики діяльності підприємств у сфері внутрішніх та зовнішніх (міжнародних) публічних електронних закупівель.*

*The main tendencies of the development of the system of public e-procurements of hotel and restaurant services during the functioning of the system "ProZorro", in particular on the example of the electronic trading platform "SmartTender", are analyzed. The classification of risk-indicators in the system of public e-procurements of hotel and restaurant services is improved and eight groups of risks are proposed: 1) risks of conspiracy of participants in a tender process, intervention of "invisible" subjects into tender process, unfair competition or its absence; 2) risk of unconscientiousness and unreliability of participants of a tender process; 3) value and price risks; 4) risks of the procurement items; 5) risks of tender announcements and documentation; 6) disqualification risks; 7) risks of the lack of previous operational experience and procurement experience of participants; 8) organizational, technical and informational risks.*

*The approach to the determination of the risk level of the e-tender based on the array of proposed risk-indicators is developed. According to this approach risks of the public e-procurement of hotel and restaurant services in Lviv region are analyzed. The main directions in sphere of prevention and minimization of the most common risks in public e-procurements of hotel and restaurant services are proposed, in particular: the*

*development of institution of state and public fraud audit, IT-audit and organizational audit during the all steps of e-procurement, increasing the competition level of national enterprises under market influence and by means of state and investment and incentive policy, arrangement of economic, legal, technological conditions for the participation of national enterprise in international tender procedures and the development of open procedure with publication in English (so-called euro procedure).*

*The prospect of further research in this direction is to improve the system of polycriterial diagnostics of the activities of enterprises in the field of internal and external (international) public e-procurements.*

*Ключові слова: система публічних електронних закупівель, готельні послуги, ресторанні послуги, діагностика, ризик-індикатор, рівень ризиковості.*

*Keywords: public e-Procurement system, hotel services, restaurant services, diagnostics, risk-indicator, level of risk.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Із запровадженням в Україні електронної системи "Prozorro" процедура публічних електронних закупівель набула якісно нових характеристик та ознак, зокрема таких: зменшення витрат державного бюджету, зростання рівня задоволеності суб'єктів ринку електронних закупівель, скорочення закупівельного циклу, підвищення рівня прозорості і доступ громадськості до системи закупівель (а, отже, зниження рівня корупції у даній сфері), можливість проведення та участі у міжнародних закупівлях (а отже, підвищення рівня інтеграції України у світовий та європейський ринок закупівель) тощо.

Проте, не зважаючи на безсумнівні переваги запровадження та функціонування системи електронних публічних закупівель на виклик часові та відповідно до євроінтеграційних вимог, електронний тендерний процес супроводжують негативні явища та ризики. Діагностика ризиків є невід'ємною складовою системи електронних закупівель та повинна набувати такого ж стрімкого розвитку, як і сама система іноваційних рішень на закупівельному ринку.

Електронні публічні закупівлі готельно-ресторанних послуг є особливим сегментом даного ринку, адже результат надання такого виду послуг носить швидше нематеріальний характер і досить складно задалегідь оцінити його якість для кінцевого споживача. У порівнянні із іншими видами закупівель, цей вид ще не набув достатнього рівня розвитку в Україні та є не у повному обсязі дослідженим на науково-практичному рівні. Все це обумовлює актуальність та доцільність дослідження у цьому напрямі.

## АНАЛІЗ ПУБЛІКАЦІЙ

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить про те, що вагомих науково-практичних внесок у вирішення окремих проблемних аспектів у сфері діагностики системи електронних публічних закупівель та її ризиків зробили такі вітчизняні та закордонні науковці і практики: М. Письменна [1; 2], А. Неупейн [3], Дж. Соар [3], В. Юзевич [10], Н. Авадалах [12], Ш. Дж. Саад [12], С. Колосок [13], О. Панченко [13] та інші.

Так, зокрема, у працях [1; 2] проаналізовано методи оцінювання ефективності проведення публічних закупівель, запропоновано методіку критеріального вибору найбільш економічно вигідної пропозиції на основі рейтингування учасників закупівель за зведеним показником економічної вигідності пропозиції, а також запропоновано парадигму контролю публічних закупівель, яка полягає у розширенні спектра контролюючих суб'єктів та підконтрольних об'єктів. Закордонні автори [3] у своєму дослідженні [3] обґрунтували переваги

використання технологій здійснення публічних електронних закупівель в аспекті подолання корупційних ризиків та розробили концептуальну модель впливу монополії влади, інформаційної асиметрії, прозорості та підзвітності на функціонування системи публічних закупівель та управління ними. Дослідження [10] присвячено аналізу особливостей перебігу дотендерних, тендерних та післятендерних електронних процедур із урахуванням бізнес-ризиків, показників ефективності системи взаємодії держави та бізнесу в аспекті електронних публічних закупівель та рекомендаціям щодо діагностування та оптимізації електронних закупівель із погляду теорії інформації. У праці [13] проаналізовано рівень зниження корупції, підвищення прозорості і доступності системи закупівель, забезпечення надійності, економічної ефективності та еластичності системи публічних закупівель після впровадження системи ProZorro.

## МЕТА СТАТТІ

Метою статті є розвиток діагностики системи публічних електронних закупівель готельних та ресторанних послуг в Україні на основі ризик-підходу.

Для досягнення поставленої мети дослідження визначено такі наукові завдання:

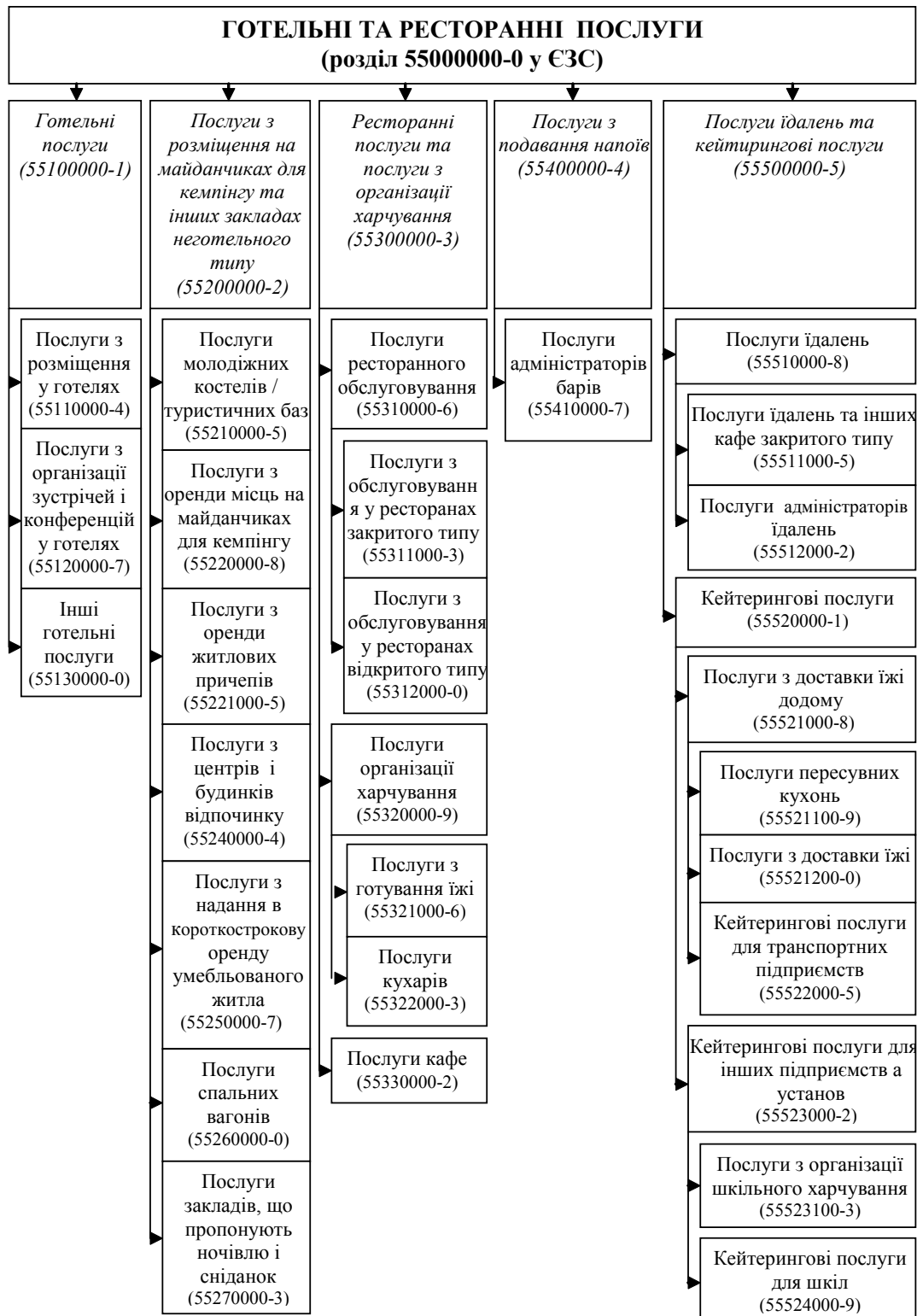
- 1) проаналізувати основні тенденції розвитку системи публічних електронних закупівель готельних та ресторанних послуг за період функціонування системи "Prozorro";
- 2) удосконалити класифікацію ризик-індикаторів у системі публічних електронних закупівель готельних та ресторанних послуг;
- 3) розробити підхід до визначення рівня ризиковості електронної закупівлі готельних та ресторанних послуг;
- 4) запропонувати можливі методи та заходи попередження та мінімізації наслідків ризиків в електронному закупівельному процесі.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Розглядаючи діагностику ризиків у контексті публічних електронних закупівель готельно-ресторанних послуг, класично виокремимо такі ключові напрями: ідентифікацію, оцінювання, пріоритизацію ризиків, які супроводжуються заходами і методами мінімізації імовірності виникнення та впливу загроз і максимізацією рівня реалізації можливостей системи. Цілями такої діагностики є: ідентифікація можливостей та загроз до початку тендерної процедури, визначення стратегій мінімізації імовірності виникнення загрози та максимізації можливостей, виокремлення методів та заходів подолання наслідків ризиків, що відбулися.

Аналізуючи систему публічних електронних закупівель готельно-ресторанних послуг в Україні виокре-





**Рис. 1. Структура закупівель готельно-ресторанних послуг відповідно до Національного класифікатора "Єдиний закупівельний словник" (ЄЗС)**

Джерело: сформовано на основі: [5].

мимо її суб'єкти, об'єкти та методи. На сьогоднішній час об'єктами закупівель у сфері гостинності відповідно до Національного класифікатора "Єдиний закупівельний словник" є готельні послуги, послуги з розміщення на майданчиках для кемпінгу та інших закладах неготельного типу, ресторанні послуги та послуги з організації харчування, послуги з подавання напоїв (рис. 1) [1—4].

До суб'єктів даної системи доцільно віднести державних замовників послуг готельно-ресторанної сфери ("традиційні замовники-бюджетники", державні або

комунальні підприємства та їх об'єднання, юридичні особи, які є розпорядником, одержувачем бюджетних коштів, органи державної влади чи органи місцевого самоврядування або інші замовники тощо), учасників торгів (постачальники послуг), органи контролю, громадськість (табл. 1) [6].

У період 2016—2017 років закупівлі готельно-ресторанних послуг в основному відбувалися за допомогою неконкурентних процедур, зокрема у формі звіту про укладений договір. Проте вже з 2018 року дані за-

**Таблиця 1. Класифікація замовників послуг готельно-ресторанної сфери відповідно до видів публічних закупівель у системі "Prozorro"**

Замовники послуг готельно-ресторанної сфери	
<ul style="list-style-type: none"> <li>«Традиційні замовники-бюджетники» (органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також юридичні особи-бюджетні установи, що фінансуються з державного або місцевих бюджетів);</li> <li>«підприємства» — державні або комунальні підприємства та їх об'єднання як юридичні особи, які забезпечують потреби держави або територіальної громади, якщо така діяльність не здійснюється на промисловій чи комерційній основі за наявності однієї з таких ознак;</li> <li>юридична особа є розпорядником, одержувачем бюджетних коштів;</li> <li>органи державної влади чи органи місцевого самоврядування або інші замовники володіють більшістю голосів у вищому органі управління юридичної особи;</li> <li>у статутному капіталі юридичної особи державна або комунальна частка акцій (часток, паїв) перевищує 50 відсотків</li> </ul>	«Монополісти»
Види закупівель	
Пряма або допорогова закупівля (до 50 тис. грн (від 3000 грн через Prozorro))	
Допорогова закупівля в Prozorro або звіт про укладені договори	
від 50 тис. до 200 тис. грн	від 50 тис. до 1 млн грн
Відкриті торги, конкурентний діалог, переговорна процедура	
від 200 тис. грн до 133 тис. євро	від 1 млн грн до 133 тис. євро
Приклади	
1. Предмет закупівлі – 55000000-0 (Готельні, ресторани послуги та послуги з роздрібною торгівлю). Замовник (організатор) – Відділ освіти Димитровської міської ради. Вид закупівлі - відкриті торги. Бюджет закупівлі – 562134,60 грн без ПДВ.	1) Предмет закупівлі – 55130000-0 (Інші готельні послуги). Замовник (організатор) – Національний центр «Мала академія наук України». Вид закупівлі - відкриті торги. Бюджет закупівлі – 3 179 000 грн з ПДВ. Крок зниження ставки – 15 895 грн
2. Предмет закупівлі – 55000000-0 (Готельні, ресторани послуги та послуги з роздрібною торгівлю). Замовник (організатор) – КЗ «Запорізький обласний центр соціально-психологічної допомоги». Запорізької обласної ради. Вид закупівлі - допорогові закупівлі. Бюджет закупівлі – 55 230 грн з ПДВ. Крок зниження ставки – 550 грн	

Джерело: складено за даними: [6, 7].

купівлі почали набувати значного розвитку та відбуватися у формі відкритих торгів, що, зокрема, стосується послуг з організації харчування (табл. 2) [6; 7].

На основі даних таблиці 2 встановлено, що причинами, через які закупівлі не відбулися або були відмінені в умовах конкурентної процедури за об'єктами та видами закупівель є такі:

#### 1. Готельні послуги:

1.1. Допорогова закупівля: не подано жодної пропозиції, усі учасники дискваліфіковані.

1.2. Відкриті торги: усі учасники дискваліфіковані через невідповідність вимогам тендерної документації (відсутність інформації про виконання за останній рік аналогічного договору, який безпосередньо стосувався предмета закупівлі; форма цінової пропозиції заповнена не правильно, а саме не коректно вказано одиниці виміру; наявність працівників відповідної кваліфікації працівників, наявність обладнання та матеріально-технічної бази); виявлення порушень законодавства з питань закупівлі; подано менше двох пропозицій.

2. Ресторанні послуги та послуги з організації харчування:

2.1. Допорогова закупівля: не подано жодної пропозиції, неправильно введено предмет закупівлі (корегування параметрів закупівлі та приведенням технічних та якісних характеристик предмета закупівлі до відповідності); визнання закупівлі такої, що не відбулася у зв'язку із скороченням витратків на закупівлю.

2.2. Відкриті торги: усі учасники дискваліфіковані через невідповідність вимогам тендерної документації (відсутність інформації про виконання за останній рік аналогічного договору, не надано документів, що підтверджують повноваження посадової особи щодо підпису документів тендерної пропозиції; у видах діяльності за кодами КВЕД відсутність виду діяльності учасника, необхідного замовнику тощо); подано менше двох пропозицій; пропозиція не супроводжується тендерним забезпеченням, у розмірі 3% від вартості предмету закупівлі та встановленим замовником; у зв'язку з відсутністю подальшої потреби в закупівлі послуги, у вказаній кількості предмету закупівлі; учасником подано тендерну пропозицію без накладання на її зміст електронного підпису; відсутність гарантійного листа, що зазначена

інформація за тендерною документацією є достовірною; відсутність гарантійного листа щодо непереведення у списку суб'єктів господарювання, що мають походження від юридичних осіб-резидентів Російської Федерації державної форми власності та юридичних осіб, частка статутного капіталу, яких перебуває у власності Російської Федерації, а також в інших суб'єктів господарювання, що здійснюють продаж товарів, робіт, послуг походженням з Російської Федерації, крім випадків, коли заміщення таких предметів закупівлі іншими неможливе, що підтверджене Міністерством економічного розвитку і торгівлі України; неправильно вказана процедура відкритих торгів; у зв'язку із коригуванням та приведенням технічних та якісних характеристик предмета закупівлі до відповідності. Проте у протоколах засідань тендерної комісії не завжди чітко прописано, яким саме критеріям тендерної документації не відповідає учасник.

Встановлено, що система ризик-індикаторів, передбачена Моніторинговим порталом "DoZorro", спрямована на виявлення тендерів із підвищеним рівнем ризику, зокрема обмеження конкуренції та неефективності проведення тендерної процедури. Доцільним, на нашу думку, є систематизація запропонованих Моніторинговим порталом "DoZorro" ризиків, які фігурують у цій системі (табл. 3) [8–10]:

Беручи до уваги вищезазначене, для визначення рівня ризиковості тендера обирається масив ризик-індикаторів (див. табл. 3), які, на думку експертів, тендерної комісії тощо, є найбільш вагомими саме для того чи іншого тендера (формула 1). Серед цього масиву виокремлюється частка наявних ризиків у тендері, які визначаються на основі аналізу тендерної документації учасників, зокрема ліцензій, сертифікатів, фінансової звітності, установчих документів тощо, макроекономічної ситуації у країні та ситуації на ринку. Джерелами перевірки кваліфікаційних критеріїв відбору учасників, не відповідності яким може викликати безліч ризиків, є: 1) відомості з Єдиного державного реєстру осіб, які вчинили корупційні правопорушення, Міністерства юстиції України; 2) зведені відомості про рішення органів Антимонопольного Комітету про визнання вчинення суб'єктами господарювання порушень законодавства про

Таблиця 2. Аналіз публічних (державних) закупівель готельних, ресторанних послуг та послуг з організації харчування на електронному торговому майданчику "SmartTender"\*

Категорія торгів відповідно до Національного класифікатора «Єдиний закупівельний словник»	Конкурентні процедури		Кількість торгів/учасників			Неконкурентні процедури		Кількість торгів		
	Форма торгів	Статус торгів	2016 **	2017 **	2018 ***	Форма торгів	Статус торгів	2016 **	2017 **	2018 ***
<b>ГОТЕЛЬНІ ПОСЛУГИ</b>										
55110000-4 Послуги з розміщення у готелях	Допорогова закупівля	Завершено	2	5	3	Звіт про укладений договір	Завершено	106	293	287
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	-	2	-					
		Закупівля не відбулась або відмінена	3	3	1					
	Відкриті торги	Завершено	-	1	1	Переговорна процедура	Завершено	-	2	3
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	-	-	1					
		Закупівля не відбулась або відмінена	-	-	2					
55120000-7 Послуги з організації зустрічей і конференцій у готелях	Допорогова закупівля	Завершено	1	2	1	Звіт про укладений договір	Завершено	14	34	12
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	1	1	-					
		Закупівля не відбулась або відмінена	-	-	-					
	Відкриті торги	Завершено	1	-	1	Переговорна процедура (скорочена)	Завершено	-	3	1
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	-	-	3					
		Закупівля не відбулась або відмінена	1	-	-					
55130000-0 Інші готельні послуги	Допорогова закупівля	Завершено	-	-	-	Звіт про укладений договір	Завершено	14	38	54
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	-	-	-					
		Закупівля не відбулась або відмінена	-	-	-					
	Відкриті торги	Завершено	-	-	1	Переговорна процедура (скорочена)	Завершено	-	-	-
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	-	-	2					
		Закупівля не відбулась або відмінена	-	-	1					
<b>РЕСТОРАННІ ПОСЛУГИ ТА ПОСЛУГИ З ОРГАНІЗАЦІЇ ХАРЧУВАННЯ</b>										
55310000-6 Послуги з ресторанного обслуговування	Допорогова закупівля	Завершено	3	2	-	Звіт про укладений договір	Завершено	32	293	202
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	1	1	-					
		Закупівля не відбулась або відмінена	-	-	-					
	Відкриті торги	Завершено	-	2	2	Переговорна процедура (скорочена)	Завершено	-	1	-
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	-	1	1					
		Закупівля не відбулась або відмінена	-	1	1					
55320000-9 Послуги з організації харчування	Допорогова закупівля	Завершено	-	2	3	Звіт про укладений договір	Завершено	1	112	175
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	-	1	1					
		Закупівля не відбулась або відмінена	-	-	1					
	Відкриті торги	Завершено	-	12	339	Переговорна процедура	Завершено	-	1	14
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	-	1	260					
		Закупівля не відбулась або відмінена	-	13	93					
55330000-2 Послуги кафе	Допорогова закупівля	Завершено	1	-	1	Звіт про укладений договір	Завершено	-	41	25
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	-	-	1					
		Закупівля не відбулась або відмінена	-	-	-					
	Відкриті торги	Завершено	-	3	3	Переговорна процедура (скорочена)	Завершено	-	-	2
		Кількість дискваліфікованих учасників на етапі аукціону	-	-	-					
		Закупівля не відбулась або відмінена	-	2	1					

Примітки:

\*Електронний торговий майданчик для замовників на допорогах і надпорогах та для постачальників на допорогах і над порогах;

\*\*календарний рік;\*\*\* з 01.01.2018 по 05.07.2018 р.

Джерело: складено за даними: [6; 7].

**Таблиця 3. Класифікація ризик-індикаторів публічних електронних тендерів**

Відповідно до Мониторингового порталу «ДоЗого»	Авторські пропозиції	
Шифр та назва ризиків	Назва групи ризиків	Авторське доповнення або розширення класифікації ризиків у групі
<p>T10. Постачальник виступає постачальником тільки для цього Замовника. T10.1 Постачальник виступає постачальником тільки для цього Замовника та бере участь тільки в його закупівлях. T46. Переможець торгів був обраний за відсутності тендерної документації. T61. Переможець торгів займає монополічне становище у зазначеній товарній групі ЄЗС. T64. Переможець торгів виграв усі лоти тендера (тендер на більш ніж 5 лотів). T65. Переможець торгів виграв усі лоти тендера, де були дискваліфікації (тендер на більш ніж 5 лотів). T90. Підвищений рівень імовірності змови (ринок представлений кількома гравцями). T92. Більшість лотів виграна одним Учасником у багатолотовому тендері. T91. Відсутність типових Учасників у високовартісному тендері. T82. Наявність технічного Учасника у відкритих торгах Замовника. T104. Документи Переможця аукціону були завантажені після кінцевого терміну подання пропозицій, визначеного Замовником</p>	<p>Група 1. Ризики змови учасників тендерного процесу (постійність постачальника для конкретного замовника), втручання у тендерний процес «невидимих» суб'єктів системи електронних публічних закупівель (приватних осіб чи підприємств, що беруть участь у змові), недобросовісної конкуренції або її відсутності</p>	<p>-</p>
<p>T60. Усі Учасники завантажили свої тендерні пропозиції в один день. T78. Використання Замовником «Переговорної» процедури за відсутності двох проведених неупісних конкурентних процедур. Можливе неправомірне застосування переговорної процедури. T81. Наявність пов'язаних Учасників у конкурентних процедурах Замовника. T89. Учасник, що постійно програє (80-90% програвів). T95. Учасник, який часто відмовляється від перемоги. T96. Наявність Учасника, якого часто дискваліфікують. T105. Один із Учасників торгів відсутній у базі Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. T106. Переможець торгів відсутній у базі Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. T107. Один із Учасників торгів має термінальний статус у у базі Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. T108. Переможець торгів має термінальний статус у базі у базі Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. T109. Замовник відсутній у базі у базі Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. T100. Однакові контактні данні (номери телефонів) в Учасників. T100 1. Однакові контактні данні (електронні адреси) в Учасників. T100 2. Однакові контактні данні (місцезнаходження) в Учасників (база Міністерства юстиції України). T100 3. Один і той самий керівник у різних Учасників (база Міністерства юстиції України). T100 4. Один і той самий Засновник у різних Учасників (база Міністерства юстиції України)</p>	<p>Група 2. Ризик недобросовісності або ненадійності учасників тендерного процесу або наявності пов'язаних осіб серед власників (керівників) підприємств, які беруть участь в електронних торгах і конкурують між собою</p>	<p>Наявність учасника, який неспроможний виконати умови договору закупівлі, надає послуги невідповідної якості або, характеристики яких не відповідають характеристикам у тендерній документації</p>
<p>T49. Цінова пропозиція переможця торгів не змінювалась протягом аукціону. T50. Незначна зміна цінової пропозиції переможця торгів протягом аукціону (в межах 3% від очікуваної вартості). T55. Вартість первинного договору була змінена. T53. Ставки учасників аукціону сильно відрізняються (більше 30% від найвищої ставки в останньому раунді). T76. Розбіжність між очікуваною вартістю закупівлі та ціною договору. T83. Негативно висока вартість закупівлі для конкретного предмету закупівлі Замовника. T85. Невисока вартість закупівлі для конкретного предмету закупівлі Постачальника. T86. Закупівля Замовника складає значну частку від усього бюджету виділеного на закупівлі цього року. T98. Дуже малий крок зниження ціни у торгах. T 98 1. Дуже великий крок зниження ціни у торгах. T99. Забезпечення (гарантія) великого розміру (перевищує встановлений Законом розмір для надпорогових процедур)</p>	<p>Група 3. Ціновий ризик, ризики цінової пропозиції, вартості та розміру гарантії закупівлі.</p>	<p>- Ризик, пов'язаний із заборону вносити зміни до ціни у договорі закупівлі. - Ризик зазначеної вартості закупівлі у проектному кошторисі меншої ніж фактичної: змова замовника і виконавця або помилкові розрахунки. - Ризик зміни ціни закупівлі у зв'язку із макроекономічними коливаннями (курсу валют, рівня інфляції тощо)</p>
<p>T 47. Кількість позицій у лоті аномально велике для даного предмету закупівлі. T56. Негативна закупівля для Замовника (вперше закупівля за цим предметом закупівлі відповідно до ЄЗС). T57. Код предмета закупівлі не деталізований до його максимального значення. T63. Велика кількість лотів у багатолотовому тендері (більше ніж два лоти). T74. Неодноразова закупівля за одним кодом предмету закупівлі протягом року. T75. Відсутність опису предмету закупівлі. T87. Негативна одиниця виміру для предмету закупівлі. T97. Торги із наявними Учасниками по даному предмету закупівлі, які вже були відмінені відміняли цього року</p>	<p>Група 4. Ризик предмету закупівлі</p>	<p>Ризик, пов'язаний із дискримінаційними технічними вимогами замовника до предмета закупівлі у тендерній документації</p>
<p>T38. Не деталізоване тендерне оголошення (менше 10 символів). T48. Учасником не було опубліковано документів тендерної пропозиції</p>	<p>Група 5. Ризик тендерних оголошення та документації</p>	<p>- Ризик невідображення усіх аспектів та позицій пропозиції постачальником; - Ризик підготовки тендерної документації під конкретного постачальника</p>
<p>T54. Масова дискваліфікація у лоті (більше 50% учасників). T66. Лот має більше трьох дискваліфікацій. T103. Усі Учасники торгів були дискваліфіковані, за винятком переможця. T94. Дискваліфікація переможця у европроцедурі на етапі вибору переможця</p>	<p>Група 6. Ризик дискваліфікації</p>	<p>-</p>
<p>T58. Усі Учасники ніколи не постачали зазначеного Замовником предмету закупівлі. T59. Усі Учасники ніколи не перемагали у закупівлях</p>	<p>Група 7. Ризик відсутності попереднього виробничого та досвіду закупівель постачальника</p>	<p>- Ризик недостатнього рівня професіоналізму у сфері електронних закупівель; - Ризик вибору недосвідченого виконавця державного замовлення</p>
<p>T32. Завершені допорогові конкурентні торги без відповіді на звернення за роз'ясненнями. T46. Переможець торгів був обраний за відсутності тендерної документації. T51. Завершені тендери без опублікованого плану закупівель. T71. Відсутність опублікованого договору. T101. Звернення після вибору переможця залишене без відповіді в конкурентних процедурах Замовника. T102. Європроцедура оголошена як звичайні конкурентні торги</p>	<p>Група 8. Організаційний, технічний (збій роботи системи публічних електронних закупівель) та інформаційний (загрози інформаційній безпеці) ризики</p>	<p>- Ризик витоку конфіденційної тендерної інформації та, як наслідок, виникнення змови між замовником та недобросовісним постачальником. - Ризики несанкціонованого доступу до електронної системи публічних закупівель та шахрайських дій у цій системі</p>

Джерело: складено за даними: [8—10].

Таблиця 4. Аналіз наявності ризиків у закупівлях готельних, ресторанных послуг та послуг з роздрібною торгівлі на прикладі Львівської області

Типи вхідних даних для аналізу	Тип електронної тендерної процедури							
	Переговорна процедура для потреб оборони	Відкриті торги			Відкриті торги з публікацією англійською мовою		Переговорна процедура	
	РОКИ							
	2017	2016 *	2017 **	2018 ***	2017 ****	2018 *****	2017 *****	2018 *****
Загальна кількість тендерів протягом року	1	5	17	19	6	3	7	4
Середня кількість ризик-індикаторів на один тендер, з них середня сума наявних ризиків на один тендер	2 (1)	23 (6)	24 (6)	21 (4)	30 (4)	24 (4)	6 (0,7)	7 (0,75)
Рівень ризиковості одного тендера (%) (відповідно до формули 1)	50%	26%	25%	19%	13%	17%	11 %	10,7%
Шифри найпоширеніших ризиків у загальній кількості тендерів відповідно до переліку, визначеного Моніторинговим порталом «DoZorro»	T89	T10_1; T50; T56; T57; T58; T59; T63; T72; T74; T89; T93; T98_1 T103	T10_1; T50; T56; T57; T58; T59; T63; T72; T74; T89; T92; T93; T98; T103	T10_1 T48; T50; T53; T54; T57; T58; T63; T63; T66; T74; T89; T89; T92; T93; T96; T98	T10_1; T50; T56; T57; T58; T59; T63; T63; T89; T89; T93	T10_1; T50; T53; T57; T63; T89; T93; T94	T10_1; T72; T78	T10_1; T78; T74

Примітки:

\*за грудень 2016 року;

\*\* за січень, лютий, березень, квітень, грудень 2017 року;

\*\*\*за січень, лютий, березень 2018 року;

\*\*\*\* за січень, лютий, грудень 2017 року;

\*\*\*\*\* за січень 2018 року;

\*\*\*\*\* за січень, лютий, березень, квітень, травень 2017 року;

\*\*\*\*\* за січень, лютий, березень 2018 року.

Джерело: складено за даними: [8; 11—13].

захист економічної конкуренції, передбачених Законом України "Про захист економічної конкуренції" у вигляді спотворення результатів торгів (тендерів) та накладення штрафу; 3) відомості Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань Міністерства юстиції України; 4) Відомості Єдиного реєстру підприємств, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство Міністерства юстиції України; 5) Документ про відсутність заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Для попередження одного із найбільш поширеного ризику змови учасників закупівель необхідний постійний державний контроль, зокрема внутрішніми службами замовника, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів (Державна казначейська служба України), Антимонопольного комітету України (оскарження торгів), Державної аудиторської служби України); Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [9; 11].

$$K_R = \frac{\sum R_t}{\frac{\sum RI_t}{\sum T_t}} \times 100\% \quad (1),$$

де KR — рівень ризиковості одного тендера протягом певного періоду (%);

$\sum R_t$  — сума наявних ризиків протягом t-періоду;

$\sum RI_t$  — загальна кількість ризик-індикаторів у загальній кількості тендерів протягом t-періоду;

$\sum T_t$  — загальна кількість тендерів протягом t-періоду.

З огляду на це, рівень ризиковості тендерів у закупівлях готельних, ресторанных послуг та послуг з роздрібною торгівлі на прикладі Львівської області у період

з 2016 по 2018 рік у відкритих торгах мав тенденцію до спаду (з 26% до 19%), у відкритих торгах з публікацією англійською мовою (так званих "європейських") — до збільшення (з 13% до 17%) (табл. 4).

Таким чином, найбільш поширеними ризиками у закупівлях готельно-ресторанных послуг є ризики змови учасників тендерного процесу та недобросовісної конкуренції (постійність постачальника для конкретного замовника, перемога одним учасником більшості лотів у багатолотовому тендері), цінові ризики (зміна цінової пропозиції переможця торгів протягом аукціону), ризики предмету закупівлі (нетипова закупівля для Замовника, недеталізованість коду предмету закупівлі або неправильне його визначення), ризики ненадійності або невідповідності кваліфікаційним вимогам учасників торгів (наявність учасника, що постійно програє (80—90% програвів та учасника, який часто відмовляється від перемоги) [2; 12; 13].

## ВИСНОВКИ

1. Діагностика системи публічних електронних закупівель є багатогранним актуальним напрямом дослідження у сфері державного та комерційного розвитку відповідно до нових інформаційних запитів суспільства, пов'язаних із ефективним та доцільним використанням бюджетних коштів на потреби у товарах, роботах, послугах, та повинна передбачати діагностику IT-ризиків, ризиків шахрайського та загальноорганізаційного характеру на усіх етапах електронного закупівельного процесу з метою попередження та мінімізації негативних соціально-економічних наслідків для суспільства, приватного та державного секторів.

2. Для розрахунку рівня ризиковості одного тендера протягом певного періоду запропоновано обирати

масив ризик-індикаторів, які, на думку експертів та тендерної комісії, є найбільш вагомими саме для того чи іншого тендера, а також слід враховувати суму наявних ризиків та співвідношення загальної кількості ризик-індикаторів до загальної кількості тендерів протягом заданого періоду.

3. Встановлено, що найтипівшими ризиками у закупівлях готельно-ресторанних послуг є ризики змови учасників тендерного процесу та недобросовісної конкуренції, цінові ризики, ризики предмету закупівлі, ризики ненадійності або невідповідності кваліфікаційним вимогам учасників торгів.

4. Для попередження та мінімізації наслідків описаних вище ризиків повинен запрацювати інститут державного та громадського аудиту за такими типами: аудит шахрайства, IT-аудит та загальноорганізаційний аудит усіх етапів електронних закупівель. Крім того, не менш важливим фактором ефективності функціонування системи електронних публічних закупівель є підвищення рівня конкурентоспроможності національних підприємств під ринковим впливом та за допомогою заходів державної інвестиційно-стимулювальної політики, створення економічних, правових та технологічних умов для участі у міжнародних тендерних процедурах та розвитку відкритих торгів з публікацією англійською мовою ("європейські торги").

## Література:

1. Письменна М.С. Обліково-аналітичне забезпечення державних закупівель з використанням інформаційних технологій // Нові інформаційні технології в освіті: Збірник тез дев'ятої науково-практичної конференції / За заг. ред. к.ф.-м.н., доц. В.П. Шевченко. — К.: Видавничо-поліграфічний центр Європейського університету, 2016. — С. 90—95.

2. Письменна М.С. Методологія та організація аналізу і контролю закупівель за державні кошти: дис. на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 — бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). — Одеський національний економічний університет, Одеса, 2018.

3. Arjun Neupane, Jeffrey Soar, Kishor Vaidya An Empirical Evaluation Of The Potential Of Public E-Procurement To Reduce Corruption Australasian Journal of Information Systems. — 2014. — Vol. 18, No 2. — P. 21—44. <http://dx.doi.org/10.3127/ajis.v18i2.780>

4. Introduction to Risk Management in the Public Procurement of Innovation [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.innovation-procurement.org](http://www.innovation-procurement.org)

5. Закон України Про публічні закупівлі: 25.12.2015 № 922-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19>

6. Електронний майданчик SmartTender [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://smarttender.biz/publicni-zakupivli-prozorro/>

7. Prozorro. The Official Resource on Public Purchasing in Ukraine. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://infobox.prozorro.org/knowledge-base/view/702?q=&utm\\_source=prozorro.gov.ua&utm\\_medium=business\\_page](http://infobox.prozorro.org/knowledge-base/view/702?q=&utm_source=prozorro.gov.ua&utm_medium=business_page)

8. DoZorro. Аналітичні інструменти для контролю та моніторингу публічних закупівель [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://dozorro.org/tools>

9. Klyuvak O., Skrynkovskyy R. Diagnostics and Minimization of Business Risks and the State Customer in the System of Public e-Procurement // Path of Science: International Electronic Scientific Journal. — Vol. 4, No 1 (2018) DOI: 10.22178/pos.30-4

10. Yuzevych V., Klyuvak O., & Skrynkovskyy R. (2016). Diagnostics of the system of interaction between the government and business in terms of public e-procurement. Economic Annals-XXI, 160(7-8), 39-44. doi:10.21003/ea.v160-08

11. Закон України Про захист економічної конкуренції: 11 січня 2001, № 2210-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19>

12. Nancy Awadallah and Sherif Gamal Saad (2017). E-Procurement as a New Trend in Hospitality Industry: A Descriptive Study in Egyptian Hotels. Journal of Hotel & Business Management, Volume 6, Issue 2, 1000168. doi: 10.4172/2169-0286.1000168

13. Колосок С.І., Панченко О.В., Іорданов А.А. Публічні закупівлі, тендери та система G-cloud: досвід України // Економіка та управління національним господарством. — 2017. — № 13. — С. 202—209 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/13\\_ukr/34.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/34.pdf)

## References:

1. Pys'menna, M.S. (2016), "Accounting and analytical support of state purchases with the use of information technologies", Novi informatsijni tehnologii v osviti: Zbirnyk tez dev'ятої naukovo-praktychnoi konferentsii [New information technologies in education: Collection of abstracts of the ninth scientific-practical conference], Vydavnycho-polihrafichnyj tsentr Yevropejs'koho universytetu, Kyiv, Ukraine, pp. 90—95.

2. Pys'menna, M.S. (2018), "Methodology and organization of public procurement analysis and control", Abstract of Ph.D. dissertation, Economy, Odes'kyj natsional'nyj ekonomichnyj universytet, Odesa, Ukraine.

3. Neupane, A. Soar, J. and Vaidya K. (2014), "An Empirical Evaluation Of The Potential Of Public E-Procurement To Reduce Corruption Australasian", Journal of Information Systems, vol 18, no 2, pp. 21—44.

4. Public Procurement of Innovation (2018), "Introduction to Risk Management", available at: [www.innovation-procurement.org](http://www.innovation-procurement.org) (Accessed 30 Dec 2018).

5. Verkhovna Rada of Ukraine (2015), The Law of Ukraine "On Public Procurement", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19> (Accessed 30 Dec 2018).

6. SmartTender (2018), available at: <https://smarttender.biz/publicni-zakupivli-prozorro/> (Accessed 30 Dec 2018).

7. Prozorro (2018), "The Official Resource on Public Purchasing in Ukraine", available at: [http://infobox.prozorro.org/knowledge-base/view/702?q=&utm\\_source=prozorro.gov.ua&utm\\_medium=business\\_page](http://infobox.prozorro.org/knowledge-base/view/702?q=&utm_source=prozorro.gov.ua&utm_medium=business_page) (Accessed 30 Dec 2018).

8. DoZorro (2018), "Analytical tools for monitoring and monitoring public procurement", available at: <https://dozorro.org/tools> (Accessed 30 Dec 2018).

9. Klyuvak, O. and Skrynkovskyy, R. (2018), "Diagnostics and Minimization of Business Risks and the State Customer in the System of Public e-Procurement", Path of Science: International Electronic Scientific Journal, vol 4, no 1.

10. Yuzevych, V. Klyuvak, O. and Skrynkovskyy, R. (2016), "Diagnostics of the system of interaction between the government and business in terms of public e-procurement", Economic Annals-XXI, vol. 160 (7—8), pp. 39—44.

11. Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The Law of Ukraine "On Protection of Economic Competition", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/2210-14> (Accessed 30 Dec 2018).

12. Awadallah, N. and Saad, S. G. (2017), "E-Procurement as a New Trend in Hospitality Industry: A Descriptive Study in Egyptian Hotels", Journal of Hotel & Business Management, vol. 6, no. 2.

13. Kolosok, S.I. Panchenko, O.V. and Iordanov, A.A. (2017), "Public procurement, tenders and the G-cloud system: Ukraine's experience", Ekonomika ta upravlinnia natsional'nym hospodarstvom, vol.13, pp. 202—209, available at: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/13\\_ukr/34.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/34.pdf) (Accessed 30 Dec 2018).

Стаття надійшла до редакції 09.01.2019 р.

Гулиев Руслан Г.,

докторант, Азербайджанский Университет Туризма и Менеджмента, г. Баку, Азербайджан

Аширов Джейхун Г.,

диссертант, Институт экономики НАН Азербайджана, г. Баку, Азербайджан

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.55

## О СТИМУЛИРОВАНИИ ЛЕЧЕБНО-ОЗДОРОВИТЕЛЬНОГО ТУРИЗМА В АЗЕРБАЙДЖАНЕ КАК ВАЖНОГО ВИДА РЕКРЕАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Guliyev Ruslan G.,

PhD student, Azerbaijan Tourism and Management University, Baku, Azerbaijan

Ashirov Jeyhun G.,

PhD student, Institute of Economics, Azerbaijan National Academy of Sciences, Baku, Azerbaijan

ON THE STIMULATION OF MEDICAL AND HEALTH TOURISM IN AZERBAIJAN,  
AS AN IMPORTANT TYPE OF RECREATIONAL ACTIVITY

*Статья посвящена исследованию современного состояния и особенностей развития лечебно-оздоровительного туризма в Азербайджане как важного вида рекреационной деятельности. В частности, изучается рекреационный туризм и его роль в стратегии развития туристской индустрии в Азербайджане, раскрывается инновационность рынка лечебно-оздоровительных туристических услуг в стране, а также выявляются факторы развития лечебно-оздоровительного туризма в Азербайджане. В заключении авторы выявляют приоритеты общей стратегии развития услуг санаторно-курортного и туристического комплекса, а также предприятий лечебно-оздоровительного туризма в Азербайджане.*

*Следует отметить, что во многих странах мира медицинский туризм, и его главная составляющая — лечебно-оздоровительный туризм играет значительную роль в формировании валового внутреннего продукта, создании рабочих мест и обеспечении занятости населения, оказывает значительное влияние на такие ключевые отрасли экономики, как транспорт и связь, строительство, сельское хозяйство, производство товаров народного потребления и др., выступает своеобразным стабилизатором социально-экономического развития.*

*Лечебно-оздоровительный туризм сегодня в развитых странах формируется на двух составляющих: получения больными медицинской помощи в специализированных учреждениях совместно с туристическими программами и когда здоровые люди совершают поездки в другие города для поддержания физического и психологического здоровья посредством получения определенных услуг в специализированных учреждениях.*

*По статистическим данным в странах Евросоюза с населением 463 млн чел., 70—80 % ежегодно отдыхают за рубежом, причем ежегодно растет интерес иностранцев к лечебно-оздоровительным турам. На наших глазах в последние 10 лет быстрыми темпами, с учетом растущих потребностей отдыхающих и последних тенденций в развитии мирового оздоровительного туризма, это направление развивается в Индии и странах Юго-Восточной Азии (Сингапур, Таиланд, Китай, Малайзия). Например, в Индии или Таиланде стоимость лечения составляет четверть, а иногда и десятую часть стоимости аналогичного лечения в США. Как правило, оздоровление во вновь построенных роскошных SPA-отелях и wellness-центрах включает и методы восточной медицины, все более востребованные среди сторонников здорового образа жизни.*

*Статтю присвячено дослідженню сучасного стану та особливостей розвитку лікувально-оздоровчого туризму в Азербайджані як важливого виду рекреаційної діяльності. Зокрема вивчається рекреаційний туризм та його роль у стратегії розвитку туристичної індустрії в Азербайджані, розкривається інноваційність ринку лікувально-оздоровчих туристичних послуг у країні, а також виявляються фактори розвитку лікувально-оздоровчого туризму в Азербайджані. У висновку автори виявляють пріоритети загальної стратегії розвитку послуг санаторно-курортного і туристичного комплексу, а також підприємств лікувально-оздоровчого туризму в Азербайджані.*

*Слід зазначити, що в багатьох країнах світу медичний туризм, і його головна складова — лікувально-оздоровчий туризм відіграє значну роль у формуванні валового внутрішнього продукту, створенні робо-*

чих місць і забезпеченні зайнятості населення, значно впливає на такі ключові галузі економіки, як транспорт і зв'язок, будівництво, сільське господарство, виробництво товарів народного споживання та ін., виступає своєрідним стабілізатором соціально-економічного розвитку.

Лікувально-оздоровчий туризм сьогодні в розвинених країнах формується на двох складових: отримання хворими медичної допомоги в спеціалізованих установах спільно з туристичними програмами і коли здорові люди здійснюють поїздки в інші міста для підтримки фізичного і психологічного здоров'я за допомогою отримання певних послуг в спеціалізованих установах.

За статистичними даними в країнах Євросоюзу з населенням 463 млн осіб, 70—80% щорічно відпочивають за кордоном, причому щорічно зростає інтерес іноземців до лікувально-оздоровчих турів. На наших очах за останні 10 років швидкими темпами, з урахуванням зростаючих потреб відпочиваючих і останніх тенденцій в розвитку світового оздоровчого туризму, цей напрям розвивається в Індії і країнах Південно-Східної Азії (Сінгапур, Таїланд, Китай, Малайзія). Наприклад, в Індії або Таїланді вартість лікування становить чверть, а іноді і десяту частину вартості аналогічного лікування в США. Як правило, оздоровлення у новозбудованих розкішних SPA-готелях і wellness-центрах включає і методи східної медицини, все більш затребувані серед прихильників здорового способу життя.

*The article is devoted to a study of the current state and features of the development of health tourism in Azerbaijan, as an important type of recreational activities. In particular, recreational tourism and its role in the development strategy of the tourism industry in Azerbaijan are being studied, the innovativeness of the market of health-improving tourism services in the country is revealed, and factors for the development of health-improving tourism in Azerbaijan are also revealed. In conclusion, the authors identify the priorities of the overall development strategy for the services of the sanatorium-resort and tourist complex, as well as of the enterprises of medical and health tourism in Azerbaijan.*

*It should be noted that in many countries of the world medical tourism, and its main component — medical and improving tourism plays a significant role in formation of gross domestic product, creation of jobs and employment of the population, has a considerable impact on such key industries of economy as transport and communication, construction, agriculture, production of consumer goods, etc., acts as a peculiar stabilizer of social and economic development.*

*Medical and improving tourism in the developed countries is formed today on two components — receiving medical care by patients in specialized institutions together with tourist programs and when healthy people make trips to other cities for maintenance of physical and psychological health by means of receiving certain services in specialized institutions.*

*According to statistical data in the European Union countries with the population of 463 million people, 70—80% have annually a rest abroad, and the interest of foreigners in medical and improving tours annually grows. Before our eyes in the last 10 years in high gear, taking into account the growing needs of vacationers and recent trends for development of world improving tourism, this direction develops in India and the countries of Southeast Asia (Singapore, Thailand, China, Malaysia). For example, in India or Thailand the cost of treatment is a quarter, and sometimes and the tenth part of cost of similar treatment in the USA. As a rule, improvement in again constructed luxury SPA hotels and the wellness-centers includes also the methods of east medicine more and more demanded among supporters of a healthy lifestyle.*

*Ключевые слова: рекреационная деятельность, рекреационный туризм, инновационность, туризм, лечебно-оздоровительный туризм, Азербайджан.*

*Ключові слова: рекреаційна діяльність, рекреаційний туризм, інноваційність, туризм, лікувально-оздоровчий туризм, Азербайджан.*

*Key words: recreational activity, recreational tourism, innovation, tourism, therapeutic and recreational tourism, health tourism, medical tourism, Azerbaijan.*

## ВВЕДЕНИЕ

Период, прошедший после обретения Азербайджаном в 1991 году независимости, характеризовался интенсивной работой по коренной перестройке управления экономикой и переводу ее к рыночным преобразованиям. Начиная с 1996 г. и в последующие годы экономика Азербайджана развивалась высокими темпами. Здесь немаловажную роль сыграл нефтяной фактор, который способствовал как привлечению в страну иностранных инвестиций, так и возрождению различных отраслей экономики, в том числе и туризма.

Одной из наиболее активно развивающихся отраслей экономики в Азербайджане является туризм. Территория страны относительно небольшая, но ее распо-

ложение на стыке Европы и Азии делает ее привлекательной для развития туристического бизнеса. По классификации климатов Кёппена, в Азербайджане наблюдаются 9 из 11 типов климата. Типы климата Азербайджана варьируются от горного климата тундр до субтропического климата, который представлен на значительной части территории страны. В то же время Азербайджан, обладая значительным территориальным пространством, является обладателем огромного туристского лечебно-оздоровительного ресурсного потенциала. Учитывая вышеизложенное, в статье делается попытка комплексно рассмотреть вопросы современного состояния и перспектив развития лечебно-оздоровительного туризма в стране как важного вида рекреационной деятельности.



Рекреационный туризм и его роль в стратегии развития туристской индустрии в Азербайджане

Современный период развития экономики Азербайджана характеризуется изменением структуры общественного производства в сторону увеличения доли сферы услуг, которая растет опережающими темпами по сравнению с отраслями материального производства. В этой связи развитие туризма представляется весьма перспективным, поскольку потенциальные возможности туризма в Азербайджане огромны. Туризм может выступать системообразующим фактором и одним из важнейших условий повышения конкурентоспособности страны и ее регионов. Помимо этого, индустрия туризма, как сфера, объединяющая предприятия многих отраслей, может также рассматриваться как сфера выгодного вложения капитала на фоне роста инвестиций в реальный сектор экономики страны.

Туризм являясь доходной отраслью, способен повысить конкурентоспособность как всей страны, так и отдельных ее регионов за счет притока денежных средств от въездного туризма. К тому же туризм — один из основных поставщиков оздоровительных и рекреационных услуг для внутренних потребителей.

Для укрепления и развития регионального туризма также представляется необходимым развитие его приоритетных направлений, основанных на использовании региональных туристско-рекреационных ресурсов, местной культуры и самобытности, и формирования тем самым эксклюзивного регионального турпродукта.

Основные факторы, необходимые для развития туристского комплекса, включают в себя:

1. Развитие социальную инфраструктуру.
2. Природно-рекреационный потенциал. Этот потенциал способен дать существенный толчок для развития рекреационных направлений туризма.

В целом, Азербайджан обладает огромным природно-рекреационным потенциалом, но сфера туризма пока еще не развита в достаточной степени. В 2017 году общая численность занятых в Азербайджане составила 4822,1 тыс. человек [1, с. 16], в то время как численность занятых в сфере туризма составила 46837 человек [2, с. 21]. Таким образом, удельный вес занятых в этой сфере составляет лишь 0,97% в общей занятости населения страны. Предполагается, что в дальнейшем туризм окажет положительное влияние на разрешение проблемы занятости населения в стране, где процент безработных все еще остается значимым. Как следует из последних ежегодных исследований, проведенных Всемирным Советом по Путешествиям и Туризму (WTTC), туризм активно развивается по всему миру [3]. WTTC совместно с Oxford Economics подготовили отчет "Экономический эффект". Данные, отраженные в этом отчете свидетельствуют о том, что в 2016 году туристический сектор в общей сложности предоставил свыше 292 млн рабочих мест, а это каждое 10-е рабочее место на планете [4]. Целесообразно обратить внимание на следующий показатель. Вклад от туристической деятельности и путешествий в мировой внутренний валовой продукт в 2016 году возрос до 10,2 процентов мирового ВВП и составил 7,6 трлн долларов [4]. В Азербайджане данный показатель намного ниже. Подчеркнем, что туризм еще не в полной мере реализовал весь свой потенциал в решении проблемы занятости и в создании дополнительных рабочих мест.

После падения мировых цен на нефть, девальвации азербайджанского маната и последовавшего вступления Азербайджана в постнефтяной период своего развития, изменившиеся экономические и социальные условия уже требуют нового подхода к вопросам качества услуг на рынке туристской индустрии, повышения эффективности продвижения услуг отечественного туризма, неотложных мер законодательного, организационного, экономического характера в сочетании с реализацией долгосрочных и среднесрочных программ развития курортной отрасли.

Туризм играет важнейшую роль в жизни современных людей. Постоянно увеличивающаяся экономическая эффективность туристской отрасли выдвинула на первый план задачу по разработке методики всесторонней оценки рекреационных ресурсов (в т. ч. экономической).

Главной целью экономической оценки является объективное отражение того, что теряет общество и народное хозяйство, уничтожая рекреационные ресурсы либо отказываясь от их использования на территории, где данные ресурсы предназначены для хозяйственной деятельности других видов.

Рекреационный потенциал представляет собой совокупность культурных, социальных и природных предпосылок для организации и развития рекреационной деятельности на той или иной территории. Нередко термином "рекреационный потенциал" обозначают наличие на данной территории интересных и уникальных объектов. Туристский рекреационный потенциал Азербайджана имеет массу возможностей для оздоровления, а также для культурного и культурно-оздоровительного отдыха.

На современном этапе общество стоит перед серьезным выбором — как наиболее эффективно использовать какую-либо территорию вне зависимости от наличия на ней рекреационных ресурсов, какие отрасли способны оптимально дополнить друг друга, а какие не сочетаются и могут вызвать существенное сокращение экономического потенциала?

Отметим, что развитие рекреационной хозяйственной деятельности предпочтительно только тогда, когда другие формы неэффективны, невыгодны либо невозможны. Если же несколько отраслей имеют относительно равные шансы, то предпочтения нередко определяются исходя из привлекательности и уникальности конкретной территории. Но это только в теории. На практике выбор доминирующей отрасли часто диктуется общественными потребностями на конкретном этапе развития экономики и социальной сферы, и исходит из преимуществ конкретной отрасли.

Существует две разновидности оценки — народнохозяйственная и отраслевая. Выбор оценки зависит от цели. В первом случае оценка проводится с общественной позиции, а во втором — с позиции конкретной рекреационной отрасли. Основа народнохозяйственной оценки — общественные издержки и выигрыш общества от использования рекреационного потенциала, а отраслевой — сопоставление доходов и затрат отрасли.

С одной стороны, экономический эффект рекреационной деятельности выражается в эффективности функционирования туристических и лечебно-оздоровительных учреждений, а с другой — в развитии народнохозяйственной отрасли страны.

В Азербайджане — обеспечение сбалансированного развития является одним из ведущих приоритетов в сфере туризма до 2025 года. Об этом говорится как в разработанной Министерством культуры и туризма АР "Стратегии по развитию туризма в Азербайджане на 2016—2025 годы" [5], так и в Стратегической Дорожной карте по развитию специализированной туристической промышленности в Азербайджанской Республике, утвержденной президентом АР Ильхамом Алиевым 6 декабря 2016 года [6].

Так, для превращения Азербайджана в привлекательное и успешное с точки зрения туризма пространство Стратегия предлагает формирование политики в этой сфере на основе четырех базовых принципов — создание привлекательных с экономической точки зрения экономических условий для развития отрасли (1); разнообразие туристической продукции (2); усовершенствование промышленных стандартов (3); и, сохранение интереса общества к туризму (4). Наряду с этим в документе предусматривается развитие и усиление инфраструктуры, разнообразие опыта в сфере туризма, по-

вышение профессионализма в области маркетинга и коммуникаций.

Инновационность рынка лечебно-оздоровительных туристических услуг в стране

В современных условиях развития экономики Азербайджана ведущим фактором конкурентоспособности на туристском рынке является широкое внедрение инноваций на всех этапах создания и продвижения турпродукта.

На современном этапе инновационность — это характерный критерий общественного развития, вносящий особую значимость в лечебно-оздоровительный туристический бизнес. При этом как отмечают исследователи, созданный туристский продукт не может оставаться неизменным. Он нуждается в постоянной модернизации. Постоянно увеличивающиеся потребности людей обязывают к внедрению новых технологий обслуживания и питания, а также к использованию современных научно-технических достижений.

Новые услуги и инновации активно внедряются на лечебно-оздоровительных и курортных комплексах Азербайджана.

Популярный курортный лечебный комплекс Chinar Hotel & Spa Naftalan включает отель и медицинский блок [7]. В медицинском блоке функционируют SPA-центры, диагностический блок, физиотерапия и поликлиника. В поликлинике действует несколько отделений: стоматология, ЛОР-отделение, гинекология, диетология, урология, дерматология, кардиология, неврология и терапевтическое отделение. Лица, которые обращаются за лечением, проходят предварительно обследование в поликлинике. В ходе обследования врачи определяют вероятность негативной реакции пациента на лечение с использованием нафталанов. В случае отсутствия заболеваний, способных дать серьезные осложнения для здоровья при лечении нафталаном, пациента принимают на лечение. Центр диагностики оснащен высокотехнологическим современным оборудованием. В Центре имеются комнаты медицинской лаборатории, эхо-доплер, УЗИ, флюороскопия, цифровая рентгенография.

В Центре физиотерапии медицинского блока лечебного курортного комплекса Chinar Hotel & Spa Naftalan проводится лечение следующими способами: лечебная физкультура, тракция, медицинский массаж, гидротерапия, шоковая терапия волнами, магнитная терапия, УЗИ-терапия, лазерная терапия, электротерапия, терапия. Отделение нафталановой терапии располагает нафталановыми ваннами в количестве 28 штук. Благодаря централизованной системе нафталановая нефть температурой около 36—38 градусов подается в ванны. Пациенты принимают ванны под медицинским наблюдением. Если пациент почувствует при приеме ванны недомогание, он сообщает об этом путем нажатия специальной кнопки вызова. В случае отсутствия негативных явлений, пациенты находятся в нафталановой ванне десять минут. Затем проводится очистка и обмывание. Период лечения нафталановой нефтью — 21 день. На протяжении лечения пациент принимает 12—14 ванн. Благодаря этому виду лечения излечивается свыше 70 видов болезней (в том числе кожно-сосудистые, гинекологические, урологические и др.).

Несмотря на то, что в Азербайджане была проведена огромная работа, направленная на повышение узнаваемости туристических возможностей нафталанов, усиление этой работы требуется в других странах (страны Персидского залива, страны Запада и др.). Цель такой работы заключается в увеличении продаж конкурентоспособных туристских оздоровительных и лечебных продуктов, а также занятии лидерской позиции в данной сфере.

Представляя собой логический результат создания благоприятной среды для развития туристской деятельности в стране, строительство в Шабранском районе, наиболее живописном уголке Азербайджана, лечебно-оздоровительного комплекса "Qalaalti Hotel & SPA"

обладает важнейшим значением с позиции расширения возможностей региона в сфере туризма. Немаловажную роль строительство данного комплекса играет и в развитии предприятий лечебного оздоровительного туризма [8]. Лечебно-оздоровительный комплекс располагается возле Чырагала под отвесной скалой. Комплекс расположен на высоте 700 м над уровнем моря. Он был построен на базе популярного курорта "Галаалты". Лечебно-оздоровительный комплекс занимает площадь около 7,1 га. На территории комплекса расположены коттеджи, вилла и отель, которые могут разместить 354 человека. Здание отеля состоит из 171 номера, соответствующих современным стандартам. Отель находится в 127 км от столицы Азербайджана. В лечебно-оздоровительном комплексе имеются все условия для проведения досуга в выходные дни и для долговременного лечения. Посетители могут воспользоваться услугами SPA. На территории комплекса имеется экзотический душ, парная, помещения для массажа, био-сауна, турецкая баня, а также несколько бань и саун. Гости также смогут оценить уникальную комнату снега.

Медицинский центр, действующий на территории лечебно-оздоровительного комплекса "Qalaalti Hotel & SPA", имеет все необходимое современное оборудование. В центре созданы все условия для ультразвукового, рентгеновского и лабораторного обследования, функционируют кабинеты гидроконтотерапии, гидротерапии, магнитотерапии, электротерапии и физиотерапии. Пациенты могут пользоваться комнатами для грязевых процедур и массажа. Еще одно направление деятельности медицинского центра — оказание урологических услуг. В центре действует косметологическое отделение, включающее соляриум, кабинет криотерапии, косметологических процедур, комнату для халотерапевтической-солевых и озон-капсульных процедур.

Как сказал на открытии комплекса в 2015 году Президент Азербайджана Ильхам Алиев: "Вода "Галаалты" очень знаменита, обладает уникальными свойствами, уверен, что после создания замечательного центра этими возможностями будут пользоваться как граждане Азербайджана, так и зарубежные гости. Сегодня курорт "Галаалты" получает новую жизнь, начинается новый этап "Галаалты". Это — современный этап, замечательный период, и созданные здесь условия отвечают самым высоким стандартам. Курорт "Галаалты" был создан в 1970-е годы. Конечно, условия в то время были не такими, но несмотря на это, здесь наблюдался большой поток гостей из различных уголков Советского Союза. Тысячи людей ежегодно приезжали сюда из различных уголков Советского Союза, лечились, отдыхали. С сегодняшнего дня "Галаалты" начнет функционировать как международный лечебно-отдыхательный центр мирового уровня, созданные здесь условия — вам тоже хорошо известно об этом — отвечают самым высоким стандартам. Пятизвездочный отель, SPA-центр, зоны развлечения, конечно, особенность здесь заключается в том, что бьющая из-под земли замечательная вода окажет позитивное воздействие на здоровье. Вместе с тем, могу сказать, что в открытии данного центра находит отражение и наша политика, так как развитие регионов, развитие ненефтяного сектора, туристического сектора является для нас приоритетной сферой" [8]. Таким образом, Президент Азербайджана четко и конкретно обозначил дальнейшие векторы развития экономики нашей страны.

Не вызывает сомнений тот факт, что те сферы, которые приносят постоянную прибыль и положительно сказываются на устойчивом развитии страны, должны развиваться и дальше. К числу таких сфер относится, в том числе, туризм, особенно лечебно-оздоровительный.

Выражаясь словами Главы Азербайджана, "...открытие лечебно-оздоровительного центра "Галаалты" — это не просто открытие отеля, это — отражение нашей политики и выражение нашего намерения" [8].

Дуздаг (Соляная гора) — еще один известный лечебно-оздоровительный центр Азербайджана. Этот санаторий известен еще со времен Советского Союза. Дуздаг — это физиотерапевтический центр, который был создан в одном из заброшенных соляных рудников. Санаторий находится в 14 км от Нахчывана. Дуздаг продолжает деятельность по настоящее время. В нем успешно излечивают болезни дыхательной и легочной системы. Этот лечебно-оздоровительный центр был запущен в 1979 году, и уже тогда у него была самая высокая в мире эффективность излечения тяжелых форм бронхиальной астмы. Как показывает статистика по 1980—1990 годам, эффективность излечения бронхиальной астмы у взрослых составляла до 70 процентов, а у детей — около 85—95 процентов [9].

Дуздаг расположен в толще Соляные горы. Приемная соединена с палатами вырубленным коридором, длина которого составляет 340 м. Пациенты проводят в палатах от 5 часов в сутки. Не так давно был проведен капитальный ремонт комплекса. По состоянию на сегодня санаторий — один из лучших центров лечения астмы и аллергических заболеваний. Лечение астмы в санаторных условиях наиболее эффективно в детском возрасте. Иногда для восстановления здоровья ребенка достаточно даже одного курса.

Отель и санаторий представляют собой единый лечебно-оздоровительный центр. В отеле и в санатории к услугам пациентов предлагаются всевозможные направления физиотерапии, что в несколько раз увеличивает эффективность лечения. Обратим внимание, что строительство отеля по современным технологиям рядом с санаторием является блестящим примером взаимодействия туризма и медицины, и такая практика, как показала время, дает положительные результаты.

В связи со строительством комфортабельного современного отеля произошел резкий рост количества туристов из-за рубежа, приезжающих сюда для лечения и отдыха. В настоящее время к азербайджанским гражданам присоединились граждане Ирана, Турции и стран СНГ. С каждым годом увеличивается количество детей, приезжающих в санаторий из Польши, Германии и других стран Европы. И это при том, что спелеотерапия широко применяется во всех этих странах.

Главная причина в уникальном химсоставе атмосферы соляной горы. Например, здесь в 6 раз больше ионов NaCl ( $21 \text{ мг/м}^3$ ), чем в украинском санатории Солотвино. Следует отметить, что процесс лечения не ограничивается только нахождением в соляной лечебнице. Отель и санаторий Дуздаг имеют необходимую аппаратуру для всех видов классического физиотерапевтического лечения [10]. В настоящее время Дуздаг славится высоким уровнем медобслуживания, а также высоким уровнем излечиваемости.

Также следует подчеркнуть, что на современном этапе спелеотерапия является активно и динамично развивающимся направлением в медицине. И дело не только в увеличении аллергических и легочных заболеваний среди городского населения. Так, в 1982 году в Нахчыване был проведен ряд экспериментов, заключающихся в тренировке легкоатлетов и занятиях дыхательной йогой среди спортсменов и больных. Результаты спортсменов были просто поразительными. За двадцать занятий объем легких спортсмена среднего уровня увеличился, и стал достигать объема легких пловца международного уровня. Подобные эксперименты проводятся в некоторых странах и сегодня. Известно, что многие спортсмены пользуются противоастматическими препаратами. Такие препараты улучшают вентиляцию легких, делая спортсменов более выносливыми. Специалисты пришли к выводу, что воздействие соляного санатория в разы выше эффекта противоастматических препаратов. Тем не менее, несмотря на исследования специалистов по спортивной медицине, все попытки создания искусственной камеры с такой "атмосфе-

рой" пока не удачны. Для профилактики достаточно двух-трехразового посещения. И даже 10—12 часовое нахождение в палате санатория поспособствует значительному улучшению вентиляции легких. Из положительных эффектов также стоит выделить снятие стресса, улучшение кровообращения и деятельности сердечной мышцы.

Наиболее приоритетным и популярным направлением в современной эстетической медицине является омоложение кожи. Для наилучшего влияния на глубокие структурные изменения кожи с минимальным травматизмом эпидермиса, клиентам рекомендуется находиться в соляных санаториях после операций. Фракционный фототермолиз представляет собой метод обработки кожи при помощи лазерного луча. После одной процедуры фототермолиза разрушается около 15—20 процентов старой кожи. Такая же манипуляция после 5-ти сеансов нахождения в соляном санатории повышает скорость разрушения старых клеток и способствует ускорению процесса формирования молодой, здоровой кожи. Причина заключается в активизации микроциркуляции кожи и обеспечении насыщения клеток микроэлементами и кислородом. Метод ELOS-омоложения за последние 12 лет нашел широкое применение, так как способен избавить от введения инородных тел под кожу. При использовании аппарата импульсы посылаются в глубокие слои кожи, чем стимулируется выработка эластина и коллагена, отвечающих за молодость и свежесть кожи. Для стимулирования образования эластина и коллагена необходимо четыре—пять недель, в то время как всего несколько сеансов в соляном санатории сокращает данный процесс, и первый эффект омоложения и натяжения кожи можно увидеть уже на 4-й день.

При закреплении достигнутого эффекта четырьмя-шестью сеансами, соляной санаторий сокращает число дорогостоящих процедур всего до двух. Таким образом, нет ничего удивительного в том, что многие известные клиники с мировым именем (например, "Ля Прери", Швейцария), в которых в свое время проходили курсы омоложения Конрад Аденауэр, Марлен Дитрих и Шарль де Голль, с большим интересом присматриваются к таким экспериментам [10]. В странах ЕС также активно изучают "косметологический" потенциал соляных санаториев. Благодаря использованию новых технологий значимость санатория Дуздаг несомненно повысится. Может встать необходимость в расширении площади санатория и в строительстве новых отелей около него. Специалисты отмечают, что нахождение в соляном санатории дает такой же эффект, как и воздействие от введения гиалуроновой кислоты. Даже трех сеансов посещения соляной шахты достаточно для сокращения вводимых под кожу препаратов. Это существенно сокращает риск возникновения аллергической реакции. Даже этого факта достаточно, чтобы с уверенностью говорить о том, что Дуздаг имеет хорошие перспективы в косметологической сфере. Главное — зафиксировать современные тенденции и воплотить их в существующих условиях.

Краткий обзор трех самых значимых лечебно-оздоровительных центров на территории Азербайджана показал, что внедрение инновативных услуг на предприятиях лечебно-оздоровительного туризма страны способствует как развитию туризма в Азербайджане в целом, привлечению новых гостей из зарубежных стран, так и важной его составной — лечебно-оздоровительной сферы.

Факторы развития лечебно-оздоровительного туризма в Азербайджане

В указанной выше Стратегической Дорожной карте по развитию специализированной туристической промышленности в Азербайджанской Республике, утвержденной президентом АР Ильхамом Алиевым 6 декабря 2016 года, оздоровительный туризм отмечен как

**Таблица 1. Гражданство респондентов**

	Страна	Действительных респондентов, %
1	Азербайджан	28
2	Россия	38
3	Казахстан	14
4	Узбекистан	12
5	Израиль	3
6	Грузия	3
7	Греция	1
8	Беларусь	1
	Всего	100

**Таблица 2. Наиболее важный фактор при выборе лечебно-оздоровительного санатория**

		Действительных респондентов, %
1	Качество	24
2	Обслуживание	3
3	Комфорт	10
4	Оздоровление и результат	45
5	Широкий перечень услуг и видов оздоровления (лечения)	10
6	Наличие уникальных программ и процедур	3
7	Положительные отзывы знакомых и друзей	3
8	Собственное мнение	1
9	Нет ответа	1
	Всего	100

потенциальный вид развития туристической сферы Азербайджана [6, с. 14], с указанием того, что в Азербайджане существует как традиционные, так и современные возможности лечения.

В рамках нашего исследования, мы провели своего рода "мониторинг" деятельности предприятий лечебно-оздоровительного туризма Азербайджана, с помощью опроса среди 100 человек-туристов на территории азербайджанского курорта Нафталан. Опрос проводился на протяжении 2018 года, с элементами квотной выборки (по 25 человек) на территории 3-х лечебно-оздоровительных центров: Garabag Resort & Spa, Chinar Hotel & Spa Naftalan, Gashalti Health Hotel Naftalan, а также среди 25 отдыхающих других лечебно-оздоровительных центров курорта Нафталан. Опрос проводился на основе чистой случайной выборки среди туристов. Таким образом, учитывая, что население Азербайджана (вся генеральная совокупность, всего респондентов) на начало 2018 года составляло 9 млн 898,1 тыс. человек [11], с помощью калькулятора выборки [12] выявляем, что с точностью (доверительной вероятностью<sup>1</sup>) 95% наши результаты опроса 100 человек имеют погрешность<sup>2</sup> (не будут отличаться от ответов всех граждан страны более чем на) 10%. Принимая во внимание, что опрос проводился строго случайным образом среди гостей курорта Нафталан, мы можем сделать вывод о том, что наша выборка в целом репрезентативна. Отметим также, что в ходе опроса приняли участие и иностранные граждане.

Согласно результатам опроса, 39% респондентов мужчины, 61% — женщины.

28% респондентов являлись гражданами Азербайджана, 38% — граждане России, 14% — граждане Казахстана, 12% — граждане Узбекистана, по 3% — граждане Израиля и Грузии, и по 1% — граждане Беларуси и Греции (см. табл. 1). Таким образом, самая многочисленная группа туристов (38%) — граждане России, далее (27%) — граждане Азербайджана, и затем Казах-

стана (14%); 72% опрошенных отдыхающих являлись гражданами других стран.

Один из важнейших вопросов, проведенного нами опроса, ответ на который мы хотели получить в ходе нашего исследования, звучал так: "какой фактор является для вас наиболее важным при выборе лечебно-оздоровительного санатория?". Согласно полученным ответам, для 45% респондентов важным является "оздоровление и результат", для 24% — "качество", по 10% — "широкий перечень услуг и видов оздоровления (лечения)" и "комфорт", по 3% мнения респондентов распределились на: "обслуживание", "наличие уникальных программ и процедур" и "положительные отзывы знакомых и друзей", и лишь 1% респондентов отметил, что "собственное мнение" является важным при выборе лечебно-оздоровительного учреждения. Таким образом, оздоровление, его результат и качество являются наиболее важными факторами для почти 70% респондентов при выборе лечебно-оздоровительного учреждения.

Итак, главной целью региональной и государственной политики развития сферы лечебно-оздоровительного туризма в Азербайджане должно быть формирование конкурентоспособного и современного туристического комплекса, способного удовлетворять потребности граждан Азербайджана и других стран в туристских услугах, и обеспечивающего условия для стабильного развития туризма в отдельных регионах Азербайджана. Для реализации этой цели необходимо решить следующие основные задачи:

- создать необходимые условия для развития внутреннего и въездного туризма;

- продолжать повышать качество туристского обслуживания, как местных, так и иностранных туристов в местах прохождения наибольших туристских потоков;

- способствовать формированию современной статистики туризма, соответствующей международным требованиям и учитывающей мультипликативный эффект от развития данной сферы.

<sup>1</sup> Доверительная вероятность показывает, с какой вероятностью случайный ответ попадет в доверительный интервал. Для простоты можно понимать её как точность выборки.

<sup>2</sup> Доверительный интервал, можно понимать, как погрешность, задает размах части кривой распределения по обе стороны от выбранной точки, куда могут попадать ответы.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Суммируя вышеизложенное, отметим, что основными приоритетами общей стратегии развития услуг санаторно-курортного и туристического комплекса, а также предприятий лечебно-оздоровительного туризма в Азербайджане должны стать:

- модернизация и улучшение материально-технической базы санаторно-курортных организаций с учётом используемых природных лечебных ресурсов, особенностей ландшафтно-климатических условий;
- дальнейшее внедрение новых лечебно-оздоровительных технологий на базе санаторно-курортных организаций и предприятий Азербайджана;
- увеличение уровня внутреннего и въездного туризма за счёт внедрения инновационных процедур и методик, а также повышения качества предоставляемых услуг.

Однако, следует также отметить, что даже этих мер при условии их реализации, недостаточно для становления туризма в качестве системообразующей отрасли. Очевидно, что только совместными усилиями государства и частного капитала с учетом баланса интересов центральной и местной исполнительной власти, органов местного самоуправления, предприятий, организаций, кредитных учреждений возможно решение общегосударственных задач развития туризма в целом, и рекреационного в частности. Помимо этого, важную роль в развитии лечебно-оздоровительного туризма страны будет играть поэтапное внедрение инновационных методик, наряду с улучшением их качества, а также качества самих санаторно-курортных предприятий и учреждений, что и дальше будет способствовать повышению имиджа Азербайджана на международной арене.

**Литература:**

1. State Statistical Committee of the Republic of Azerbaijan (2018). Labour Market. Statistical yearbook. Baku, 2018.
2. State Statistical Committee of the Republic of Azerbaijan (2018). Tourism in Azerbaijan. Statistical yearbook. Baku, 2018.
3. World Travel & Tourism Council (2018). Monthly Economic Impact. Available at: <https://www.wttc.org/-/media/files/reports/monthly-updates/2018/monthly-economic-impact---november-2018.pdf> (Accessed 4 yan 2019).
4. Caribbean News Digital. Растет и создаёт новые рабочие места мировая индустрия туризма (2017). ["The world industry of tourism grows and creates new jobs"]. Available at: <http://www.cndrussian.com/ru/noticia/rastet-i-sozdaet-novye-rabochie-mesta-mirovaya-industriya-turizma> (Accessed 4 yan 2019).
5. АЗЕРТАДЖ. Подготовлена "Стратегия развития туризма в Азербайджане на 2016—2025 годы" (2015). ["The strategy of development of tourism in Azerbaijan for 2016-2025" is prepared"] available at: [https://azertag.az/ru/xeber/Podgotovlena\\_Strategiya\\_razvitiya\\_turizma\\_v\\_Azərbaydzhanə\\_na\\_2016\\_2025\\_gody-881788](https://azertag.az/ru/xeber/Podgotovlena_Strategiya_razvitiya_turizma_v_Azərbaydzhanə_na_2016_2025_gody-881788) (Accessed 4 yan 2019).
6. Azərbaycan Respublikasında ixtisaslaşmış turizm sənayesinin inkişafına dair Strateji Yol Xəritəsi. (2018). ["Strategic Road Map for development of tourism sector of Azerbaijan republic"] available at: [https://mida.gov.az/documents/Turizm\\_s%C9%99nayesinin\\_inki%C5%9Faf%C4%B1na\\_dair\\_strateji\\_yol\\_xeritesi.pdf](https://mida.gov.az/documents/Turizm_s%C9%99nayesinin_inki%C5%9Faf%C4%B1na_dair_strateji_yol_xeritesi.pdf) (Accessed 4 yan 2019).
7. Trend (2016). О новых услугах и инновациях в лечебно-курортном комплексе Chinar Hotel & Spa Naftalan. ["About new services and innovations in the resort Chinar Hotel & Spa Naftalan complex"]. Available at: <https://www.trend.az/azerbaijan/society/2553716.html> (Accessed 4 yan 2019).
8. Ильхам Алиев принял участие в открытии лечебно-отдыхательного комплекса "Qalaalti Hotel & SPA"

["Ilham Aliyev took part in opening medical отдыхательного the "Qalaalt Hotel & SPA complex"] (2015). Available at: <https://ru.president.az/articles/15947/print> (Accessed 4 yan 2019).

9. Каспій в толще Соляної гори [Kaspiy in the thickness of the Salt mountain] (2016). Available at: <http://www.anl.az/down/meqale/kaspi/2016/iyun/495799.htm> (Accessed 4 yan 2019).
10. Sputnik. Соляная гора в Нахчыване дарит здоровье больным детям [Sputnik. "The salt mountain in Nakhchyvana gives health to sick children"] (2016). Available at: <https://az.sputniknews.ru/health/20160320/404235073.html> (Accessed 4 yan 2019).
11. Azərbaycan Respublikasının Dövlət Statistika Komitəsi, Ehalinin sayı, Demografiya ["Azerbaijan State Statistical Comitee. Number of population. Demography"] (2019). Available at: <https://www.azstat.org/MESearch/details?lang=az&type=2&id=191&departament=11> (Accessed 4 yan 2019).
12. Sample Size Calculator (2019). Available at: <http://www.calculator.net/sample-size-calculator.html> (Accessed 4 yan 2019).

**References:**

1. State Statistical Committee of the Republic of Azerbaijan (2018), Labour Market. Statistical yearbook, Baku, Azerbaijan.
2. State Statistical Committee of the Republic of Azerbaijan (2018), Tourism in Azerbaijan. Statistical yearbook, Baku, Azerbaijan.
3. World Travel & Tourism Council (2018), "Monthly Economic Impact", available at: <https://www.wttc.org/-/media/files/reports/monthly-updates/2018/monthly-economic-impact---november-2018.pdf> (Accessed 04 Jan 2019).
4. Caribbean News Digital (2017), "The world industry of tourism grows and creates new jobs", available at: <http://www.cndrussian.com/ru/noticia/rastet-i-sozdaet-novye-rabochie-mesta-mirovaya-industriya-turizma> (Accessed 4 Jan 2019).
5. AZERTADZh (2015), "The strategy of development of tourism in Azerbaijan for 2016-2025" is prepared", available at: [https://azertag.az/ru/xeber/Podgotovlena\\_Strategiya\\_razvitiya\\_turizma\\_v\\_Azərbaydzhanə\\_na\\_2016\\_2025\\_gody-881788](https://azertag.az/ru/xeber/Podgotovlena_Strategiya_razvitiya_turizma_v_Azərbaydzhanə_na_2016_2025_gody-881788) (Accessed 4 Jan 2019).
6. President of the Republic of Azerbaijan (2016), "Strategic Road Map for development of tourism sector of Azerbaijan republic", available at: [https://mida.gov.az/documents/Turizm\\_s%C9%99nayesinin\\_inki%C5%9Faf%C4%B1na\\_dair\\_strateji\\_yol\\_xeritesi.pdf](https://mida.gov.az/documents/Turizm_s%C9%99nayesinin_inki%C5%9Faf%C4%B1na_dair_strateji_yol_xeritesi.pdf) (Accessed 4 Jan 2019).
7. Trend (2016), "About new services and innovations in the resort Chinar Hotel & Spa Naftalan complex", Available at: <https://www.trend.az/azerbaijan/society/2553716.html> (Accessed 4 Jan 2019).
8. President of the Republic of Azerbaijan (2015), "Ilham Aliyev took part in opening medical otdyhatel'nogo the "Qalaalt Hotel & SPA complex", Available at: <https://ru.president.az/articles/15947/print> (Accessed 4 Jan 2019).
9. Manafov, Sh. (2016), "Kaspiy in the thickness of the Salt mountain", Available at: <http://www.anl.az/down/meqale/kaspi/2016/iyun/495799.htm> (Accessed 4 Jan 2019).
10. Sputnik (2016), "The salt mountain in Nakhchyvana gives health to sick children", Available at: <https://az.sputniknews.ru/health/20160320/404235073.html> (Accessed 4 Jan 2019).
11. Azerbaijan State Statistical Comitee (2019), "Number of population. Demography", Available at: <https://www.azstat.org/MESearch/details?lang=az&type=2&id=191&departament=11> (Accessed 4 Jan 2019).
12. Sample Size Calculator (2019). Available at: <http://www.calculator.net/sample-size-calculator.html> (Accessed 4 Jan 2019).

Стаття надійшла до редакції 09.01.2019 р.

Є. Б. Хаустова,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,

Київський національний університет технологій та дизайну, м. Київ

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.62

## СТРАТЕГІЧНІ АЛЬТЕРНАТИВИ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНА МОДЕЛЬ РОЗВИТКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ЗАКЛАДУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Ye. Khaustova,

Ph.D (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Audit,

Kyiv National University of Technologies and Design

### STRATEGIC ALTERNATIVES AND CONCEPTUAL MODEL FOR THE DEVELOPMENT OF INTELLECTUAL CAPITAL OF HIGHER EDUCATION INSTITUTION

*Аналіз наукових джерел показав, що не дивлячись на вирішення проблем формування стратегії розвитку інтелектуального капіталу (ІК) та стратегій розвитку об'єктів управління в загалі, в наукових джерелах не розглядаються відповідні стратегічні альтернативи в діяльності закладів вищої освіти (ЗВО). З урахуванням особливостей діяльності останнього була розроблена матриця відповідних стратегічних альтернатив розвитку його ІК, яка враховують тип інноваційної поведінки (співвідношення "ціна-інновації") на різних за масштабом та рівнем конкуренції ринках інтелектуальних послуг. Кожна з розглянутих стратегій прив'язана до структури (ІК). На розумінні процесу формування стратегії розвитку ІК як складової процесу стратегічного управління ЗВО було побудовано концептуальну модель його розвитку. В свою чергу деталізація та накладання базових стратегій розвитку та конкурентних стратегій за типом інноваційної поведінки на стратегічні альтернативи розвитку ІК дозволили рекомендувати для: відносно великих та потужних ЗВО, що ведуть свою діяльність не тільки в рамках внутрішнього ринку професійно-освітніх послуг (трансферу), інтегровану стратегію з розвитком всіх складових ІК; відносно середніх та потужних ЗВО, що ведуть свою діяльність тільки або переважно в рамках внутрішнього ринку, інтегровану стратегію з розвитком всіх складових ІК з відносно меншими обсягами фінансування; окремих напрямів роботи або структурних підрозділів ЗВО стратегію з розвитком інтелектуального людського та організаційного (інноваційного, процесного, інформаційного) капіталів, якщо їх діяльність передбачає високий рівень інновацій на вузькому сегменті; окремих напрямів роботи або структурних підрозділів ЗВО стратегію з розвитком інтелектуального людського капіталу та капіталу відносин, ринку якщо їх діяльність пов'язана з наданням стандартних послуг на вузькому сегменті ринку.*

*The analysis of scientific sources showed that despite the resolution of the problems of forming the intellectual capital development strategy (IC) and the development strategies of the objects in general, the relevant strategic alternatives in the activities of higher education institutions (IHE) Taking into account the peculiarities of the activity of the latter, a matrix of appropriate strategic alternatives for the development of its IC was developed, which takes into account the type of innovation behavior (the ratio of "price-innovation") on different scale and level of competition in the markets of intellectual services. Each of the strategies considered is tied to the structure (IC). On the understanding of the process of formation of the strategy of the development of the IC as part of the strategic management of the IHE, a conceptual model of its development was constructed. Understanding of the process of formation of the strategy of development of the IC as part of the strategic management of the IHE was constructed a conceptual model of its development. In turn, the details and overlays of the basic strategies of development and competitive strategies on the type of innovative behavior on strategic alternatives to the development of the IC allowed to recommend for: relatively large and powerful IHE, which operate not only within the framework of the internal market of vocational education services (transfer), integrated strategy for the development of all components of the IC; relatively middle-sized and powerful IHE, operating only or mainly within the internal market, an integrated strategy with the development of all components of IC with relatively less funding; separate areas of work or structural subdivisions of IHE an strategy with the development of intellectual human and organizational (innovation, process, information) capital, if their activity involves a high level of innovation in the narrow segment; separate areas of work or structural subdivisions of the IHE strategy with the development of intellectual human capital and capital relations, the market if their activities are related to the provision of standard services in the narrow segment of the market.*

*Ключові слова: інтелектуальний капітал, класифікації стратегій розвитку інтелектуального капіталу, заклади вищої освіти, інтегрована стратегія, стратегічні альтернативи.*

*Key words: intellectual capital, classification of strategies for the development of intellectual capital, higher education institutions, integrated strategy, strategic alternatives.*

#### **ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ**

Говорючи про стратегію розвитку інтелектуального капіталу, необхідно зазначити, що відповідно до типо-

логії стратегій вона розглядається не як самостійний програмний документ, а як комплекс взаємопов'язаних, пріоритетних напрямів формування та удосконалення складових інтелектуального капіталу, що відповідають загальній стратегії діяльності або певній функціональній

та ресурсній стратегії. В стратегічному управлінні ЗВО такі напрями розвитку інтелектуального капіталу можуть знаходити свій відбиток в загальній стратегії діяльності закладу, у функціональних стратегіях освітньої (якості освітньої) діяльності та наукової (науково-інноваційної) діяльності, а також у ресурсних стратегіях щодо інтелектуальних та інформаційних активів/ресурсів.

Саме у вигляді комплексу пріоритетних напрямів, а не самостійної стратегії знайшла свій відбиток стратегія розвитку інтелектуального капіталу у стратегічних документах розвитку діяльності провідних університетів України. Отже, поняття "стратегія розвитку інтелектуального капіталу" може розглядатися тільки з теоретичної точки зору задля встановлення методологічних засад формування й реалізації заходів перспективного розвитку можливостей та збільшення результатів використання інтелектуальних активів/ресурсів у системі стратегічного управління.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, В ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ

До типових (базових) стратегій розвитку або стратегій вищого порядку відносять: стратегію зростання (наступальну), стратегію стабілізації (наступально-оборонну, обмеженого росту), стратегію виживання або загрози (оборонну, скорочення) [1–5]. Останню з вищеперерахованих стратегій — стратегію виживання або загрози (оборонну, скорочення) — багато хто з фахівців із стратегічного управління не вважає самостійною та повноцінною, але яка може застосовуватися тимчасово та лише до окремих напрямів діяльності [6]. Деталізація обраних стратегій вищого порядку (стратегії розвитку, конкурентної та функціональної стратегії) з їх накладанням на стратегічні альтернативи розвитку інтелектуального капіталу надають можливість визначити ключові напрями та комплекс заходів з розвитку інтелектуального капіталу як стратегії його розвитку [7].

Виходячи з типології базових стратегій розвитку та конкурентних, функціональних та ресурсних стратегій, останні дослідження з питань стратегічного розвитку інтелектуального капіталу мають націлювання щодо класифікації відповідних стратегічних альтернатив у наукових груп авторів на чолі з Корніловою І. [7], Найдюною М. [8], а також окремих авторів: як Василик А. [9], Тарасова І. [10], Гапоненко А. [11]. При цьому "структура інтелектуального капіталу" в класифікації стратегій розвитку інтелектуального капіталу багатьма авторами визнається як домінуюча серед всіх інших систематизацій, що дозволяє за цією ознакою говорити не про види стратегій, а про їх типи, в рамках яких розроблюються види.

Впровадження інтегрованої стратегії з одночасним розвитком всіх складових інтелектуального капіталу передбачає багаторічний досвід управління знаннями та встановлення більш менш задовільного рівня розвитку всіх складових одразу. Про це свідчить досвід стратегічного управління та інтегрованого розвитку інтелектуального капіталу фірми Скандія [12; 13].

Відаючи належне значенню конкурентним стратегіям за М. Портером [3; 14] та типових стратегій зростання, колективом авторів з Українського державного університету залізничного транспорту запропоновано відповідну матрицю вибору стратегій управління інтелектуальним капіталом [7]. Однак так матриця не враховує варіанти інтегрованого розвитку інтелектуального капіталу для забезпечення конкурентних переваг. Кожна з стратегій зростання пов'язується зі стратегією розвитку тільки однієї складової інтелектуального капіталу, що суперечить природі інтелектуального капіталу, оскільки на сучасному етапі в теорії інтелектуального капіталу встановлено, що розвиток його складових підпорядковується не тільки теорії конкурентних

переваг, але характеризується синергетичним, неадитивними та гомеостатичним зв'язками [15].

Інший підхід до вибору варіанту стратегічного розвитку інтелектуального капіталу за його складовими базується на використанні стратегій виживання біологічних видів, які були сформульовані вченим-екологом Л. Раменским та перероблені іншим вчений-економіст А. Юданов в конкурентні стратегії за типом інноваційної поведінки організації [16]. Саме інноваційність є визначальною ознакою інтелектуальних активів, що відрізняє їх від традиційних та загальновідомих знань, досвіду та інформації.

Не дивлячись на наявність різних наробок з проблем формування стратегії розвитку інтелектуального капіталу та стратегій розвитку об'єктів управління в загалі, в наукових джерелах не розглядаються відповідні стратегічні альтернативи в діяльності закладів вищої освіти. Тому метою статті стало обґрунтування та розробка стратегічних альтернатив розвитку інтелектуального капіталу для закладу вищої освіти (ЗВО).

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Виходячи з класифікаційних видів конкурентної стратегії, Юдановим А. було запропоновано класифікація стратегій розвитку інтелектуального капіталу. На відміну від вже існуючих, крім актуальної структури інтелектуального капіталу, вона враховує його якісні та кількісні характеристики для отримання конкурентних переваг на ринках стандартизованої та вузькоспеціалізованої товарів (робіт, послуг) в залежності від рівня інноваційності останніх.

З урахуванням особливостей діяльності ЗВО на рисунку 1 зображена матриця конкурентних стратегій, які враховує тип інноваційної поведінки (співвідношення "ціна-інновації") на різних за масштабом та рівнем конкуренції ринках інтелектуальних послуг, що відповідає різним стратегіям розвитку інтелектуального капіталу. На відміну від матриці конкурентних стратегій за М. Портером, ця матриця враховує, крім долі ринку, переваг у цінах та якісний асортимент, такі конкурентні переваги, як ціна та інноваційність або їх співвідношення.

Дійсно, виходячи з низького рівня витрат на інтелектуальні інновації у розрахунок на одиницю сучасної продукції, для споживача важливим стають не стільки ціни, скільки її інноваційність [17]. Збільшення кількості інновацій позитивно впливає на ринок, але потребує відповідних витрат ресурсів, у т.ч. нематеріальних та інших інтелектуальних активів, використання саме яких й створює конкурентну перевагу "ціна-інновації" для сучасного інтелектуального виробництва. Аналогічні позиції підтримуються одним з відомих дослідників проблем інтелектуального капіталу, Боунфур А., який оскаржуючи підходи Портера М. до забезпечення конкурентоспроможності, звертає увагу на нематеріальні ресурси як основне джерело для конкурентних переваг [18].

Для забезпечення конкурентних переваг для всіх видів конкурентних стратегій обов'язковим є наявність інтелектуального людського капіталу, рівень розвитку якого визначається масштабами діяльності обсягами та якістю відповідних активів/ресурсів — знаннями, досвідом, рівнем професійних та ділових якостей працівників.

Обов'язковим є також і наявність інноваційного капіталу, відсутність якого тільки для комутантною стратегії компенсується іншими складовими інтелектуального капіталу, наприклад, людським у випадку запрошення провідних фахівців до співпраці на курсах підвищення кваліфікації та використання їх методичних матеріалів як нових (імітації інновацій). Обов'язковим є також і наявність інноваційного капіталу, відсутність якого для комутантною стратегії компенсується іншими складовими інтелектуального капіталу, наприклад,



Рівень концентрації інтелектуального капіталу	Інновації	<u>Експлерентна стратегія:</u> <u>Ключові складові:</u> Інтелектуальний людський капітал. Організаційний (інноваційний, процесний, інформаційний) капітал.	<u>Віолентна стратегія:</u> <u>Ключові складові:</u> Інтелектуальний людський капітал. Капітал відносин. Організаційний (інноваційний, процесний, інформаційний) капітал.
	Ціна	<u>Комутантна стратегія:</u> <u>Ключові складові:</u> Інтелектуальний людський капітал. Капітал відносин.	X
		Локальний ринок	Регіональний, національний ринок

Рівень монополізації ринку інтелектуальних послуг

**Рис. 1. Матриця ключових складових інтелектуального капіталу ЗВО у забезпеченні конкурентних переваг на ринках інтелектуальних послуг за різними конкурентними стратегіями**

Джерело: розроблено автором.

людським у випадку запрошення провідних фахівців до співпраці на курсах підвищення кваліфікації та використання в якості нового методичного забезпечення навчальних матеріалів цих запрошених фахівців. У більш широкому розумі таке явище отримало назву імітація інновацій.

Схожа ситуація складається навколо капіталу відносин, важливість якого є безспірною для всіх стратегій, крім експлерентної, в якій капітал відносин поряд з організаційним заміщується людським та інноваційним капіталом. Наприклад, в діяльності стартапів та венчурних фірм (проектів), якими може опікуватися ЗВО або венчурний (інвестиційний) фонд, забезпечуючи рекламою та представляючи їх інтереси від свого ім'я, надаючи власну інфраструктуру.

Важливість інформаційного та процесного капіталів безпосередньо зростає із збільшенням масштабів діяльності (обсягу ринків) та навпаки зменшується в діяльності структурних підрозділів та інших організаційних структур при ЗВО, що зорієнтовані на вузькоспеціалізовані, невеликі сегменти або локальні ринки.

Як відображає запропонована матриця ключових складових інтелектуального капіталу ЗВО для реалізації конкурентних стратегій за типами інноваційної поведінки (див. рис. 1), саме впровадження інтегрованої стратегії одночасного розвитку всіх складових інтелектуального капіталу в стратегічному управлінні має значення для створення конкурентних переваг тих ЗВО, які націлені на освоєння нових (зовнішніх) та розширення існуючих ринків інтелектуальних послуг. Орієнтація діяльності з боку відносно середніх та великих ЗВО на внутрішній ринок також передбачає впровадження інтегрованої стратегії, але з відносно меншими обсягами фінансування.

Орієнтація діяльності або певного її напрямку з боку ЗВО на внутрішні локальні ринки інтелектуальних послуг, зокрема надання науково-дослідних послуг, послуг з підвищення кваліфікації, робить актуальними для них стратегії розвитку:

- інтелектуального людського капіталу та капіталу відносин;
- інтелектуального людського капіталу та організаційного капіталу, зокрема інноваційного, процесного та інформаційного.

Таким чином, загальним чинником розвитку інтелектуального капіталу в цілому можна визначити необхідність забезпечення високих темпів інновацій на висококонкурентних ринках, зокрема масової, високотехнологічної або стандартизованої продукції (товарів, послуг). По відношенню до розвитку інтелектуального капіталу ЗВО такими чинниками стають глобалізація ринків освітніх та наукових послуг разом із підвищен-

ням рівня конкуренції на них. Остання змушує потужні ЗВО з метою розширення свого впливу на глобальних ринках розвивати одразу всі складові інтелектуального капіталу. Виключенням не стає й діяльність ЗВО різних масштабів на внутрішньому ринку. При цьому з орієнтацією тільки на внутрішній ринок, особливо регіонального рівня або з вузькою спеціалізацією освітніх послуг, перед ЗВО постає загроза обмеженого розвитку на одному сегменті та за умов доступності такого сегменту для конкурентів може стати причиною його поглинання ними.

Водночас запропонована матриця відсікає можливість використання концентрованих стратегій розвитку організаційного капіталу, або капіталу відносин, або людського капіталу, що підтверджує практичне розуміння стратегії розвитку інтелектуального капіталу як комплексу заходів з реалізації стратегії вищого порядку.

Крім того, в матриці відсутня стратегія одночасного розвитку капіталу відносин та організаційного капіталу без людського. Оскільки реалізація відповідних заходів в умовах діяльності ЗВО без уваги до розвитку можливостей та збільшення результатів використання інтелектуальних людських активів/ресурсів як активної частини інтелектуального капіталу не має позитивних результатів.

Однак для інших інтелектуальних виробництв та ринків інтелектуальних послуг цей порожній сегмент (X) в матриці стратегій розвитку інтелектуального капіталу може бути заповнений для одночасного розвитку організаційного капіталу та капіталу відносин. Мова йде про виробництва глобального масштабу стандартизованої продукції (товарів, робіт, послуг) з низьким рівнем інноваційності. На ринку освітніх послуг такої стратегії можуть притримуватися організації, що надають непрофесійні освітні послуги дистанційно (вивчення іноземних мов, кулінарні курси тощо). А також на ринках інших інтелектуальних послуг — виробництво-придбання біткоїнів та інших криптовалют — майнінгу. В процесі такого виробництва серед інтелектуальних активів людські не відіграють практичної жодної ролі. Головними чинниками такого виробництва стають процесні та інформаційні активи (спеціальне ASIC-обладнання з відповідним програмним забезпеченням) у складі організаційного капіталу, а залежність від готовності покупців сплачувати певну суму коштів за послуги визначає значимість активів відносин (колективного або суспільного ставлення, лояльності) в складі капіталу відносин.

Таким чином, через накладання типових конкурентних стратегій ЗВО за типом інноваційної поведінки за Юдановим А. на стратегічні альтернативи розвитку інтелектуального капіталу за його структурними складовими відбувається вибір останніх з метою реалізації стратегічних завдань розвитку діяльності ЗВО в цілому та за його окремими напрямками. В таблиці 1 узагальнено з практичної точки зору три типи стратегії розвитку інтелектуального капіталу за його складовими, а також надана їх характеристика за результатами накладання можливих варіантів конкурентних стратегій (комутантної, експлерентної, патієнтної, віолентної) в стратегічному управлінні ЗВО.

Для реалізації стратегії одночасного розвитку інтелектуального людського капіталу та капіталу відносин в рамках комутантної конкурентної стратегії критичними моментами в сучасних умовах роботи трудо-



**Таблиця 1. Характеристика типів стратегій розвитку інтелектуального капіталу ЗВО за його складовими та типами інноваційної поведінки**

Типи	Зміст	Характеристика
1	2	3
<b>Комутантна стратегія:</b>		
Стратегія розвитку інтелектуального людського капіталу та капіталу відносин	Формування та використання індивідуальних та колективних знань через обмін знаннями в рамках зовнішніх структур та відносин	Ця стратегія спрямована на розвиток індивідуальних компетенцій працівників шляхом навчання (безперервної освіти), підвищення кваліфікації (стажування, підготовка в навчальних центрах, лабораторіях) та формування відповідної академічної культури. Стратегія спрямована на розбудову ефективних зовнішніх зв'язків організації та збільшення колективних (суспільних) знань про організацію (академічної репутації та бренду) з метою підвищення результативності зовнішнього трансферу знань. Стратегія передбачає використання прийомів та методів взаємодії із стейкхолдерами, що підвищує індивідуальні компетенції учасників таких взаємодій (працівників, контрагентів та партнерів ЗВО), встановлення зворотного зв'язку з ними з метою набуття нових індивідуальних компетенцій (спільна організація курсів підвищення кваліфікації та спецкурсів для представників приватних структур та ЗВО, суміщення роботи НПП з роботою у державних структурах, проведення конференцій, семінарів, днів відкритих дверей, участь у культурних заходах місцевих громад або у соціальних програмах роботодавців). За існуючою типологією стратегії комплекс заходів розвитку інтелектуального людського капіталу та капіталу відносин формує такі стратегії: розвитку та управління персоналом (розвитку та навчання), мотивації та навчання в організації, закріплення персоналу в організації (стратегічні показники формуються за нормами витрат часу та фінансування у відсотках від фонду оплати праці), а також маркетингову (стратегія підвищення академічної (ділової) репутації та стратегія створення та підтримки іміджу, торговельної марки, бренду) та стратегію трансферу професійно-освітніх знань
<b>Експлерентна стратегія:</b>		
Стратегія розвитку інтелектуального людського капіталу та організаційного капіталу	Формування та використання індивідуальних та колективних знань (інформаційних систем, систем управління, баз даних, структур та зв'язків між підрозділами, об'єктів інтелектуальної власності тощо). Обмін знаннями в середині організації	Стратегія націлена на розвиток індивідуальних компетенцій працівників шляхом навчання (безперервної освіти), участі в науково-дослідних та інших фахових проєктах, підвищення кваліфікації (стажування, підготовка в навчальних центрах, лабораторіях) та формування відповідної академічної культури. Вона пов'язана з внутрішнім трансфером знань, тобто з перетворенням індивідуальних знань окремих НПП в колективні з їх засвоєнням широким (обмеженим) колом інших співробітників в середині ЗВО, а також з трансфером технологій з перетворенням індивідуальних знань науковців в колективні знання корпорацій та суспільства. Крім того, така стратегія направлена на розвиток внутрішнього інформаційного та інноваційного середовища, на їх наповнення даними про внутрішні процеси та позитивний досвід роботи підрозділів з метою інтенсивного внутрішнього трансферу знань. Розширення потоків інформації в процесі трансферу компенсується впровадження інформаційних технологій та програмних продуктів, рівень сучасного розвитку яких породжує інтелектуальні інформаційні системи, що самостійно навчаються. За існуючою типологією комплекс заходів розвитку інтелектуального людського та організаційного капіталу відносин формує: стратегії управління та розвитку персоналу, стратегії адміністрування, стратегії бенчмаркетингу, стратегії розвитку систем мотивації та навчання в організації, стратегії закріплення персоналу в організації, інноваційні стратегії в частині управління інтелектуальною власністю та освітніми послугами як інноваційною продукцією, а також стратегії інформаційно-технічного забезпечення
<b>Патієнтна стратегія</b>		<b>Виолентна стратегія:</b>
Інтегральна стратегія розвитку всіх складових інтелектуального капіталу. Рух знань одночасно між всіма складовими		Стратегії передбачає регулярний моніторинг (оцінку) інтелектуального капіталу (за всіма складовими) з аналізом перетворення однієї його складової в іншу. Прикладом може слугувати стратегія Навігатор шведської страхової компанії Скандія. За існуючою типологією відноситься до інтегрованої стратегії розвитку інтелектуального капіталу

Джерело: розроблено автором з використанням [9; 11].

вих колективів вітчизняних ЗВО є відсутність мотивації та усвідомлення потреби у вільному обміні знаннями між співробітниками, формування довіри між ними, що стримує нарощування людського інтелектуального капіталу в середині організації. З іншого боку, реалізація даної стратегії вимагає впровадження заходів щодо закріплення на роботі в даному ЗВО його висококваліфікованих співробітників.

Визначальним для реалізації цієї стратегії розвитку інтелектуального капіталу для вітчизняних ЗВО є наявність розвинутих мережеві відносини та взаємодія з контрагентами (партнерами) в рамках проведення конференцій, роботи наукових видань, асоціацій випускників, бізнес-структур, навчальних центрів, наукових парків. Для вітчизняних ЗВО реалізація даної стратегії пов'язана головним чином із налагодженням міцних контактів НПП, що стають в нагоді при вирішенні майбутніх ділових питаннях в їх роботі. Поява відповідних активів відносин та можливість їх використання супроводжується перетворенням людського інтелектуального капіталу в капітал відносин.

При одночасному розвитку інтелектуального людського та організаційного капіталу в рамках експлерентної конкурентної стратегії відбувається перетво-

рення людського капіталу в інформаційний, індивідуальних знань в колективні. На фоні дріб'язкової регламентації діяльності ЗВО, прагнення безпосередньо керувати діяльністю підпорядкованими структурами, збільшення бюрократичних процедур та зниження обсягів фінансування відбувається дестимуляція креативної та інтелектуальної діяльності серед НПП, яка зводиться лише до дотримання нормативних показників [19]. За таких умов не тільки знижується індивідуальна продуктивність та перестають продукуватися унікальні знання НПП, але й стає неможливим їх передача внаслідок, зокрема, нестачі робочого часу та відсутності відповідних організаційних заходів та інструментів для перетворення індивідуальних знань в колективні.

Аналогічні тенденції також спостерігаються в освітньо-науковій сфері інших країн. До речі у 2005—2012 роках за результатами опитування провідних науковців-дослідників в США, робота яких фінансується за рахунок федеральних коштів, 42 % свого часу вони проводять на адміністративних завданнях, що пов'язано з виконанням бюрократичних процедур [20].

Для реалізації інтегрованої стратегії розвитку інтелектуального капіталу для провідних вітчизняних ЗВО важливим стає функціонування систем зовнішнього та

внутрішнього трансферу знань, концентрація капіталу відносин з монополізацією зовнішнього середовища, створенням розгалуженої маркетингової мережі та формуванням єдиної репутації (бренду), академічної культури; трансформація процесного та інформаційного капіталу з реорганізацією внутрішнього середовища, створенням ефективного управлінського апарату та організаційної структури, нарощуванням інноваційного капіталу через розширення бази об'єктів інтелектуальної власності; диверсифікації інтелектуального людського капіталу з розширенням та використанням бази соціальних комунікацій в цілях дебіюрократизації процесу управління. Для галузевих та регіональних (місцевих) середніх розмірів ЗВО, що зорієнтовані на певні сегменти внутрішнього ринку, реалізація комплексу заходів з інтегрованого розвитку всіх складових інтелектуального капіталу пов'язана з формуванням його особливостей з пристосуванням до попиту та проведенням відносно невеликих інновацій.

На підставі висвітлених теоретичних засад формування стратегії розвитку інтелектуального капіталу розроблено концептуальну модель стратегічного розвитку інтелектуального капіталу в діяльності ЗВО (рис. 2). Запропонована модель відображає особливості формування стратегії розвитку інтелектуального капіталу з числа можливих альтернатив в результаті деталізації та накладання базових стратегій розвитку та конкурентних стратегій за типом інноваційної поведінки. А також показує важливість оцінки можливостей та збільшення результатів використання інтелектуальних активів/ресурсів для реалізації стратегії розвитку інтелектуального капіталу відбувається корегування стратегії вищого порядку ЗВО або окремих напрямів стратегічного розвитку його діяльності.

## ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Деталізація та накладання стратегій базових стратегій розвитку та конкурентних стратегій за типом інноваційної поведінки на стратегічні альтернативи розвитку інтелектуального капіталу (за типом ринковим позиціонуванням або рівнем монополізації ринку та рівнем інноваційної послуг або рівнем концентрації інтелектуального капіталу) дозволили рекомендувати:

— для відносно великих та потужних ЗВО, що ведуть свою діяльність не тільки в рамках внутрішнього ринку професійно-освітніх послуг (трансферу), інтегровану стратегію з розвитком всіх складових інтелектуального капіталу;

— для відносно середніх та потужних ЗВО, що ведуть свою діяльність тільки або переважно в рамках внутрішнього ринку професійно-освітніх послуг (трансферу), інтегровану стратегію з розвитком всіх складових інтелектуального капіталу, що характеризується відносно меншими фінансовими витратами;

— для окремих напрямів роботи або структурних підрозділів ЗВО експлерентну стратегію з розвитком

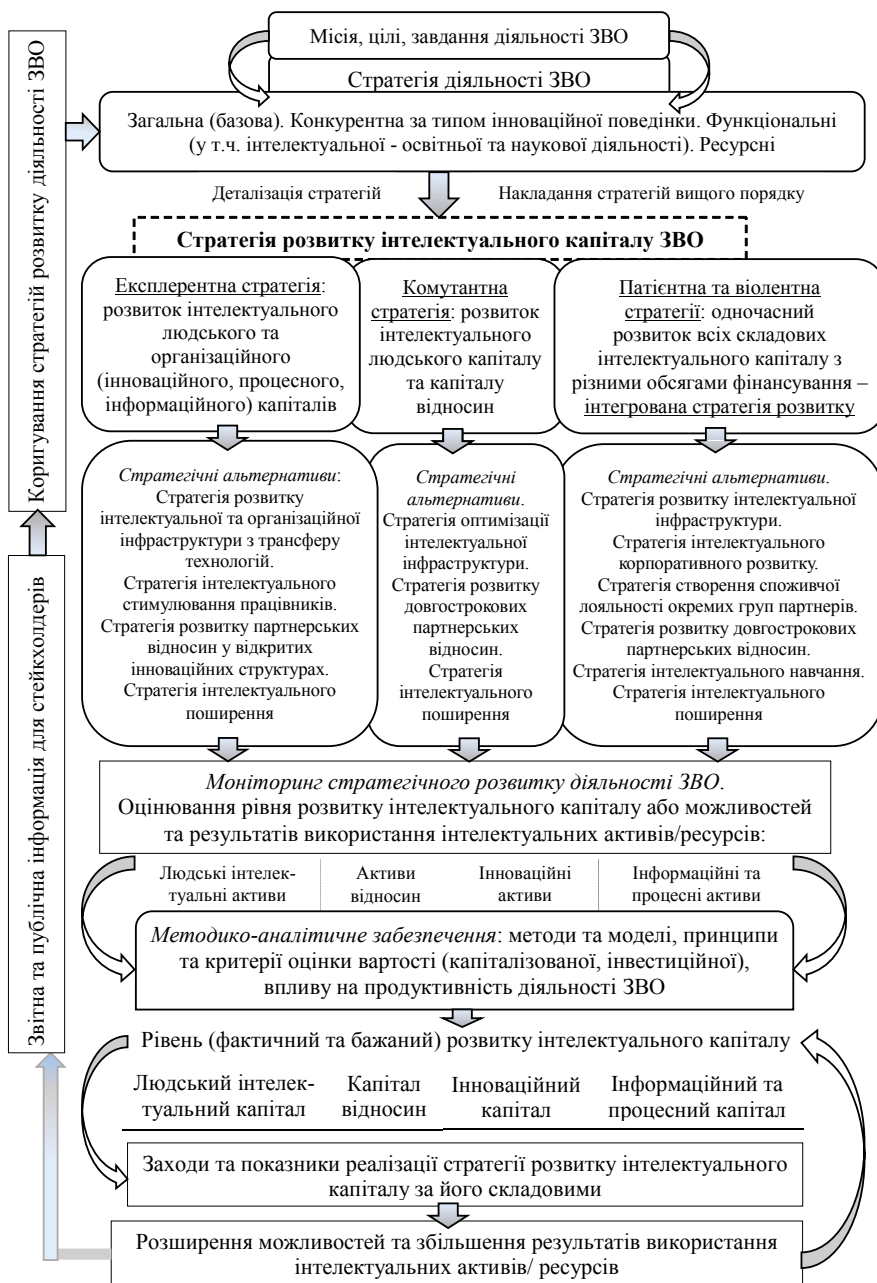


Рис. 2. Концептуальна модель стратегічного розвитку інтелектуального капіталу ЗВО

Джерело: авторська розробка.

інтелектуального людського та організаційного (інноваційного, процесного, інформаційного) капіталів, якщо їх діяльність передбачає високий рівень інновацій на вузькому сегменті;

— для окремих напрямів роботи або структурних підрозділів ЗВО комутантну стратегію з розвитком інтелектуального людського капіталу та капіталу відносин, ринку, якщо їх діяльність пов'язана з наданням стандартних послуг на вузькому сегменті ринку.

## Література.

1. Ансофф, И. Стратегическое управление / И. Ансофф; пер. с англ; под ред. Л.И. Ивенко. — М.: Экономика, 1989.
2. Друкер, П. Задачи менеджмента в XXI веке / П. Друкер. — М.: Вильямс, 2000.
3. Портер М. Стратегия конкуренции / М. Портер; пер с англ. — М.: Основы, 1997.
4. Минцберг Г. Стратегический процесс / Г. Минцберг, Дж.Б. Кузин, С. Гошал; пер. с англ. — СПб.: Питер, 2001.

5. Зуб А. Т. Стратегии роста: Quo Vadis [Електроний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.elitarium.ru/2008/06/17/strategii\\_rosta.html](http://www.elitarium.ru/2008/06/17/strategii_rosta.html)

6. Тюха І.В., Денісюк І.О. Стратегія розвитку у системі стратегій підприємства / І.В. Тюха, І.О. Денісюк // Економіка харчової промисловості. — 2013. — № 3 (19). — С. 33—37.

7. Корнілова І., Білорус Т., Фірсова С. Види стратегій розвитку інтелектуального капіталу підприємства: підходи до систематизації / І. Корнілова, Т. Білорус, С. Фірсова // Схід. — 2016. — № 6. — С. 34—42.

8. Найд'юнова М.В., Громова О.В., Паламарчук І.В. Організаційно-економічний механізм формування інтелектуального капіталу високотехнологічного підприємства / М.В. Найд'юнова, О.В. Громова, І.В. Паламарчук // Вісник НТУ"ХПІ". Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. — Харків: НТУ "ХПІ". — 2013. — № 52. — С. 76—80.

9. Василик А.В. Формування стратегії управління інтелектуальним капіталом підприємства на основі концепції менеджменту знань / А.В. Василик // Соціально-трудові відносини: теорія та практика: зб. наук. праць. — К.: ДВНЗ "Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана", 2011. — 120 с.

10. Тарасова І.І. Алгоритм формування системи інтелектуального забезпечення процесу управління підприємством / І.І. Тарасова // Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка". — 2012. — Вип. 6/3. — С. 148—153.

11. Гапоненко А.Л. Управление знаниями. — М.: ИПК госслужбы, 2001. — С. 52.

12. Sveiby K.E. The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge Based Assets, Berrett Koehler, San Francisco, CA, 1997 [Електроний ресурс] // Режим доступу: <http://www.sveiby.com/articles/MeasureIntangibleAssets.html/>

13. Каплан Роберт, Нортон Дейвид. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Пер. с англ. — М.: ЗАО "Олимп Бизнес", 2005. — 512 с.

14. Портер М. Международная конкуренция / М. Портер; пер. с англ. — М.: Международные отношения, 1993. — 896 с.

15. Методологические основы создания и эффективного функционирования инновационных технологических кластеров / Г.Е. Мазнев // Экономика АПК. — 2015. — № 1. — С. 70.

16. Юданов А. Типы конкурентной стратегии: "биологический" подход к классификации компаний / А. Юданов // Мировая экономика и международные отношения. — 1996. — № 10. — С. 51—65.

17. Знакомство с новым индексом создания ценности. Джефф Баум, Крис Итнер, Дэвид Ларкер, Джонатан Лоу, Тони Сиесфельд и Майкл С. Мэлоун [Електроний ресурс]. — Режим доступу: [https://www.forbes.com/asap/2000/0403/140\\_4.html](https://www.forbes.com/asap/2000/0403/140_4.html)

18. Bounfour A. Competitiveness and intangible resources: towards a dynamic view of corporate performance, in Buigues, P., Jacquemin, A. and Marchipont, J-F. (Eds), Competitiveness and the Value of Intangibles, Edward Elgar Publishing Ltd, Paris, 2000.

19. Ілляшенко С.М. Управління знаннями університету в контексті концепції його інноваційного розвитку [Текст] / С.М. Ілляшенко, Н.С. Ілляшенко, Ю.С. Шипуліна // Вісник Львівського національного університету "Львівська політехніка". Серія: Логістика. — 2018. — № 892. — С. 72—79.

20. Arvizu D.E. Reducing the administrative burden of researchers for federally funded research. National Science Board Report NSB-14-18. 10 березня 2014 [Електроний ресурс]. — Режим доступу: <http://nsf.gov/pubs/2014/nsb1418/nsb1418.pdf>

References:

1. Ansoff, Y. (1989), Stratehycheskoe upravlenye [Strategic management], Ekonomyka, Moscow, Russia.

2. Druker, P. (2000), Zadachy menedzhmenta v XXI veke [Management Tasks in the XXI century], Vyl'iams, Moscow, Russia.

3. Porter, M. (1997), Stratehyia konkurentsyy [Competition Strategy], Osnovy, Moscow, Russia.

4. Myntsberh, H. (2001), Stratehycheskiy protsess [Strategic process], Pyter, St.Petersburg, Russia.

5. Zub, A.T. (2008), "Growth Strategies: Quo Vadis", Rezhym dostupu: [http://www.elitarium.ru/2008/06/17/strategii\\_rosta.html](http://www.elitarium.ru/2008/06/17/strategii_rosta.html) (Accessed 30 Dec 2018).

6. Tiukha, I.V. and Denisiuk, I.O. (2013), "Strategy of development in the system of enterprise strategies", Ekonomika kharchovoi promyslovosti, vol. 3 (19), pp. 33—37.

7. Kornilova, I. Bilorus, T. and Firsova, S. (2016), "Types of strategies for the development of intellectual capital of an enterprise: approaches to systematization", Skhid, vol. 6, pp. 34—42.

8. Najd'onova, M.V. Hromova, O.V. and Palamarchuk, I.V. (2013), "Organizational-economic mechanism of formation of intellectual capital of high-tech enterprise", Visnyk NTU "KhPI". Seria: Aktual'ni problemy upravlinnia ta finansovo-hospodars'koi diial'nosti pidpriemstva, vol. 52, pp. 76—80.

9. Vasylyk, A.V. (2011), "Formation of the strategy of management of intellectual capital of the enterprise on the basis of the concept of knowledge management", Sotsial'no-trudovi vidnosyny: teoriia ta praktyka [Social-Labor Relations: Theory and Practice], DVNZ "Kyiv's'kyj nats. ekon. un-t im. V. Het'mana", Kyiv, Ukraine.

10. Tarasova, I.I. (2012), "Algorithm of the formation of the system of intellectual provision of enterprise management process", Visnyk Dnipropetrovs'koho universytetu. Seria "Ekonomika", vol. 6/3, pp. 148—153.

11. Haponenko, A.L. (2001), Upravlenye znanyami [Knowledge management], YPK hossluzhby, Moscow, Russia.

12. Sveiby, K.E. (1997), The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge Based Assets, Berrett Koehler, San Francisco, USA.

13. Kaplan, R. and Dejvyd. N. (2005), Stratehycheskye karty. Transformatsiya nemateryal'nykh aktyvov v materiyal'nye rezul'taty [Strategic maps. Transformation of intangible assets into tangible results], ZAO "OlympByznes", Moscow, Russia.

14. Porter, M. (1993), Mezhdunarodnaia konkurentsia [International Competition], Mezhdunarodnye otnosheniya, Moscow, Russia.

15. Maznev, H.E. (2015), "Methodological bases for the creation and effective functioning of innovative technological clusters", Ekonomika APK, vol. 1, p. 70.

16. Yudanov, A. (1996), "Types of competitive strategy: a "biological" approach to the classification of companies", Myrovaia ekonomika y mezhdunarodnye otnosheniya, vol. 10, pp. 51—65.

17. Baum, D. Yttner, K. Larker, D. Lou, D. Syesfel'd, T. and Meloun, M.S. (2000), "Introduction to the new value creation index", available at: [https://www.forbes.com/asap/2000/0403/140\\_4.html](https://www.forbes.com/asap/2000/0403/140_4.html) (Accessed 30 Dec 2018).

18. Bounfour, A. (2000), Competitiveness and intangible resources: towards a dynamic view of corporate performance, Competitiveness and the Value of Intangibles, Edward Elgar Publishing Ltd, Paris, France.

19. Illiashenko, S.M. Illiashenko, N.S. Shypulina, Yu.S. (2018), "Management of university knowledge in the context of the concept of its innovation development", Visnyk L'viv's'koho natsional'noho universytetu "L'viv's'ka politekhnika". Seria: Lohistyka, vol. 892, pp. 72—79.

20. Arvizu, D.E. (2014), "Reducing the administrative burden of researchers for federally funded research", National Science Board Report NSB-14-18, <http://nsf.gov/pubs/2014/nsb1418/nsb1418.pdf> (Accessed 30 Dec 2018).

Стаття надійшла до редакції 14.01.2019 р.

Ю. О. Раделицький,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та аудиту,  
Львівський національний університет імені І. Франка  
Р. Я. Галамай,  
аспірант, Львівський національний університет імені І. Франка  
Н. Б. Симанич,  
аспірант, Львівський національний університет імені І. Франка

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.68

## ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ДОСВІДУ ЕФЕКТИВНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ МАЙНОВИХ ПОДАТКІВ РОЗВИНЕНИХ КРАЇН У ВІТЧИЗНЯНУ ПРАКТИКУ

*Yu. Radelytskyu,  
Ph.D., Associate Professor, Ivan Franko National University of Lviv  
R. Halamay,  
postgraduate, Ivan Franko National University of Lviv  
N. Symanych,  
postgraduate, Ivan Franko National University of Lviv*

IMPLEMENTATION OF EXPERIENCE OF EFFICIENT ADMINISTRATION OF LOAN TAXES  
IN DEVELOPED COUNTRIES IN DOMESTIC PRACTICE

---

*У статті досліджено потенціал майнового оподаткування як у сфері мобілізації доходів, так і для розвитку управління на рівні органів місцевого самоврядування. Розглянуто особливості оподаткування майна (в Україні майнове оподаткування представлено: платою за землю, податком на нерухоме майно, відмінним від земельної ділянки, транспортним податком) у різних країнах. Вивчено об'єкти оподаткування, які підлягають звільненню від сплати майнових податків у різних країнах світу та Україні. Проаналізовано особливості встановлення ставок майнових податків у новосформованих об'єднаних територіальних громадах. Запропоновано визначення коефіцієнтів для диференціації бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки у випадку оподаткування саме площі будівлі як відбувається в Україні. Надано пропозиції, які сприятимуть покращенню справляння майнових податків та їх справедливому встановленню.*

*The article analyzes potential of property taxation both in the area of revenue mobilization and in development of governance at the level of local self-government bodies. The peculiarities of taxation of property are considered (in Ukraine, property taxation is represented by: payment for land, tax on immovable property different from land, transport tax) in different countries. Objects of taxation, which are exempted from payment of property taxes both in different countries of the world and in Ukraine were studied. The peculiarities of establishment of property tax rates in the newly formed united territorial communities are analyzed, it is determined that rates in such communities are adopted at a low level, which is caused by following factors: 1. rates are determined at the level of local self-government, there are fears of dissatisfaction of inhabitants of the community with such requirements and necessity to pay a significant amount of money in the form of a tax; 2. in most communities deputies are representatives of local businesses — the most active members of the community; so adoption of high rates of property taxes is simply disadvantageous and unprofitable for them.*

*It is proposed to determine the coefficients for differentiating the tax base of immovable property, different from the land plot in case of taxation exactly the area of building as it is used in Ukraine, it is proposed to diversify the tax base by the following factors: location construction (type of settlement — city / village; distance*

*from important economic centers — regional centers, cities of region significance, district centers, zoning within the city); year of construction of the building and its age; building characteristics and physical state of the object of taxation; connection to communications. The article include proposals to facilitate improvement of collection of property taxes and their fair setting, namely: it is necessary to define clearly composition of taxation objects and minimize the number of exempt or tax exempt objects and provision of privileges for payment of these payments to the budgets, since such dismissals are hidden financial losses of territorial communities; it is necessary to ensure the maximum coverage of the tax base by amending the Tax Code to supplement the norm that would determine the tax base for residential and non-residential real estate, which do not have documents on ownership of individual, on the basis of a technical passport and / or books of economic accounting; to improve the mechanism of assessment of the tax base by establishing a series of coefficients for diversifying collection of a tax on immovable property, different from the land, in accordance with the main characteristics of buildings, as well as through the improvement of the formula of normative monetary valuation of land.*

*Ключові слова: майнові податки, податкова система, доходи, імплементація, адміністрування, ставки майнових податків, податкові пільги, органи місцевого самоврядування.*

*Key words: property taxes, tax system, incomes, implementation, administration, rates of property taxes, tax privileges, bodies of local self-government.*

## **ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ**

Врахування першочерговості фінансової спроможності територіальних громад для забезпечення їх розвитку в умовах адміністративно-фінансової децентралізації вимагає пошуку напрямів нарощення доходної бази місцевих бюджетів. Разом з тим, на особливу увагу заслуговує саме проблема встановлення місцевих податків та зборів і розвиток місцевого оподаткування як інструмента органів місцевого самоврядування. Саме місцеві податки та збори є тими податковими платежами, які повністю надходять до відповідного місцевого бюджету, і встановлення яких (хоча і в межах законодавчо визначених рамок) здійснюється органами місцевого самоврядування.

## **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ**

Дослідженням питання розвитку податкової системи, в т.ч. і ефективного адміністрування майнових податків та порівняння з умовами розвитку податкових систем інших держав займалося багато вчених, серед яких В. Андрущенко, З. Варналій, В. Геєць, О. Василик, П. Мельник, А. Пелехатий, А. Соколовська та інші. Проте, питання розвитку майнового оподаткування в умовах реформи місцевого самоврядування вимагає особливої уваги, оскільки змінюються пріоритети її функціонування.

## **ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)**

Головною метою статті є впровадження досвіду ефективного адміністрування майнових податків розвинених країн у вітчизняну практику, що дозволить покращити фінансову спроможність органів місцевого самоврядування в час децентралізаційних процесів в державі.

## **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Впродовж останнього десятиліття все більш помітним стає потенціал майнового оподаткування як у сфері мобілізації доходів, так і для розвитку управління на рівні органів місцевого самоврядування, особливо для країн з перехідною економікою та таких, що розвиваються [1]. Про це свідчить частка податків у ВВП

країни — 0,3—0,6% ВВП для зазначених груп країн та 2,0—3,0% ВВП для країн Організації економічного співробітництва та розвитку [2].

Для того, щоб реалізувати цей потенціал, необхідним є проведення стратегічних змін в сферах, які безпосередньо впливають на справляння майнових податків, зокрема забезпечити покращення стану охоплення та оцінки об'єктів оподаткування, а також інших особливостей справляння таких податків, тобто здійснити реформування адміністрування майнових податків.

Ефективність податку на майно характеризує вірне обрання об'єкта оподаткування. Досліджуючи особливості оподаткування майна в різних країнах та, зокрема, визначення об'єкта оподаткування, слід зазначити значну різноманітність варіантів. У більшості країн Європи поширеним є податок на нерухоме майно, об'єктами оподаткування яким є і земельна ділянка, і будівлі, розташовані на ній. Для прикладу, такими країнами є Австрія, Бельгія, Болгарія, Великобританія, Іспанія, Італія, Німеччина, Чехія тощо. Окрім того, в таких країнах, як Болгарія, Македонія, Нідерланди, Німеччина та Словенія справляється також податок на рухоме майно (обладнання, машини, транспортні засоби). Лише в дев'яти країнах Європи запроваджено податок на землю як окремий від податку на іншу нерухомість, а саме: у Данії, Естонії, Литві, Польщі (сільськогосподарський податок та лісовий), Румунії, Словенії, Угорщині, Франції та Україні. Слід зауважити, що провідними експертами в галузі майнового оподаткування податок на землю, при оподаткуванні яким не враховуються будівлі, розташовані на ній, визначено як економічно більш ефективний у порівнянні з податком на нерухоме майно, який охоплює обкладання цим податком і землю і будівлі. Причиною цього є стимуляційний вплив податку на землю. Обкладаючи податком лише землю, держава стимулює її власників до максимально ефективного використання власності, в тому числі і будівництва. На це зокрема було акцентовано увагу в рамках визначення рівня конкурентоспроможності податкових систем країн Організації економічного співробітництва. Саме завдяки наявності податку на землю, як альтернативи "комплексному" майновому оподаткуванню, податкову систему Естонії визначено як найбільш конкурентоспроможну [3].

У цьому контексті існування у вітчизняній податковій системі як плати за землю, так і податку на нерухоме майно дозволяє використати переваги такого оподаткування. Передовсім слід зауважити, що обов'язковою для встановлення на рівні територіальних громад є плата за землю, натомість податок на нерухоме майно органи місцевого самоврядування можуть не запроваджувати. Таким чином, на рівні місцевого самоврядування, з урахуванням відповідних чинників впливу, можна визначити найбільш ефективне поєднання оподаткування землі та нерухомості.

Разом з тим, кожен варіант обрання об'єкта оподаткування має свої переваги та недоліки. Проте, незважаючи на ці аспекти, в кожній країні, як правило, спостерігається максимально широке охоплення об'єктів оподаткування для забезпечення максимальних надходжень до бюджетів.

Враховуючи те, що визначення переліку об'єктів оподаткування майновими податками віднесено нами до політичних чинників впливу, основною політичною проблемою є визначення того, що буде включено до бази оподаткування, а що ні. Тобто важливим виступає питання звільнення від оподаткування і податкових пільг. Основні аспекти, які враховуються при визначенні об'єктів, які оподатковуються та тих, які звільнюються від оподаткування, в різних країнах в основному однакові; до них віднесено громадянство, форму власності, особливості використання майна. В більшості випадків звільнення від оподаткування обумовлені раціональними та зрозумілими причинами, які пов'язані з ефективним виконанням державою своїх функцій та наданням соціальних послуг населенню. Проте, встановлюючи податкові пільги та звільняючи від оподаткування, здійснюється субсидування конкретних об'єктів, тобто про те, що з державного бюджету, або відповідного місцевого бюджету (в залежності від того, до якого з них зараховується податок на майно) проводяться податкові витрати, які, хоча і неявні, впливають на дохід бюджету та економічну поведінку платників податку, характеризуються відповідним рівнем ефективності та соціальної справедливості.

Найчастіше звільненню від сплати майнових податків в різних країнах (відповідно до Віденської конвенції про дипломатичні відносини) підлягають дипломатичні представництва. В більшості країн від оподаткування також звільняється майно релігійних установ, установи освіти, охорони здоров'я, а також соціально незахищені верстви населення. В багатьох країнах звільнено також об'єкти державної форми власності та власність органів місцевого самоврядування. У випадку звільнення майна, яке перебуває у державній власності, виникає питання щодо відповідності цієї норми принципу соціальної справедливості, особливо у країнах з високим рівнем децентралізації ресурсів та повноважень, у податкових системах яких майнові податки визначено як місцеві. Причиною цього є фінансові втрати місцевих бюджетів, які при цьому не компенсуються за рахунок органів державної влади. Відповідно в деяких країнах (США, Канада, Південна Африка) об'єкти державної форми власності підлягають повному або частковому оподаткуванню [3].

Звільняються від оподаткування майновими податками і об'єкти державної форми власності, освіти, охорони здоров'я, культури та спорту, а також об'єкти, які використовуються для надання соціальних послуг.

Доволі поширеним напрямом запровадження пільг при оподаткуванні майновими податками є сприяння економічному розвитку території. Зокрема, такі пільги часто зустрічаються в країнах ОЕСР, тобто розвинутих країнах світу. Основною метою запровадження таких пільг є залучення інвестицій та сприяння розвитку і

збільшення кількості суб'єктів господарювання на відповідній території. В Україні Податковим кодексом України пільги такого характеру як обов'язкові не передбачені. Проте вони можуть бути встановлені на рівні органів місцевого самоврядування.

Встановлення пільг саме на місцевому рівні можна трактувати як позитивний аспект, оскільки це дає можливість врахувати особливості розвитку, розташування, розміщення на території підприємницьких структур. Проте існує мало доказів ефективності таких пільг. Звичайно, в окремих випадках це може бути доволі вірним шляхом залучення інвестицій на територію, проте, як загальноприйнята практика, використання політики встановлення пільг як інструмента стимулювання економічного розвитку території органами місцевого самоврядування не є доцільним. Податки на майно варто розглядати передовсім як інструмент максимізації доходів бюджетів. Міжнародний досвід майнового оподаткування свідчить про те, що неефективні податкові пільги можуть бути причиною неефективності майнових податків, зниження надходжень до місцевих бюджетів та зростання диференціації фінансових можливостей платників податків.

Важливою умовою ефективного оподаткування майна є встановлення податкових ставок. На сьогодні практика встановлення ставок при оподаткуванні майновими податками включає як визначення єдиної ставки податку (або у відсотковому відношенні до бази оподаткування, або як одиначної ставки), так і застосування диференційованих ставок за типом майна, особливостями його використання, платниками податків, варіантними характеристиками майна, його місце розташування тощо.

В Україні ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плати за землю встановлюються на рівні органів місцевого самоврядування, проте в межах, визначених Податковим кодексом.

Якщо проаналізувати особливості встановлення ставок майнових податків в новосформованих ОТГ, які отримавши максимальні повноваження та прямі міжбюджетні відносини з Державним бюджетом, мали б максимально ефективно використовувати можливості в сфері справляння місцевих податків, можна зауважити, що практично у всіх громадах ставки майнових податків встановлено не на максимальному рівні. Є дві основні причини встановлення ставок майнових податків на низькому рівні:

— по-перше, оскільки ставки визначаються на рівні органу місцевого самоврядування, існують побоювання незадоволення жителів громади такими умовами та необхідністю сплачувати значні кошти в якості податку; в такому випадку існує ймовірність зростання соціальної напруги в громаді та непереобрання голови громади на наступний термін;

— по-друге, в більшості громад депутатами є саме представники місцевого бізнесу — найбільш активні члени громади; відтак їм просто не вигідно прийняття високих ставок майнових податків.

З іншої сторони, слід звернути увагу на існування певного дисонансу в податковому законодавстві України. Відповідно до Податкового кодексу плата за землю є обов'язковим для встановлення місцевим податком. Проте мінімальна ставка податку для земель, окрім сільськогосподарських, починається з 0%. Тобто попри обов'язковість встановлення податку органи місцевого самоврядування можуть практично не використовувати його як інструмент наповнення місцевого бюджету. В цьому контексті більш доцільним є визначення мінімальної ставки плати за землю на законодавчому рівні для максимального використання можливостей майнового оподаткування на базовому рівні, зокрема для земель, які перебувають у користуванні суб'єктів господарювання.



Зважаючи на практику встановлення та справляння майнових податків, слід зважати не лише на особливості визначення об'єктів оподаткування, платників та податкових ставок. Очевидно, особливо важливим є питання ефективності реалізації механізму оподаткування. Особливо гостро це питання стоїть в державах, які тільки розвивають свої податкові системи (до яких належить і Україна). Майнові податки можна визначити як "громіздкі" у питання їх адміністрування, оскільки для їх ефективного та повного справляння є необхідною активна постійна ідентифікація податкової бази, її оцінка, визначення податкових зобов'язань, формування податкової звітності та ефективний податковий нагляд.

Першим кроком в забезпеченні ефективного адміністрування майнових податків є максимально повне охоплення об'єктів оподаткування відповідними реєстрами. Так, основною перевагою майнових податків для місцевих бюджетів є те, що податковою базою виступають нерухомі активи, тобто об'єкти, які знаходяться на певній території, і немає змоги забезпечити їх переміщення. Тобто перевагою майнових податків є неможливість "виходу" об'єктів оподаткування за межі юрисдикції місцевої ради і складність їх приховування. Однак це залежить передовсім від повноти земельних та майнових реєстрів і вірності оцінки таких активів. Неформальне землекористування та будівництво не сприяє максимізації податкових надходжень та дотримання принципу соціальної справедливості при оподаткуванні через уникнення обкладанням податковим платежем.

Прогаляни в реєстрації об'єктів оподаткування майновими податками існують у багатьох країнах. Для прикладу, у Сербії незареєстрованими є 14% квартир, 22% житлових будинків та 15% комерційних приміщень, а у 37% муніципалітетів частка незареєстрованих об'єктів нерухомості становить близько 40%. Так, у місті Аранджеловац зареєстрованими є 21 тис. споживачів електроенергії, проте лише 9,5 тис. платників податку на майно, тобто вдвічі менше [6]. Натомість у місті Інджия (50 тис. осіб) у 2015 році було здійснено перехресну перевірку і порівняння даних про сплату комунальних послуг та бази даних власників об'єктів нерухомості. Після опрацювання даних та відповідних процедур кількість об'єктів, які підлягають оподаткуванню, було збільшено з 16 тис. до 26 тис. одиниць [6].

В Албанії зареєстрованими є 83% об'єктів нерухомості у сільських населених пунктах, проте лише 25% — у міських. Оскільки більшість об'єктів нерухомості є незареєстрованими в містах, органи місцевого самоврядування недоотримують значні фінансові ресурси. Для вирішення цієї проблеми органи місцевого самоврядування створюють свої власні бази даних об'єктів нерухомості. В окремих містах темп приросту майнових податків сягав 190% [5].

Відповідно до Податкового кодексу, база оподаткування податком на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, яке перебуває у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Разом з тим, такий реєстр, як спеціально запроваджений програмний продукт, не забезпечує у повному обсязі потреби органів місцевого самоврядування в необхідній інформації щодо нерухомого майна. Передовсім зазначене програмне забезпечення не дає можливості сформувати повний перелік нерухомості по конкретній адміністративно-територіальній одиниці, що ускладнює роботу органів місцевого самоврядування та не сприяє ефективності справляння податку на таке майно.

З іншої сторони, суттєвою проблемою адміністрування податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, є те, що, відповідно до Податкового кодексу, дані Державного реєстру речових прав на нерухоме

майно формуються на підставі документів на право власності. Загалом по Україні, зокрема по сільських адміністративно-територіальних одиницях, близько половини приватних житлових будинків характеризуються відсутністю відповідних документів у їх власників, хоча вони давно використовуються за призначенням. Відповідно таке майно, згідно з законодавством, не може обкладатися податком на нерухомість. Це і є причиною суттєвого недонадходження податку на нерухоме майно до місцевих бюджетів.

Для вирішення зазначеної проблеми можна було б розширити перелік документів, які можуть слугувати підставою для оподаткування нерухомості. Зокрема включити до нього технічний паспорт об'єкта нерухомості або книги погосподарського обліку, які ведуться безпосередньо на рівні органів місцевого самоврядування, що може значно спростити адміністрування податку.

Безперечно, найбільш коректним варіантом є формування податкової бази податку на майно на основі документів про право власності. Проте на сьогодні справляння податку на основі наявності інших документів дозволить забезпечити суттєве збільшення доходної частини місцевих бюджетів. Для цього пункт 266.3.2 Податкового кодексу необхідно доповнити нормою, яка б визначала базу оподаткування об'єктів житлової і нежитлової нерухомості, а також їх часток, які не зареєстровані в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно або на які немає документів на право власності у фізичних осіб, на підставі технічного паспорта та/або книг погосподарського обліку [4].

Ще одним вагомим аспектом справляння майнових податків є забезпечення ефективності їх збору. Зарукування майнових податків до складу місцевих не обов'язково має означати перекладення усього адміністративного тягаря на рівень органів місцевого самоврядування. В багатьох країнах за збір цих податків відповідає національна податкова адміністрація. Тим не менше, це вимагає ефективної системи взаємодії між органами місцевого самоврядування та відповідними державними структурами.

Попри зазначене на даний час в розвинених країнах спостерігаються тенденції посилення децентралізації управління доходами місцевих бюджетів. Національні податкові адміністрації не є зацікавленими у максимізації надходжень до місцевих бюджетів, а податки на майно характеризуються низькою питомою вагою в складі доходів державного бюджету. Тому зрозумілим є те, що в тих країнах, де органи місцевого самоврядування взяли на себе завдання з адміністрування майнових податків (Македонія, Сербія), показник доходів від їх справляння значно зріс. Відтак оскільки органи місцевого самоврядування найбільше зацікавлені у максимізації надходжень від справляння податків на майно, яке безпосередньо залежить від ефективності їх адміністрування, доцільним є наділення їх повноваженнями у цій сфері.

Прямий вплив на справляння майнових податків та обсяги надходжень до місцевих бюджетів мають особливості визначення бази оподаткування. Найбільш вірним з точки зору справедливого розподілу податкового навантаження на платників майнових податків є визначення бази оподаткування на основі ринкової вартості майна. Разом з тим, ефективне оподаткування майна на основі проведення оцінки його вартості є доволі складним процесом і потребує, по-перше, достатньої і правдивої інформації, по-друге, кваліфікованих оцінювачів відповідних нерухомих об'єктів та земельних ділянок, по-третє, розвиненого ринку нерухомості та землі. Відповідно в країнах з низьким рівнем розвитку відповідного ринку проведення оцінки на основі визначення ринкової вартості є, по суті, неможливим або дуже складним процесом. Тому в багатьох країнах, зокрема державах Східної Європи (як і в Україні) процес оцінки

об'єкта оподаткування не ґрунтується на ринковій вартості майна.

На нашу думку, база оподаткування для різних типів будівель має диференціюватися у випадку оподаткування саме площі будівлі. При оподаткуванні ринкової вартості нерухомого майна, як це відбувається у розвинених країнах Заходу, враховується і стан будівлі, та її вік, і місце розташування. Тому у випадку оподаткування площі доцільним є визначення коефіцієнтів для диференціації бази оподаткування за такими факторами:

1. Місцерозташування будівлі:

— вид поселення — місто/ село;

— віддаленість від важливих економічних центрів — обласних центрів, міст обласного значення, районних центрів;

— зональність в межах міста.

2. Рік зведення будівлі і її вік.

3. Будівельні характеристики та фізичний стан об'єкта оподаткування.

4. Підключення до комунікацій.

Застосування такого методу оцінки бази оподаткування може стати ефективним варіантом поєднання централізованої контрольної практики та автономного встановлення податку на нерухомість на рівні органів місцевого самоврядування. Разом з тим, це дозволить вирівняти податкове навантаження і справедливо його розподілити між платниками податку, оскільки зазначені коефіцієнти сприятимуть наближенню бази оподаткування до ринкової вартості об'єктів нерухомості.

Порівнюючи моделі оцінки землі як об'єкта майнового оподаткування, можна виділити три основні способи визначення податкової бази: на основі площі ділянки, на основі її ринкової вартості та самооцінка (є характерною та певним чином виправданою для країн з низьким рівнем адміністративної спроможності). Якщо порівняти методи оцінки землі на основі визначення її ринкової вартості та оцінки за площею, можна зауважити такі переваги першої моделі: при визначенні ринкової вартості землі забезпечується максимальне врахування характерних особливостей об'єкта оподаткування, а також рівня розвитку відповідної території, де розташована ділянка. Відтак такий метод оцінки сприяє справедливому розподілу податкового навантаження при оподаткуванні платою за землю. Разом з тим, модель оцінки ринкової вартості землі є можливою для використання лише в країнах з розвиненим ринком землі, що не дозволяє використання її в Україні.

В Україні оподаткування землі здійснюється на основі визначення її нормативної грошової оцінки, яка, відповідно до Податкового кодексу, визначається як капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин. При цьому розрахунки здійснюються на основі врахування площі землі та низки коефіцієнтів, які коригують суму податку в залежності від типу та місцезнаходження ділянки. До прикладу, для земель сільськогосподарського призначення враховуються особливості бонітування ґрунтів та природно-сільськогосподарське районування; для земель в межах населених пунктів — можливі витрати на освоєння території. Слід зауважити, що сам механізм проведення нормативної грошової оцінки земель є не ефективним та непрозорим, оскільки включає врахування численних факторів та коефіцієнтів, обчислених на застарілих та неактуальних даних, тому потребує перегляду та доопрацювання.

## ВИСНОВКИ

Як висновок, слід зауважити, що питання максимізації надходжень від справляння майнових податків безпосередньо залежить від ефективності їх адміністрування. Для покращення справляння майнових податків і їх справедливого встановлення доцільно:

— по-перше, чітко визначити склад об'єктів оподаткування та мінімізувати кількість об'єктів, які звільняються від оподаткування або не оподатковуються, та надання пільг по сплаті цих платежів до бюджетів, оскільки такі звільнення є прихованими фінансовими втратами територіальних громад;

— по-друге, забезпечити максимальне покриття податкової бази шляхом внесення змін до Податкового кодексу щодо доповнення нормою, яка б визначала базу оподаткування об'єктів житлової і нежитлової нерухомості, на які немає документів на право власності у фізичних осіб, на підставі технічного паспорта та/або книг погосподарського обліку; надання органам місцевого самоврядування широких повноважень у сфері адміністрування та контролю майнових податків;

— по-третє, удосконалити механізм оцінки бази оподаткування через встановлення низки коефіцієнтів для диверсифікації справляння податку на нерухоме майно, відміне від земельної ділянки, відповідно до основних характеристик будівель, а також через удосконалення формули нормативної грошової оцінки землі.

## Література:

1. Коломієць І.Ф., Пелехатий А.О. Теоретико-практичні аспекти формування об'єднаних територіальних громад в Україні [Електронний ресурс]/ І.Ф. Коломієць, А.О. Пелехатий // Економіка України. — 2017. — № 4. — С. 46—55. — Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk\\_2017\\_4\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2017_4_4)

2. Gjika A. "Property taxation in Albania", Land Tenure Journal, issue 2, 2015. pp. 183—202.

3. Kelly R. Making the property tax work. International Center for Public Policy. — 2013. — P. 40.

4. Pelekhatty A.O. Forming of local budgets' revenues from taxes in Ukraine under the conditions of budget and taxes decentralization/ A.O. Pelekhatty, H.O. Patytska // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles. — Dradt2Digital Publishing House, 2017. — P. 107—109, 185 p.

5. Pomerleau K.A. Lundeen. 2014 International tax competitiveness index. Tax Foundatoin. 2014. Access: <https://taxfoundation.org/2014-international-tax-competitiveness-index>. Last accessed: april 2017).

6. Raskovic, M., Grover, R. J. and Jordanovic, O. Serbia Case Study Land Tenure Journal, issue 2, pp. 163—180.

## References:

1. Kolomiets, I. F. and Pelechaty, A. O. (2017), "Theoretical and practical aspects of the formation of united territorial communities in Ukraine", Ekonomika Ukrayiny-Economy of Ukraine, Vol. 4, pp. 46—55, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk\\_2017\\_4\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2017_4_4) (Accessed 10 Jan 2019).

2. Gjika, A. (2015), "Property taxation in Albania", Land Tenure Journal, Vol. 2, pp. 183—202.

3. Kelly, R. (2013), Making the property tax work. International Center for Public Policy, Atlanta, USA.

4. Pelekhatty, A. and Patytska, H. (2017), "Forming of local budgets' revenues from taxes in Ukraine under the conditions of budget and taxes decentralization", Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles, pp. 107—109.

5. Pomerleau, K and Lundeen, A. (2014), "International tax competitiveness index. Tax Foundatoin", available at: <https://taxfoundation.org/2014-international-tax-competitiveness-index>. Last accessed: april 2017. (Accessed 15 Jan 2019).

6. Raikovic, M. Grover, R. and Jordanovic, O. (2015), "Serbia Case Study", Land Tenure Journal, Vol. 2, pp. 163—180.

Стаття надійшла до редакції 14.01.2019 р.



УДК 657.6

*В. С. Белоцерцев,*  
*к. е. н., доцент кафедри статистики, обліку та економічної інформатики,*  
*Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара, м. Дніпро*  
*О. С. Худякова,*  
*Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара, м. Дніпро*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.73

## МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З КОНТРАГЕНТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*V. Belozertsev,*  
*PhD Econ., associate professor of statistics, account and economic informatics,*  
*Dnieper national university of Oles Gonchar., c. Dnepr*  
*E. Khudyakova,*  
*Dnieper national university of Oles Gonchar., c. Dnepr*

### METHODS OF ACCOUNTING AND AUDITING OF SETTLEMENTS WITH COUNTERAGENTS AT THE ENTERPRISE

*У статті розглянуто економічну суть та ідентифікацію дебіторської заборгованості, також розглянуто кредиторську заборгованість, а саме трактування та класифікація для цілей бухгалтерського обліку. Досліджено нормативно-законодавче регулювання обліку та аудиту з контрагентами. З'ясовано економічну сутність зобов'язань як джерел утворення активів та їх класифікації, що є важливим питанням при формуванні інформації про господарську діяльність підприємства. Було виділено ряд основних ознак класифікації поточних зобов'язань, що дає можливість формувати в обліку необхідну інформацію для їх ефективного управління. Встановлено, що обліку підлягають не всі зобов'язання підприємства, які виникають у процесі здійснення господарської діяльності. Оцінка зобов'язань відповідно до Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів передбачає використання однієї з чотирьох видів вартості: історичної, поточної, вартості реалізації та теперішньої. Згідно з національними стандартами, поточні зобов'язання оцінюються за сумою погашення, тобто за вартістю реалізації. Проте не до всіх видів поточних зобов'язань доцільно застосовувати таку вартість. Зокрема, зобов'язання за короткостроковими позиками можна оцінювати за теперішньою вартістю, заборгованість перед бюджетом — за вартістю реалізації, заборгованість за товари, роботи, послуги — за поточною вартістю. Тому доцільно доповнити П(С)БО 11 "Зобов'язання" деталізацією вимог до визнання і оцінки конкретних видів поточних зобов'язань. Зробивши аналіз нормативної бази з питань бухгалтерського обліку та контролю розрахунків з постачальниками та підрядниками можна відзначити, що на сьогодні ці аспекти широко висвітлені. Недоліком цих актів є те, що вони не мають постійний характер, оскільки до них вносяться численні зміни і доповнення, що вимагає від фахівців з бухгалтерського обліку додаткового часу і зусиль для майже щоденного ретельного оперативного аналізу законодавства.*

*The article deals with the economic essence and identification of accounts receivable, as well as the accounts payable, namely interpretation and classification for accounting purposes. The regulatory and legislative regulation of accounting and auditing with contractors is also researched. Clarification of the economic substance of obligations, as sources of formation of assets, and their classification is an important issue when forming information about the business activities of the enterprise. A number of main features of the classification of current liabilities were allocated, which makes it possible to formulate in the account the necessary information for their effective management. It is established that not all obligations of the enterprise, which arise in the course of realization of economic activity, are subject to accounting. The measurement of liabilities in accordance with the Conceptual Framework for the preparation and presentation of financial statements implies the use of one of four types of value: historical, current, realization and present value. Having analyzed the regulatory framework for accounting and control of payments with suppliers and contractors, it can be noted that these aspects are widely covered today. The disadvantage of these acts is that they are not permanent because they are subject to numerous changes and additions that require additional accounting professionals and efforts for almost everyday thorough operational analysis of the legislation.*

*According to national standards, current liabilities are measured at the amount of the repayment, that is, at the cost of the sale. However, it is not expedient to apply such value to all types of current liabilities. In particular,*

*liabilities for short-term loans can be estimated at present value, debts to the budget — at the cost of sale, debts for goods, work, services — at current cost. Therefore it is expedient to supplement P (C) BO 11 "Commitment" with the detailed requirements for the recognition and evaluation of specific types of current liabilities.*

*Ключові слова: контрагенти, дебіторська заборгованість, кредиторська заборгованість, процес поставання, заборгованість, постачальники.*

*Key words: electronic commerce, electronic data exchange, electronic money, electronic wallet, payment system.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Підприємства в сучасних умовах господарювання діють в умовах невизначеності, особливо при здійсненні господарських операцій, що пов'язані з розрахунками з контрагентами. У сучасних умовах господарювання пріоритетне значення для розвитку економічних відносин має своєчасне погашення зобов'язань. Порушення умов погашення зобов'язань знижує платоспроможність суб'єктів господарювання, негативно впливає на ритмічність функціонування підприємств, позначається на фінансових результатах діяльності, призводить до зниження рентабельності. З огляду на це, суттєве значення має використання достовірної, якісної та адекватної інформації щодо заборгованості, яка формується в системі бухгалтерського обліку. Так, запровадження сучасних методів управління дебіторською заборгованістю, такі як факторинг, страхування фінансових ризиків, використання оплати векселями дозволяє оптимізувати заборгованість підприємства.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням обліку розрахунків з контрагентами займалися такі вчені І.О. Бланк, О.С. Бондаренко, Ф.Ф. Бутинець, О.І. Лучков. У ході дослідження було проаналізовано найвідоміші роботи науковців та надано стислу характеристику напрямів вивчення проблемних аспектів та методів їх вирішення.

## МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є системне дослідження, критична оцінка теоретичних положень та діючої практики формування обліку та аудиту розрахунків з контрагентами на підприємстві.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Відвантажуючи виготовлену продукцію (товари, роботи, послуги), підприємства, як правило, не отримують оплату одразу, тобто відбувається кредитування покупця. Протягом періоду від моменту відвантаження продукції до моменту надходження платежу засоби підприємства знаходяться у вигляді дебіторської заборгованості. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги відповідно до ПБО 10 зарахо-

вується на баланс (визнається в обліку) одночасно з визнанням доходу. Таким чином, для визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію необхідно, щоб виконувалися такі критерії визнання доходу (п. 8 ПБО 15): покупцеві передано ризику й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); суму доходу (виручку) можна достовірно визначити; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можна достовірно визначити.

Аналіз підходів до трактування поняття "дебіторська заборгованість" в економічній літературі дозволив виявити певні спільні риси у працях науковців та виокремити найбільш вагомі особливості, на яких вони акцентують увагу.

Тож, слід розглянути погляди вчених — економістів з цього приводу. Узагальнення результатів критичного аналізу наукових праць на предмет визначення дебіторської заборгованості наведено у таблиці 1.

Підсумовуючи різні підходи до економічної сутності "дебіторської заборгованості", необхідно відмітити, що дебіторська заборгованість є досить важливою складовою оборотного капіталу, і від цього показника залежить рівень ліквідності активів та фінансова платоспроможність підприємств.

Важливим питанням, на базі якого має формуватися методологія дослідження ефективності управління дебіторською заборгованістю на підприємствах, є її класифікація за певними ознаками. Поділ дебіторської заборгованості на різні види за відповідними ознаками класифікації спрямований на вирішення найрізноманітніших завдань управління. Від того, наскільки правильно здійснено поділ та класифікацію об'єктів обліку, а також, обрано класифікаційні ознаки, залежить порядок обліку як групи, так і окремого об'єкта. Саме тому поділ повинен бути заснований на економічному критерії і виходити з цільового призначення об'єкта.

Оцінити існуючу класифікацію з точки зору її правильності, практично нереально, оскільки найбільш правильною для кожного управлінця є така класифікація,

Таблиця 1. Трактування поняття "дебіторська заборгованість"

Характерна особливість	Автор, джерело	Визначення терміну «дебіторська заборгованість»
1	2	3
Зобов'язання контрагентів перед підприємством	І. А. Бланк [1]	ДЗ* – це сума заборгованості на користь підприємства, представлена фінансовими зобов'язаннями юридичних і фізичних осіб за розрахунками за товари, роботи, послуги, видані аванси
	О. С. Бондаренко [2]	ДЗ – це сума боргів на користь підприємства від юридичних або фізичних осіб, що виникла в результаті господарських взаємовідносин
	Ф.Ф. Бутинець [3]	ДЗ – це заборгованість інших підприємств чи окремих осіб з платежів цьому підприємству
	А. І. Лучков [4]	ДЗ – це сума боргів, що належать підприємству і свідчать про вилучення коштів з його обороту дебіторами - юридичними або фізичними особами
	Т. М. Мараховська	ДЗ – елемент оборотного капіталу, суму боргів, що належать підприємству від юридичних або фізичних осіб
Зобов'язання контрагентів перед підприємством	С. В. Мочерний [5]	ДЗ – це частина оборотного капіталу підприємства, компанії; сума, яку заборгували підприємству, організації, компанії інші юридичні особи і компанії, а також громадяни, що є їх боржниками за поставку товарів, виконання робіт надання послуг тощо

Примітка: \* ДЗ — Дебіторська заборгованість.

Таблиця 2. Класифікація дебіторської заборгованості

Класифікаційна ознака	Вид дебіторської заборгованості
1. За об'єктами щодо яких виникла заборгованість	1.1. За продукцію, товари, роботи, послуги
	1.2. Інша (нетоварна) заборгованість: орендаря за фінансовою орендою, забезпечена векселями; за надані позики; за розрахунками з бюджетом, за виданими авансами, за розрахунками з підзвітними особами, за нарахованими доходами, із внутрішніх розрахунків, інша
2. За термінами погашення	
2.1. За очікуваним строком погашення	2.1.1. Довгострокова
	2.1.2. Поточна
2.2. За своєчасністю погашення	2.2.1. Термінова
	2.2.2. Прострочена
	2.2.3. Відстрочена
2.3. За впевненістю в погашенні	2.3.1. Нормальна
	2.3.2. Сумнівна
	2.3.3. Безнадійна (затребувана та незатребувана)
3. За територіальним розміщенням контрагентів	3.1. З вітчизняними контрагентами
	3.2. З іноземними контрагентами
4. За забезпеченістю	4.1. Забезпечена
	4.2. Незабезпечена
5. За формою погашення	5.1. Монетарна (грошова)
	5.2. Немонетарна (негрошова)
6. За ступенем дотримання фінансової дисципліни	6.1. Допустима
	6.2. Невиправдана
7. За ступенем значущості дебіторів	7.1. З високим ступенем значущості (складає основну суму виручки)
	7.2. З середнім ступенем значущості (закупівлі невеликі, проте стабільні та приносять значну частину виручки)
	7.3. Незначна (здійснюються разові чи незначні закупівлі)

торів є метод ABC-аналізу, суть якого полягає у розподілі боржників підприємства у певному співвідношенні (наприклад — 75:20:5 або 80:15:5 тощо). Такий розподіл уможливить або зовсім уникнути або зменшити розмір сумнівної та безнадійної заборгованості на підприємстві. Проаналізувавши праці [1—8], представимо класифікацію дебіторської заборгованості у таблиці 2.

Використання цієї класифікації уможливить відслідкувати порушення фінансово-розрахункової дисципліни, виявити їх причини та усунути шляхом прийняття відповідних управлінських рішень.

Заборгованість є об'єктивним явищем в економіці, яке виникає в ході господарських відносин між її суб'єктами. Зважаючи на обмеженість фінансових ресурсів, вона здійснює безпосередній вплив на фінансово-майновий стан підприємства та результати його функціонування.

Поняття заборгованість у переважній більшості містять посилання на зобов'язання: заборгованість — це зобов'язання або навпаки. Тобто є необхідність визначити місце кожного з понять та взаємозв'язки між ними.

Зобов'язання — це дуже широке поняття, й одним з елементів якого є кредиторська заборгованість. У економічній літературі існує широка різноманітність, щодо розкриття сутності цього поняття (табл. 3).

Отже, у економічній літературі є досить різноманітні підходи до визначення терміну "кредиторської заборгованості". Ковальчук І.В. та Шило В.П. вважають, що це короткострокові зобов'язання, але не уточнюють, які саме. Бутинець Ф.Ф. та Горецька Л.Л. вузько розглядають цей термін, говорячи про те, що це форма розрахунку за товари та послуги, і не враховують те,

яка є зручною у використанні та яка вирішує завдання, що стоять перед ним. Система обліку є інформаційною системою, яка має забезпечувати відповідною інформацією різні групи споживачів, кожен із яких має свої цілі. Отже, і класифікація дебіторської заборгованості для досягнення різних цілей не може бути однаковою. Звідси випливає важливий висновок, що ознак класифікації має бути стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів.

Незважаючи на наявність великої кількості варіантів класифікації дебіторської заборгованості окремі класифікаційні ознаки залишились поза увагою науковців. Вважаємо за доцільне розмежовувати дебіторів за ступенем їх значущості. Одним з методів розподілу дебі-

Таблиця 3. Визначення поняття "кредиторська заборгованість" літератури

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Ю.А. Бабаєва	Заборгованість іншим юридичним і фізичним особам, що виникає результатом розриву в часі між наданням товарно-матеріальних цінностей, надходженням товарно-цінностей, наданням послуг, надходженням попереднього грошового авансу й датою їх фактичної оплати
2	І.В. Ковальчук	Короткострокові зобов'язання підприємства перед постачальниками ресурсів, за розрахунками з бюджетом та або перед іншими кредиторами
3	В.П. Шило	Представляє найбільш короткостроковий вид використовуваних підприємством позикових коштів. Формування кредиторської заборгованості обумовлене різними термінами нарахування коштів на рахунки і погашення зобов'язань. Кошти з моменту нарахування вже не є власністю підприємства, але використовуються ним до настання терміну погашення зобов'язань
4	О.С. Іванілов	Використання коштів, які не належать підприємству (заборгованість по акцептованих та інших розрахункових документах, строк сплати яких не настав; заборгованість за несплаченими у строк рахунками; заборгованість за платежами до бюджету; за виданими векселями; за комерційними кредитами, тощо)
5	Н.М. Ткаченко	Тимчасово залучені суб'єктом у власне користування грошові кошти, які підлягають поверненню юридичній або фізичній особі
6	В.Г. Гетьман	Борги організації перед постачальниками за товари й послуги, по випущених векселях, до цієї ж групи відноситься заборгованість своїм працівникам по нарахованій, але не виплаченій заробітній платі, що виникає в зв'язку з тим, що миттєві нарахування не збігаються в часі. Таким же є механізм утворення заборгованості перед органами соціального страхування й забезпечення по внесках єдиного соціального податку, перед бюджетом по податках по податках
7	Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька	Форма розрахунку за товари та послуги, придбані під час регулярно повторюваних операцій підприємства та використовувані для переробки (як сировина) або для подальшого перепродажу

що до кредиторської заборгованості також входять зобов'язання по заробітній платні, перед бюджетом, страхування та ін.

Для того, аби краще розкрити економічну сутність кредиторської заборгованості й систематизувати різні її види розглянемо класифікацію. Однак для управління кредиторською заборгованістю найбільш доцільно виділити такі її види: з постачальниками за отриману сировину і матеріали, товари, продукцію; з підрядниками за отримані роботи, надані послуги; із спірних питань між суб'єктами господарської діяльності, не вирішених арбітражем; із іншими фінансово-кредитними установами; з оплати праці; по відрахуваннях до позабюджетних фондів соціального страхування; по перерахуванню податків до бюджетів різних рівнів; із покупцями по отриманих авансах передплатах; з виплати дивідендів; за іншими розрахунками. Важливим моментом в обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками є класифікація кредиторської заборгованості.

У науковій літературі наводять різні класифікаційні ознаки кредиторської заборгованості (табл. 4).

Така класифікація заборгованості дає можливість управлінням отримати більш чітку та детальну інформацію, завдяки якій зменшується ймовірність виникнення помилок.

Розглянувши усі вищенаведені класифікаційні ознаки, вважаємо, що з метою раціонального, своєчасного контролю та управління поточною кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги доцільно групувати кредиторську заборгованість за її видами, використовуючи терміни погашення та умови погашення. При цьому за терміном погашення заборгованість слід розділити на такі групи:

- до трьох місяців;
- від трьох до шести місяців;
- від шести до дванадцяти місяців;
- більше дванадцяти місяців у межах операційного циклу.

За умовами погашення заборгованість розділяється на такі групи:

- заборгованість, термін погашення якої не настав;
- відстрочена заборгованість;
- прострочена заборгованість.

Найпоширеніший вид поточних зобов'язань — це розрахунки з постачальниками підприємства або кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

Постачальники — це господарські одиниці й окремі особи, що забезпечують фірму і її конкурентів матеріальними ресурсами, необхідними для виробництва конкретних товарів і послуг.

Розрахункові операції спрямовані на забезпечення взаємних розрахунків між учасниками господарських відносин (боржником і кредитором) а також інших розрахунків у фінансовій сфері та виконання зобов'язання.

За П(С)БО 11 "Зобов'язання" в Балансі заборгованість перед постачальниками відображається за сумою погашення, тобто у фінансовій звітності в розділі поточних зобов'язань відображається сума, яка буде фактично сплачена при погашенні такого зобов'язання.

Погашення зобов'язання може здійснюватися шляхом:

- сплати кредиторів грошових коштів;
- відвантаження готової продукції, товарів або надання послуг у рахунок одержаного авансу від покупця або у порядку заліку заборгованості;

Таблиця 4. Класифікація кредиторської заборгованості

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види кредиторської заборгованості
1	Термін погашення	Довгострокова
		Короткострокова або поточна
		Поточна частина догострокової заборгованості
2	Характер виникнення	Заборговаість, що виникла в ході нормального операційного циклу
		Заборговаість, що не виникла в ході нормального операційного циклу
		Заборговаість, пов'язана з порушенням нормального операційного циклу
3	Економічний зміст розрахункових операцій	Товарна заборгованість: за продукцію і товари; за послуги; за роботи
		Не товарна заборгованість: з оплати праці; за господарсько-адміністративними потребами; за податками та зборами; за фінансовими операціями та ін.
4	Контрагенти	Постачальниками та підрядниками за товари, роботи, послуги
		Покупцями по отриманих авансах
		Іншими контрагентами: бюджетом
5	Валюта розрахунків	Національна
		Іноземна
6	Забезпеченість	Незабезпечена
		Забезпечена: вексель, застава, договір, гарантія
7	Дотримання умов договору	Заборгованість, термін оплати якої не наступив
		Відстрочена заборгованість
		Заборгованість із продовженням терміном погашення
		Прострочена заборгованість (за терміном погашення, що минув)
8	Імовірність погашення	Нормальна заборгованість
		Сумнівна заборгованість
		Безнадійна заборгованість

- переведення зобов'язань у корпоративні права, які належать кредитору (елементи капіталу);
- зарахування взаємних вимог;
- бартерних операцій;
- видачі векселя;
- уступки права вимог.

В основному при розрахунках з постачальниками використовуються погашення у формі сплати грошових коштів. Сума, яка підлягає сплаті, визначається сторонами і вказується у договорі. При цьому більшість підприємств намагаються здійснювати ці розрахунки із застосуваннями авансових платежів.

Для здійснення розрахунків суб'єкти господарювання зберігають грошові кошти в установах банків на відповідних рахунках. Безготівкові розрахунки можуть здійснюватися у формі платіжних доручень, платіжних вимог, вимог-доручень, векселів, чеків, банківських платіжних карток та інших дебетових і кредитових платіжних інструментів, що застосовуються у міжнародній банківській практиці.

При безготівкових розрахунках усі платежі провадяться через установи банків шляхом перерахування належних сум з рахунка платника (боржника) на рахунок одержувача (кредитора) або шляхом заліку взаємних зобов'язань і грошових претензій.

Борг також може бути анульовано, коли боржник офіційно на законній підставі або за волевиявленням кредитора звільняється від прийнятих ним на себе зобов'язань. Анулювання боргу не призводить до зменшення ресурсів боржника але збільшує прибуток підприємства і сприяє виникненню додаткових зобов'язань з його оподаткування.

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку представлена низкою законодавчих і нормативних актів, відповідно до яких підприємство здійснює господарсько-фінансову діяльність і забезпечує ведення її бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Ця система розроблялася та доповнювалася багатьма вченими-економістами, та сучасна її структура представлена п'ятьма рівнями, кожний з яких охоплює ряд документів (рис. 1).

Згідно з Планом рахунків для обліку розрахунків з контрагентами призначений рахунок 63 "Розрахунки з контрагентами". На рахунку 63 "Розрахунки з контрагентами" ведеться облік розрахунків з контрагентами за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги.

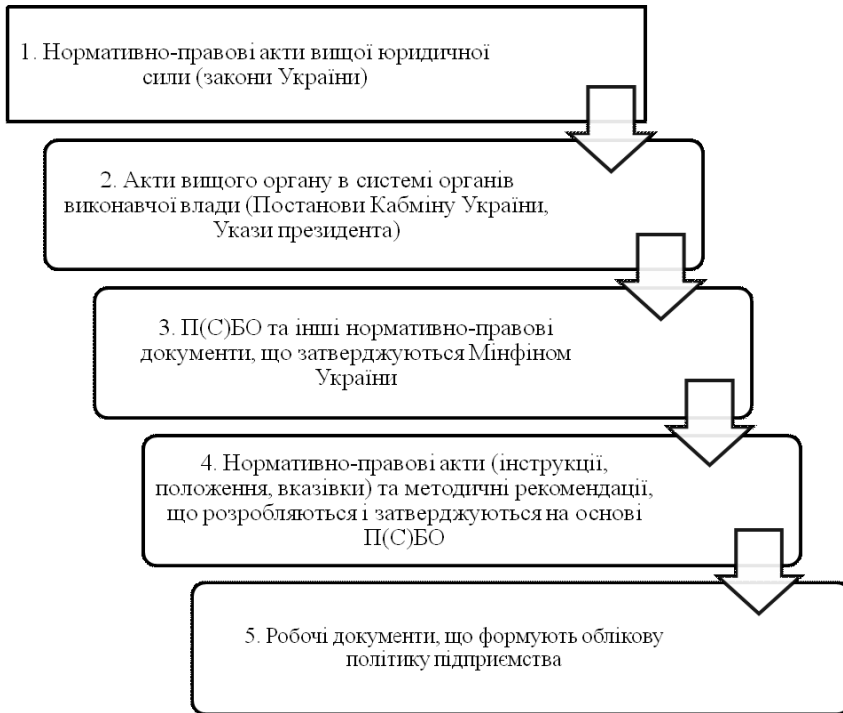


Рис. 1. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку

Джерело: складено на підставі [3].

За кредитом рахунку 63 "Розрахунки з контрагентами" відображається заборгованість за одержані від контрагентів товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом — її погашення, списання тощо.

На субрахунку 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" ведеться облік розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги з вітчизняними контрагентами.

На субрахунку 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" ведеться облік розрахунків з іноземними контрагентами за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним контрагентом в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

Предметом аудиторської діяльності є аудиторські послуги, що згідно із Законом поділяють на аудит та інші послуги, а за міжнародною аудиторською практикою містять послуги з виконання завдань з надання впевненості (аудит історичної фінансової інформації, огляд історичної фінансової інформації, інші завдання з надання впевненості) та супутні послуги.

Таким чином, облік і аудит розрахунків з контрагентами регулюється великою кількістю нормативно-правових, законних і підзаконних актів, знання вимог яких є необхідною умовою правильного ведення обліку та здійснення аудиту. Керівництво підприємства, в свою чергу, також повинно регулювати діяльність свого персоналу шляхом створення сучасних та ефективних важелів управління.

### ВИСНОВКИ

Отже, на основі дослідження можна зробити такі висновки:

1. З'ясування економічної сутності зобов'язань, як джерел утворення активів, та їх класифікації є важливим питанням при формуванні інформації про господарську діяльність підприємства. Уточнення понять "кредиторська заборгованість" та "зобов'язання" підтвердило, що економічна категорія "зобов'язання" значно ширша, ніж поняття "кредиторська заборго-

ваність". Було виділено ряд основних ознак класифікації поточних зобов'язань, що дає можливість формувати в обліку необхідну інформацію для їх ефективного управління. Встановлено, що обліку підлягають не всі зобов'язання підприємства, які виникають у процесі здійснення господарської діяльності.

2. Оцінка зобов'язань відповідно до Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів передбачає використання однієї з чотирьох видів вартості: історичної, поточної, вартості реалізації та теперішньої. Згідно з національними стандартами, поточні зобов'язання оцінюються за сумою погашення, тобто за вартістю реалізації. Проте не до всіх видів поточних зобов'язань доцільно застосовувати таку вартість. Зокрема зобов'язання за короткостроковими позиками можна оцінювати за теперішньою вартістю, заборгованість перед бюджетом — за вартістю реалізації, заборгованість за товари, роботи, послуги — за поточною вартістю. Тому доцільно доповнити П(С)БО 11 "Зобов'язання" деталізацією вимог до визнання і оцінки конкретних видів поточних зобов'язань.

3. Зробивши аналіз нормативної бази з питань бухгалтерського обліку та контролю розрахунків з постачальниками та підрядниками можна відзначити, що на сьогодні ці аспекти широко висвітлені. Недоліком цих актів є те, що вони не мають постійний характер, так як до них вносяться численні зміни і доповнення, що вимагає від фахівців з бухгалтерського обліку додаткового часу і зусиль для майже щоденного ретельного оперативного аналізу законодавства.

### Література:

1. Бланк І.О. Управління фінансами підприємств / КНТЕУ, 2006. — 780 с.
2. Бондаренко О.С. Сучасні підходи до обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці господарювання / О.С. Бондаренко // Інвестиції: практика та досвід. — 2008. — № 18. — С. 36—39.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. — Житомир: ПП "Рута", 2002. — 544 с.
4. Лучков О.І. Визначення оптимального розміру дебіторської заборгованості // Актуальні проблеми економіки. — 2003. — № 1. — С. 22—26.
5. Мочерний С.В., Устинко О.А. Основи економічної теорії. — К.: ВЦ "Академія", 2006. — 504 с.

### References:

1. Blank, I. O. (2006), *Upravlinnia finansamy pidpryemstv* [Enterprise Finance Management], KNTEU, Ukraine.
2. Bondarenko, O. S. (2008), "Modern approaches to accounting for receivables in domestic and foreign business practices", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 18, pp. 36—39.
3. Butynets, F. F. (2002), *Bukhhalters'kyj oblik u zaru-bizhnykh krainakh* [Accounting in foreign countries], Ruta, Zhytomyr, Ukraine.
4. Luchkov, O. I. (2003), "Determination of the optimum amount of accounts receivable", *Aktual'ni problemy ekonomiky*, vol 1, pp. 22—26.
5. Mochernyj, S.V and Ustynko, O.A. (2006), *Osnovy ekonomichnoi teorii*, [Foundations of economic theory], Akademia, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 11.12.2018 р.

*І. М. Тесленок,*

*к. е. н., доцент, Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя*

*О. В. Коротунова,*

*к. е. н., доцент, Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя*

*Ю. В. Косенко,*

*магістрант кафедри менеджменту, Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.78

## АНАЛІЗ ВПЛИВУ ФАКТОРІВ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА НА ФУНКЦІОНУВАННЯ МАШИНОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

*I. Teslenok,*

*PhD, associate professor, Zaporozhye national technical university, Zaporozhye*

*O. Korotunova,*

*PhD, associate professor, Zaporozhye national technical university, Zaporozhye*

*Yu. Kosenko,*

*master student, Zaporozhye national technical university, Zaporozhye*

### ANALYSIS OF THE INFLUENCE OF ENVIRONMENTAL FACTORS ON THE FUNCTIONING OF THE MACHINE-BUILDING ENTERPRISE

---

*Статтю присвячено актуальним питанням дослідження зовнішнього оточення машинобудівного підприємства та визначення його впливу на можливості зростання та розвитку підприємства. Обґрунтовано необхідність та доцільність проведення PEST-аналізу та аналізу п'яти сил конкуренції М. Портера для визначення характеру впливу зовнішнього середовища на діяльність машинобудівних підприємств для виявлення основних тенденції та змін зовнішнього середовища. У роботі поглиблено існуючі науково-методичні положення щодо комплексного діагностування стану впливу зовнішніх факторів на функціонування підприємства. Проведено PEST-аналіз факторів зовнішнього середовища, в результаті якого виявлено основні можливості та загрози підприємства з боку макросередовища, проведено аналіз конкурентного середовища АТ "Мотор Січ" та оцінку його конкурентоспроможності за допомогою моделі п'яти сил конкуренції М. Портера.*

*The article is devoted to the actual issues of the study of the external environment of the machine-building enterprise and its impact on the growth and development potential of the enterprise. The article substantiates the necessity and expediency of PEST analysis and analysis of five forces of competition M. Porter to determine the nature of the influence of the external environment on the activity of machine-building enterprises to identify the main trends and changes in the environment. In this work, existing scientific and methodological provisions concerning the comprehensive diagnosis of the state of influence of external factors on the functioning of the enterprise are deepened. The main opportunities and threats of the enterprise from the macro-environment were revealed, the analysis of the competitive environment of Motor Sich JSC and the assessment of its competitiveness through the model of five forces of competition M. Porter was conducted. During the analysis, four main groups of factors influencing the external environment on Motor Sich JSC were analyzed: political and economic, socio-demographic and technological. Using this method, four named groups of factors are considered. The purpose of the analysis is to identify those factors of the business environment that most influence the organization, as well as predict their dynamics. According to the model of the five forces of competition, Porter, the market share and profit level of the organization are determined by how effective an organization opposes such competitive forces: new competitors, which, letting out similar products, penetrate into the industry; threat of influx of substitute products (substitutes); competitive companies, which have already become entrenched in the sectoral market; influence of sellers (suppliers); influence of customers (clients). The need for these studies is important*

*because they make it possible to determine the influence of the external and competitive environment and react to them as quickly as possible, and even better, predict trends and trends of changes and be ready for them by introducing changes even at the moment of their origin.*

*Ключові слова: зовнішнє середовище, аналіз, PEST-аналіз, конкурентоспроможність, зміни, машинобудівне підприємство.*

*Key words: external environment, analysis, PEST analysis, competitiveness, change, machine building company.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сьогоднішній день зміни у зовнішньому середовищі відбуваються дуже швидко. У сучасній економіці все більше галузей виходять на глобальний рівень, змінюючи й ускладнюючи зовнішнє середовище для підприємства. Крім того, постійна глобалізація впливає не тільки на економічну діяльність підприємств, а й на політичні, соціальні та технологічні сфери їх діяльності. Усі ці процеси дають вагомий тиск на підприємства машинобудівної галузі. Такий вплив загрожує розвитку підприємства, планомірному процесу реалізації його стратегії та її плануванню: керівництво змушене переглядати стратегію підприємства щороку, для того щоб відповідати умовам мінливого зовнішнього середовища.

Підприємства машинобудівної галузі України знаходяться сьогодні у тяжкій тривалій кризі через нестабільність політичної та економічної ситуації, а отже, і не здатні гнучко реагувати на зовнішні зміни й ефективно адаптуватися до них, тому для успішного управління змінами важливим є аналіз факторів зовнішнього середовища, з метою вчасного виявлення трендів змін ще в момент їх зародження та розробки системи адаптації.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню питань аналізу впливу факторів зовнішнього середовища за допомогою різноманітних методів його аналізу присвячено наукові праці та публікації багатьох зарубіжних та вітчизняних авторів, якот: І. Ансофф, К. Адамс, М. Портер, А. П. Градов, О.М. Скібіцький, І.І. Мазур, П. Друкер, А.А. Томпсон, М.А. Комаров, Г.В. Савицька та ін.

Аналізу сучасного стану та розвитку машинобудівного комплексу приділяють значну увагу багато вітчизняних вчених, зокрема: О.В. Ареф'єва, Б.М. Данилишин, Н.А. Любченко, Ю.О. Терлецька, Я.В. Кудря та Т.О. Жуківська та інші.

Разом з тим, що методика дослідження зовнішнього середовища підприємства висвітлена в багатьох працях, невирішеними залишаються питання зв'язку чинників зовнішнього середовища та рушійних сил організаційних змін, особливо в галузі машинобудування, яка дедалі частіше залишається поза увагою наукових досліджень через її занепад. Тим часом, підприємства машинобудівної галузі, що ще залишилися в Україні потребують нових підходів до розробки стратегій змін та реорганізації, зокрема через аналіз чинників зовнішнього середовища.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є проведення всебічного аналізу впливу факторів зовнішнього середовища на функціонування машинобудівного підприємства за допомогою PEST-аналізу та аналізу п'яти сил конкуренції М. Портера.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

За умов нестабільності економіки України та складної політичної ситуації першорядним завданням для будь-якого підприємства є аналіз його зовнішнього середовища, а зокрема оцінка макросередовища. Оскільки стан і напрям розвитку макросередовища певною мірою визначають можливості підприємства щодо локалізації кризових ситуацій, що виникають та виходу з них. Зміни в макросередовищі можуть послабити його

потенціал і привести до багатьох негативних для підприємства наслідків. Тому для моніторингу та оцінки тенденцій на ринках та визначення рівня конкурентоспроможності підприємства слід провести аналіз зовнішнього середовища підприємства.

Аналіз зовнішнього середовища спрямований на ідентифікацію сили, слабкості, можливостей і загроз, які можуть вплинути на процес досягнення підприємством намічених цілей.

Для стратегічного аналізу факторів зовнішнього середовища можна використовувати цілу низку інструментів та методів: методи моделювання (розробка моделей "витрати-випуск", економетричні, стохастичні, кібернетичні), методи прогнозування (екстраполяція, множинна регресія, побудова кривої тренда, метод розробки сценаріїв, метод "Дельфі"), методи оцінки наслідків (аналіз прямого й перехресного впливу, дедуктивний аналіз, аналіз балансу зацікавлених сил), експертні методи (оцінка можливого збільшення й зміни ефективності "стратегічних зон господарювання", метод "5x5", метод "чотирьох питань") [9].

Серед методів, які застосовуються при аналізі зовнішнього середовища, у більшості дослідження виділяють PEST-аналіз (P — Policy — політика, E — Economy — економіка, S — Society — суспільство (соціум), T — Technology — технологія). За допомогою цього методу розглядаються чотири названі групи факторів. Мета аналізу — виявити ті фактори бізнес-середовища, які найбільше впливають на організацію, а також передбачити їх динаміку.

У роботі Тесленок І.М. [9] запропоновано методику комплексного аналізу зовнішнього середовища підприємства, що поєднує у собі декілька методів аналізу: дослідження конкурентного середовища та ринкової концентрації підприємств із застосуванням економіко-математичного методу; моделювання прогнозованої ціни на продукцію підприємства (кореляційний аналіз); експертний метод — для оцінки впливу окремих факторів бізнес-середовища на стратегічну діяльність підприємства. Однак така методика є більш складною та вимагає вагомих часових та людських ресурсів, спеціального інформаційного забезпечення.

На думку М. Портера [6, с. 37], незважаючи на те, що релевантне оточення надзвичайно широке й охоплює і економічні, і соціальні сили, ключовими елементами зовнішнього середовища фірми є галузь або галузі, в яких вона конкурує. Згідно з галузевою моделлю М. Портера [6], існує п'ять конкурентних сил: загроза входження на ринок нових учасників, загроза появи субститутів, ринкова влада покупців, ринкова влада поставальників і суперництво між діючими конкурентами.

Таким чином, для машинобудівного підприємства вибір методик PEST-аналізу та аналізу п'яти сил конкуренції М. Портера для аналізу зовнішнього середовища зумовлений такими факторами, як зручність у використанні, систематичність та комплексність у процесі дослідження та відносно низький рівень залучення ресурсів.

Дослідження та аналіз впливу факторів зовнішнього середовища на функціонування машинобудівного підприємства проведено на прикладі АТ "Мотор Січ". Перш за все, слід зауважити, що це підприємство є одним з найстаріших підприємств галузі та зараз за класифікацією життєвого циклу організацій І. Адзізеса [1] знаходиться на стадії "Аристократизм", тобто є старим,

**Таблиця 1. Оцінка впливу макросередовища на функціонування АТ "Мотор Січ"**

№	Фактори макросередовища	Важливість для галузі (1, 2, 3)	Ступінь впливу (0, 1, 2, 3)	Характер впливу (+ / -)	Оцінки впливу
1	2	3	4	5	6
	<b>I. Політико-правові фактори:</b>				
1	Політична нестабільність	2	2	-	-4
2	Політична ситуація в Україні	3	3	-	-9
3	Співпраця з ЄС	3	2	-	-6
4	Гальмування політичними силами економічних реформ	2	1	-	-2
	Разом за політико-правовими факторами				-21
	<b>II. Економічні фактори:</b>				
5	Динаміка ВВП	2	1	-	-2
6	Рівень інфляції	2	2	-	-4
7	Коливання курсу національної валюти	2	2	-	-4
8	Стан джерел сировини і енергоресурсів	3	3	-	-9
	Разом за економічними факторами				-19
	<b>III. Соціально-демографічні фактори:</b>				
9	Зниження чисельності населення	1	1	-	-1
10	Міграційні тенденції	2	2	-	-4
11	Зниження народжуваності	1	1	-	-1
12	Підвищення рівня безробіття	2	2	+	+4
13	Зростання рівня соціальних потреб населення	2	2	-	-4
	Разом за соціально-демографічними факторами				-6
	<b>IV. Технологічні фактори:</b>				
14	Рівень новизни і сучасності обладнання в галузі машинобудування	3	3	-	-9
15	Розвиток галузей шостого технологічного укладу	2	3	-	-6
16	Контроль з боку держави за якістю і безпекою продукції	2	2	+	+4
	Разом за технологічними факторами				-11
	Разом за факторами макросередовища				-59

підприємством, з неефективною організаційною структурою, міцною та сильною корпоративною культурою, традиціями, легендами тощо. І зараз, для виживання, розвитку та зростання воно потребує переорієнтації та змін. Але перш ніж розробляти напрями змін підприємства, необхідно проаналізувати його зовнішнє середовище як критичний чинник життєздатності.

Першим етапом PEST-аналізу є виділення факторів макросередовища підприємства у кожній з чотирьох груп аналізу. Визначимо основні з них:

а) політичні фактори: нестабільність політичної ситуації в Україні; постійні зміни в законодавстві України; співпраця з ЄС; гальмування політичними силами економічних реформ;

б) економічними факторами, які будуть оцінюватися, є: динаміка ВВП; коливання курсу національної валюти; рівень інфляції; стан джерел сировини і енергоресурсів;

в) соціально-демографічні фактори: зниження чисельності працездатного населення; міграційні тенденції; зниження народжуваності; підвищення рівня безробіття; зростання рівня соціальних потреб населення;

г) технологічні фактори: рівень новизни і сучасності обладнання; розвиток галузей шостого технологічного укладу; удосконалення якості існуючих продуктів.

**Політичні фактори:**

— політична нестабільність: негативний вплив через постійні зміни в правовому та податковому регулюванні в країні призводять до нестабільності прибутку від експорту та імпорту продукції;

— політична ситуація в Україні: військовий конфлікт на території Донецької та Луганської областей зумовлюють негативний вплив, через перебої з поставками певних категорій товарів, необхідність пошуку нових постачальників або товарів-замінників;

— співпраця з ЄС: негативний вплив через складність для підприємства виходу на європейські ринки через жорсткі умови сертифікації та вимоги до якості товарів;

— гальмування політичними силами економічних реформ: негативний вплив через відсутність змін та нових можливостей для розвитку підприємства та виходу на нові ринки; відсутність економічного зростання.

**Економічні фактори:**

— динаміка ВВП: негативний вплив через зниження частки експорту у загальному обсягу продаж, спостерігається нестабільність продаж та рівня прибутку;

— коливання курсу національної валюти: негативний вплив через фінансові втрати за рахунок зміни курсу та втрата потенційних клієнтів через зміни цін;

— рівень інфляції: негативний вплив через зростання цін і необхідності переходу на дешевшу та нижчу за якістю продукцію;

— стан джерел сировини і енергоресурсів: негативний вплив через високі ціни на енергетичні та паливні ресурси в країні, що є причиною зростання комунальних витрат для підприємства.

**Соціальні фактори:**

— зниження чисельності населення: негативний вплив через зменшення кількості потенційних покупців товарів народного споживання та можливе збільшення державою податкового тиску на заробітну плату праців-

ників підприємства;

— міграційні тенденції: негативний вплив через відплив кваліфікованих кадрів технічних професій за кордон: інженери, майстри, шліфувальники, автоматчики, газорізчики, токарі тощо;

— зниження народжуваності: негативний вплив через зменшення кількості потенційних покупців, дефіцит робітників та спеціалістів, тиск держави на формування заробітної плати;

— підвищення рівня безробіття: негативний вплив через здешевлення робочої сили на підприємстві, вивільнення працівників. Сприяє формуванню раціональної кадрової структури.

**Технологічні фактори:**

— рівень новизни і сучасності обладнання в галузі машинобудування: негативний вплив через високі витрати на ремонт техніки, недостатньо висока швидкість виробництва товарів;

— розвиток галузей шостого технологічного укладу: негативний вплив через неготовність підприємства до переходу на шостий технологічний уклад, це вимагає значних капіталовкладень та занадто динамічних змін;

— контроль з боку держави за якістю і безпекою продукції: позитивний вплив через стимулювання покращення технологій виробництва, підвищення якості товарів та послуг внаслідок введення норм сертифікації.

Отже, як ми можемо бачити зі всіх складових макрооточення підприємства позитивним чинником для нього є контроль за якістю машинобудівної продукції з боку держави, що робить її привабливою для іноземних споживачів та підвищує рівень конкурентоспроможності.

Далі проведемо оцінку макросередовища підприємства за допомогою методу складання профілю макрооточення, щоб визначити відносну значущість для



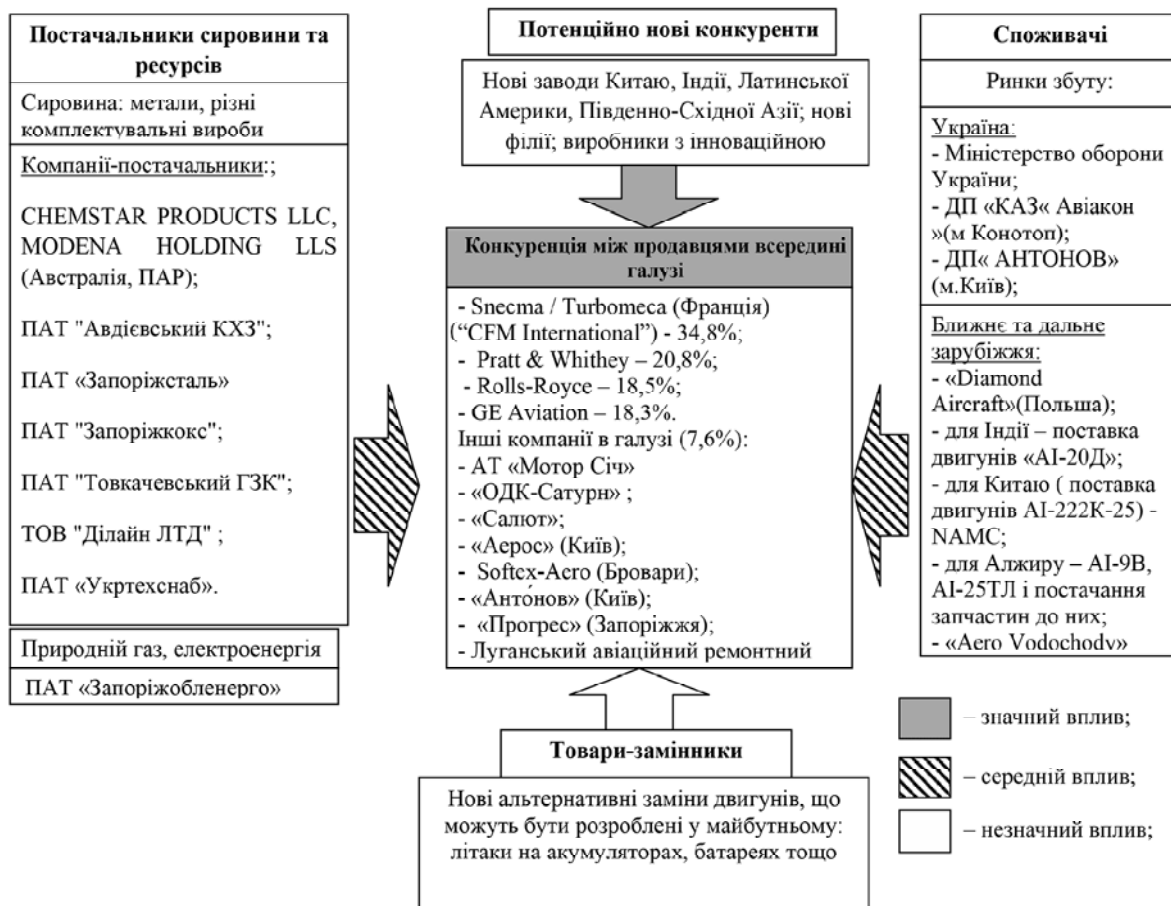


Рис. 1. Модель п'яти сил конкуренції М. Портера на АТ "Мотор Січ"

організації окремих чинників зовнішнього середовища.

У матрицю профілю винесемо фактори макросередовища, кожному з яких експертним шляхом, за допомогою робітників АТ "Мотор Січ" було надано такі оцінки:

- важливість для галузі за шкалою: 3 — велика, 2 — помірна, 1 — слабка;
- вплив на організацію за шкалою: 3 — сильний, 2 — помірний, 1 — слабкий, 0 — відсутність впливу;
- спрямованість впливу за шкалою: "+" ; "-" — позитивна або негативна спрямованість.

Далі всі три експертні оцінки перемножуються і виходить загальна інтегральна оцінка, що показує міру важливості конкретного чинника для організації. Оцінку було проведено за допомогою опитування експертів підприємства: асистента відділу маркетингу, бухгалтера та менеджера із закупівель та збуту.

Результати оцінювання факторів макросередовища занесемо у таблиці 1.

Сукупний вплив факторів макрооточення на функціонування АТ "Мотор Січ" оцінюють за коефіцієнтом впливу факторів макросередовища. Коефіцієнтом впливу факторів макросередовища розраховується за формулою (1):

$$C_{\text{MAC}} = \frac{\pm A_1 B_1 \pm A_2 B_2 \pm \dots \pm A_n B_n}{[\max A_i B_i] \cdot n} = \frac{\sum_{i=1}^n (\pm A_i B_i)}{[\max A_i B_i] \cdot n} \quad (1),$$

де  $C_{\text{MAC}}$  — коефіцієнт впливу факторів макросередовища на функціонування підприємства;

$A$  — експертна оцінки важливості фактора для галузі;

$B$  — експертна оцінки впливу фактора;

$n$  — кількість факторів впливу [7, с. 154].

Рівень факторів макросередовища оцінюють за шкалою значень коефіцієнта. Якщо значення коефіцієнта впливу факторів макросередовища додатне: від 0 до 0,35 — нейтральний вплив, від 0,35 — до 0,50 сприятливий вплив, від 0,50 до 1,00 — позитивний вплив. Якщо значення коефіцієнта впливу факторів макросередовища від'ємне: від 0 до 0,35 — негативний вплив, від 0,35 — до 0,50 загрозовий вплив, від 0,50 до 1,00 — знищувачий вплив [7].

Розрахуємо коефіцієнт впливу факторів макросередовища на функціонування АТ "Мотор Січ":

$$C_{\text{MAC}} = \frac{-59}{9.16} = -0,41.$$

У цілому, за результатами проведеної оцінки, можна зробити висновок, що макросередовище має негативний, майже загрозовий вплив на функціонування підприємства.

Аналіз конкурентного середовища організації передбачає дослідження чинників, які впливають на силу конкурентної боротьби.

Проаналізуємо конкурентне середовище АТ "Мотор Січ", що працює в галузі виробництва авіаційної продукції та двигунів, за допомогою моделі п'яти сил конкуренції Майкла Портера [6] (рис. 1).

Згідно з моделлю п'яти сил конкуренції М. Портера, частка ринку й рівень прибутку організації визначаються тим, наскільки ефективно організація протидіє таким конкурентним силам (рис. 1): новим конкурентам, які, випускаючи подібні товари, проникають у галузь; загрози напливу товарів-замінників (субститутів); компаніям-конкурентам, що вже закріпилися на галузевому ринку; впливу продавців (постачальників); впливу покупців (клієнтів) [6, с. 38].

Як можна побачити з рисунку 1, найбільший конкурентний вплив у галузі будовання авіадвигунів здійснює сила наявної конкуренції: чотири найбільші компанії контролюють 92,4% ринку авіадвигунів (Snecma /

Turbomeca — 34,8%; Pratt & Whitley — 20,8%; Rolls-Royce — 18,5%; GE Aviation — 18,3%), тобто можна говорити про наявність на ринку чітко визначеного ядра лідерів та жорсткої олігополії. АТ "Мотор Січ" у порівнянні з лідерами ринку має дуже малу частку ринку та є неконкурентоздатним, тому повинно розробляти сфокусовані стратегії росту, орієнтовані на нішеві ринки, які є нецікавими крупним виробникам. Або кардинально змінювати свою стратегію та лінію поведінки.

Значний конкурентний вплив також здійснюють потенційні нові конкуренти, які зараз активно розвиваються в КНР та інших країнах Азійсько-Тихоокеанського регіону.

Помірний конкурентний вплив здійснюють поставальники та споживачі, які також є складовими зовнішнього середовища, але не вивчаються в рамках PEST-аналізу, дія цих чинників потребує додаткових досліджень.

За результатами аналізу п'ять сил конкуренції на ринку авіабудування для забезпечення конкурентоспроможності ПАТ "Мотор Січ" на найближчі роки рекомендовано:

За результатами аналізу п'ять сил конкуренції на ринку авіабудування для забезпечення конкурентоспроможності АТ "МОТОР СІЧ" на найближчі роки рекомендовано:

а) залучення іноземних інвесторів для участі в технічному переозброєнні обладнання в основних цехах з метою підвищення конкурентоздатності продукції;

б) подальше розширення сертифікації продукції на відповідність її вимогам стандартів закордонних країн;

в) освоєння нових схем зовнішньоекономічної діяльності, освоєння ринків збуту продукції в країнах Азії, Близького Сходу, США та країнах Євросоюзу;

г) проведення інноваційної політики, яка визначає можливість підприємства конкурувати не тільки в внутрішньому, але й на зовнішніх ринках наявності кваліфікованих трудових ресурсів що відповідають вимогам міжнародного ринку праці;

д) впровадження гнучкої системи управління якістю на підприємстві.

Стійке підвищення конкурентоспроможності підприємства може бути забезпечене тільки за умови довгострокового, безперервного і поступального вдосконалення всіх детермінант конкурентоспроможності.

## ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОБІТ У ЦЬОМУ НАПРЯМІ

Таким чином, проаналізовано чинники зовнішнього середовища, що впливають на можливість розвитку та запровадження змін машинобудівного підприємства, що знаходиться на останній стадії організаційного розвитку та потребує реорганізації. Показано, що зовнішнє середовище АТ "Мотор Січ" — найбільшого виробника авіадвигунів та вертолітної техніки України є ворожим та не сприяє ефективному розвитку підприємства. Так само конкурентна ситуація в галузі будівництва авіадвигунів є складною, через наявне домінуюче ядро ринку, що складається з чотирьох компаній, які контролюють понад 90% ринку.

Подальшого дослідження потребують питання розробки стратегії змін машинобудівного підприємства на основі чинників PEST-аналізу та їх зв'язку з рушіями силами здійснення стратегії змін. Важливість вирішення цих питань полягає у необхідності постійного моніторингу впливу факторів зовнішнього середовища підприємства для того, щоб передбачувати характер та ступінь їх впливу, вловлювати тренди та тенденції, що на них впливають та своєчасно (а можливо, й передчасно) реагувати на вплив шляхом впровадження необхідних стратегічних змін.

## Література:

1. Адизес И. Управление жизненным циклом корпорации / Ицхак Адизес: пер. з англ. под науч. ред. А.Г. Сеферяна. — СПб.: Питер, 2007. — 384 с.

2. Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф. — М.: Экономика, 1989. — 519 с.

3. Василенко В.А. Стратегічне управління: навч. посіб. / В.А. Василенко, Т.І. Ткаченко. — К.: ЦУЛ, 2003. — 396 с.

4. Градов А.П. Экономическая стратегия фирмы / А.П. Градов. — СПб.: Питер, 1999. — 959 с.

5. Друкер П. Рынок: как выйти в лидеры. Практика и принципы / П. Друкер. — М.: Бук Чембэр Интернешнэл, 1992. — 352 с.

6. Портер М. Е. Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов / Майкл Е. Портер; пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. — 454 с.

7. Пуліна Т.В. Обґрунтування вибору стратегій розвитку металургійного підприємства / Т.В. Пуліна, О.В. Коротуннова, Г.С. Клімуш // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія "Економічні науки". — Випуск 9. Частина 1. — 2014. — С. 152—159.

8. Річний звіт АТ "Мотор Січ" за 2017 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.motorsich.com/files/998-2017%20rik.pdf>

9. Тесленок І. М. Стратегічний аналіз зовнішнього середовища в системі управління промисловим підприємством / І.М. Тесленок, Л.О. Кримська. — Запоріжжя: ЗНТУ, 2012. — 110 с.

10. Томпсон А.А. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: учеб. для вузов / А.А. Томпсон, А.Дж. Стрикленд. — М.: ЮНИТИ, 1998. — 577 с.

## References:

1. Adizes, I. (2007), *Upravlenie zhiznennym ciklom korporacii* [Managing the Life Cycle of the Corporation], Piter, St. Petersburg, Russia.

2. Ansoff, I. (1989), *Strategicheskoe upravlenie* [Strategic management], Jekonomika, Moscow, Russia.

3. Vasylenko, V.A. and Tkachenko T.I. (2003), *Stratehichne upravlinnia* [Strategic management], TsUL, Kyiv, Ukraine.

4. Gradov, A.P. (1999), *Jekonomicheskaja strategija firmy* [Economic strategy of the firm], Piter, St. Petersburg, Russia.

5. Druker, P. (1992), *Rynok: kak vyjti v lidery. Praktika i principy* [Market: how to get into the leaders. Practice and principles], Book Chamber International, Moscow, Russia.

6. Porter, M. E. (2005), *Konkurentnaja strategija: Metodika analiza otraslej i konkurentov* [Competitive Strategy: A Methodology for Analysis of Industries and Competitors], Al'pina Biznes Buks, Moscow, Russia.

7. Pulina, T.V., Korotunova, O.V and Klimush, G.S. (2014), "Justification of the choice of strategies for the development of the metallurgical enterprise", *Naukovyj visnyk Kherson's'koho derzhavnoho universytetu. Seriya "Ekonomichni nauky"*, vol. 9, pp. 152—159.

8. The official site of "Motor Sich" (2018), "Annual report of Motor Sich JSC for 2017", available at: <http://www.motorsich.com/files/998-2017%20rik.pdf> (Accessed 10 Dec 2018).

9. Teslenok, I. M. and Kryms'ka, L. O. (2012), *Stratehichnyj analiz zovnishn'oho seredovyscha v systemi upravlinnia promyslovym pidpryemstvom* [Strategic analysis of the external environment in the management system of an industrial enterprise], ZNTU, Zaporizhzhia, Ukraine.

10. Tompson, A.A. and Strickland, A.Dzh. (1998), *Strategicheskij menedzhment. Iskusstvo razrabotki i realizacii strategii: ucheb. dlja vuzov* [Strategic management. The art of developing and implementing a strategy: textbook for high schools], JuNITI, Moscow, Russia.

*Стаття надійшла до редакції 12.12.2018 р.*

УДК 338.48-2-053.5

*Л. О. Івченко,**к. фіз.-мат. н., доцент, доцент кафедри туристичного та готельного бізнесу, Національний університет харчових технологій**С. В. Кужиль,**засновник ТОВ "Перше Дитяче Турбюро"**М. В. Петренко,**магістрант кафедри туристичного та готельного бізнесу, Національний університет харчових технологій*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.83

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ДИТЯЧОГО ТУРИЗМУ В УКРАЇНІ

*L. Ivchenko,**Candidate of physical and mathematical sciences, associate professor of department of tourism and hotel business, National University of Food Technologies**S. Kuzhyl,**Founder of PLC "The First Children's Tourist Bureau"**M. Petrenko,**Master's degree of department of tourism and hotel business, National University of Food Technologies*

### FEATURES OF CHILDREN'S TOURISM ORGANIZATION IN UKRAINE

*Становлення нових форм організації дитячого туризму в Україні характеризується збільшенням комерційної складової, відкриттям приватних закладів відпочинку, організацією нових сучасних програм для дітей. Узв'язку з цим відбуваються зміни і в системі взаємовідносин між спеціалізованими підприємствами, що створюють пакети послуг і споживачами.*

*Динаміка кількості закладів розміщення дітей надає можливість робити певні висновки про тенденції, але не відображає в повній мірі суттєві якісні зміни, які відбуваються в цій складовій дитячого відпочинку. Поряд з закладами, що мають давню історію і досвід надання послуг з відпочинку дітей, відкриваються приватні табори, наметові містечка, які яскраво рекламуються в мережі Internet. При цьому навіть досить висока ціна путівки не може гарантувати високу якість надання послуги. Змінюється географія дитячого туризму, відбувається перерозподіл туристичних потоків, узв'язку з чим виникають проблеми організації безпечного трансферу. Перед споживачами послуг дитячого туризму та відпочинку виникає проблема вибору в умовах певної невизначеності.*

*У статті розглядаються проблеми організації сучасного ринку дитячого внутрішнього туризму України. Аналіз динаміки і міграції дитячих туристичних потоків, а також кількісних показників, що стосуються дитячих оздоровчих закладів, дозволив зробити певні висновки щодо тенденцій розвитку цього напрямку туризму. В результаті проведеного дослідження обґрунтовано доцільність і важливість послуг туристичних агентств з організації дитячого оздоровлення та відпочинку. Надання адекватної інформації батькам щодо обраного дитячого закладу або програми, перевірка наявності необхідного пакету документів і дозволів, організація трансферу — це головні функції, що можуть взяти на себе туристичні агенції, які спеціалізуються на дитячому туризмі. Підкреслюється значущість існування ланцюжка "виробник — кваліфікований туристичний агент — споживач" у формуванні всього комплексу якісного і безпечного туристичного продукту. Визначено особливості роботи туристичних підприємств із дитячими оздоровчими закладами та можливі шляхи співпраці туристичних агенцій зі споживачами.*

*The emergence of new forms of organization of children's tourism in Ukraine is characterized by an increase in the commercial component, the opening of private recreational facilities, and the organization of new modern programs for children. In this regard, there are changes in the system of relations between specialized enterprises, creating packages of services and consumers.*

*The dynamics of the number of children's accommodation facilities makes it possible to draw certain conclusions about trends but does not fully reflect the qualitative changes that are taking place in this part of the children's holiday. Along with enterprises that have a long history and experience in children's tourism, private camps and tent camps open up, which are brightly advertised on the Internet. At the same time, even a very large price can not be a guarantee of high quality service. The geography of children's tourism is changing,*

*there is a redistribution of tourist flows, in connection with which there are problems of organization of safe transfer. Consumers have a problem of choice of services for children's tourism and recreation in conditions of certain uncertainty.*

*The article deals with the problems of organization of the modern market of children's domestic tourism of Ukraine. An analysis of the dynamics and migration of children's tourist flows, as well as quantitative indicators relating to children's health facilities, made it possible to draw some conclusions about trends in the development of this area of tourism. As a result of the research, the feasibility and importance of the services of travel agencies for the organization of children's health and recreation. Providing adequate information to parents about the chosen child's institution or program, checking for the necessary package of documents and permits, organizing the transfer are the main functions that can be taken by travel agencies that specialize in children's tourism. It emphasizes the importance of the existence of the chain "producer — qualified travel agent — consumer" in the formation of the whole complex of high-quality and safe tourist product. The features of the work of tourism enterprises with children's health institutions and possible ways of cooperation of tourist agencies with consumers are determined.*

*Ключові слова: туризм, дитячий туризм, відпочинок, туристичні потоки, заклади оздоровлення та відпочинку, туристичні агенції.*

*Key words: tourism, children's tourism, rest, health tourism, travel agencies, health and recreation facilities.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Ринок дитячого туризму в Україні нині знаходиться в стадії реформування та диверсифікації. Пропозиції туристичних послуг дітям надходять від підприємств різних форм власності, розробляються різноманітні програми оздоровчого, розважального та освітнього змісту, формується цінова політика підприємств, змінюється географія внутрішнього дитячого туризму. Туристичних підприємств, які спеціалізуються саме на дитячому туризмі, теж небагато, тому рівень конкуренції в цьому сегменті відносно невисокий. При цьому зустрічається небагато досліджень з детальним аналізом стану та перспектив розвитку дитячого туризму в країні, проблем, з якими стикаються всі учасники ринку, специфіки, пов'язаної з суттєвими сезонними коливаннями в цьому сегменті, та особливою відповідальністю суб'єктів туристичної діяльності. Особливої уваги заслуговує система взаємодії всіх учасників ланцюжка "виробник дитячого туристичного продукту — реалізатор — споживач", тому в статті обговорюється питання важливості та необхідності послуг туристичних агентів в організації дитячого відпочинку.

## МЕТА І ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідження сучасного стану ринку дитячого туризму в Україні, визначення головних тенденцій цього напрямку туризму, виявлення проблем в організації дитячого відпочинку, дослідження ролі туристичних підприємств у формуванні та реалізації туристичного продукту.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням дитячого туризму в Україні приділяли увагу багато науковців, зокрема, Бейдик О.О., Долгова К.С., Малиновська О.Ю., Нікітенко С. І., Калініченко А.Г., Плешивцова М.В., Чертовська Д.В., Коцін Н.Н. та ін. Так, автори зазначають, що розвиток дитячого туризму є важливим елементом розвитку економіки держави. Питання оздоровлення та відпочинку дітей визначає рівень життя населення та розвиток держави в цілому [7, с. 2]. Важливий внесок у дослідженні цього напрямку туризму належить працям Колотухи О.В. На його думку, дитячий туризм — це рекреаційна діяльність дітей, спрямована на задоволення різних потреб осо-

бистості, зокрема, оздоровчих, спортивних і пізнавальних, поза місцем постійного проживання та навчання [9, с. 6]. На сьогодні заклади оздоровлення та відпочинку пропонують різноманітні програми для дітей, спрямовані на розвиток особистості, розширення кругозору та отримання нових навичок і вмінь [10, с. 4]. Разом з цим, є низка проблем, що уповільнюють розвиток цього напрямку туризму, зокрема, відсутність чіткої збутової стратегії закладів оздоровлення та відпочинку. Тому дослідження проблеми співпраці спеціалізованих туристичних агенцій, дитячих закладів відпочинку та користувачів, якому присвячене це дослідження, представляється актуальним.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Дитячий туризм є однією з найбільш стабільних ділянок ринку будь-якої країни. Однак організація дитячого відпочинку має свою специфіку, вимагає особливої уваги і ретельної підготовки. Тому організацією дитячого туризму повинні займатися висококваліфіковані фахівці, що мають достатній досвід роботи з дітьми і спеціальну освіту [14, с. 2].

У зв'язку зі зростаючою (вірніше, тією, що відроджується) популярністю дитячих таборів зростає і кількість підприємств, що пропонують відповідні послуги. Перед споживачами стоїть досить непросте завдання вибору установи, яка може гарантувати безпечний відпочинок дитини з освітньою та розважальною складовими. У статті не передбачається обговорення питань доступності дитячого відпочинку з точки зору цін на путівки. Варто тільки відзначити, що за однакових цін на відпочинок в країні і за кордоном, "внутрішнє" оздоровлення дитини має незаперечні переваги: відсутність різких змін кліматичних умов, наявність постійного телефонного зв'язку і можливості відвідати свою дитину в будь-який час, відсутність мовного бар'єру з персоналом табору.

Поряд зі зростанням цін на путівки в оздоровчі центри і табори, трапляються ситуації, коли якість обслуговування і проживання дітей не відповідають заявленим вимогам. Діти, по-перше, не настільки прискіпливі до рівня комфорту, а по-друге, часто не знають про наповнення пакета послуг, який пропонували батькам під час купівлі путівки. Окрім того,

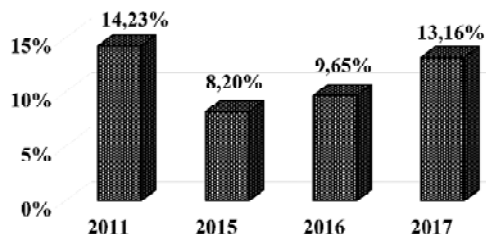


Рис. 1. Дітей серед туристів, обслугованих суб'єктами туристичної діяльності

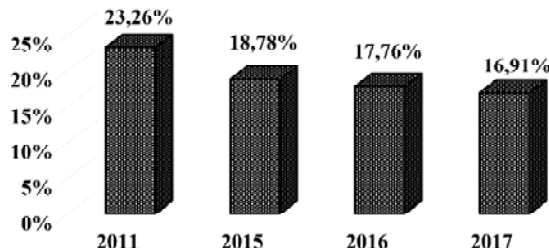


Рис. 2. Діти ("внутрішні" туристи) серед усіх, обслугованих фізичними особами

поряд із сформульованою потребою у кваліфікованій допомозі під час вибору табору, існує проблема організації безпечного супроводу дитини до місця відпочинку.

Протягом останніх декількох років в Україні спостерігається не тільки бурхливе зростання показників виїзного туризму, а й істотне збільшення кількості внутрішніх туристів [4]. При цьому, крім морського

узбережжя влітку, все більшої популярності набуває відпочинок у Карпатах. Але більшість "внутрішніх" туристів (приблизно 90 %) вважають за краще самостійно організувати відпочинок у своїй країні. У 2017 році внутрішні туристи становили приблизно 17 % у загальній кількості туристів, обслугованих суб'єктами туристичної діяльності [4, Туристична діяльність в Україні в 2017 р.].

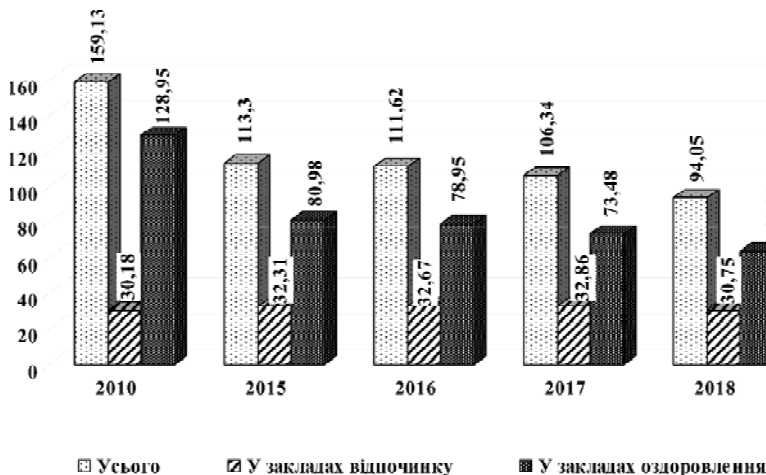


Рис. 3. Кількість місць у дитячих закладах оздоровлення та відпочинку, які працювали влітку в 2010–2018 рр., тис. од.

Аналіз динаміки кількості туристів, що обслуговувалися суб'єктами туристичної діяльності протягом 2011–2017 рр., показав, що приблизно 13–14 % із них є діти і молодь до 17 років. При чому, протягом досліджуваного періоду відбувалося падіння цього показника до 8 % в 2015 р. і відновлення в 2017 р. (рис. 1).

Подальше дослідження співвідношень загальних і внутрішніх туристичних потоків, а також їх диференціювання на тих, що обслуговувалися юридичними або фізичними особами, дозволило виділити певні акценти.

Протягом досліджуваного періоду значно скоротився (від 15 до 7 %) відсоток "внутрішніх" туристів — дітей, що користуються послугами юридичних осіб (туроператорів і турагентів) — суб'єктів туристичної діяльності. Водночас скорочення відсотку дітей серед "внутрішніх" туристів, що обслуговувалися фізичними особами, виявилось незначним (рис. 2).

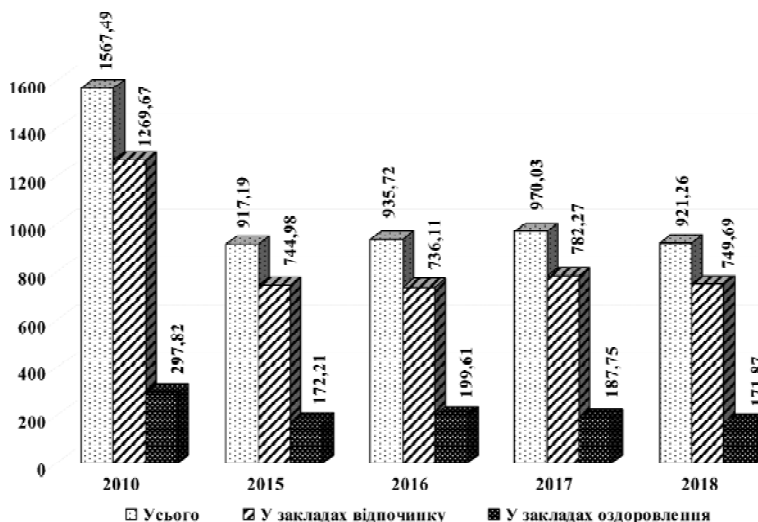


Рис. 4. Кількість дітей, які перебували у дитячих закладах оздоровлення та відпочинку влітку (2010–2018 рр.), тис. осіб

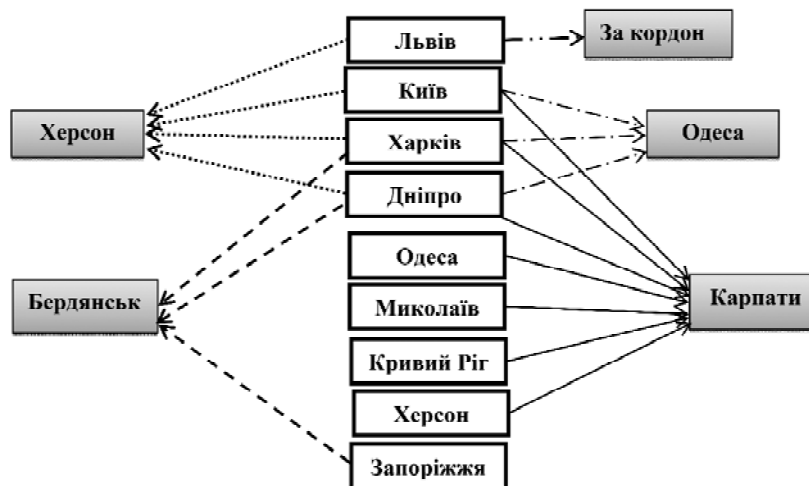


Рис. 5. Найбільш популярні шляхи міграції дітей на відпочинок

Статистичні дані показують, що досить великий відсоток продажів у фізичних осіб, які надають туристичні послуги внутрішнього туризму, становлять продажі дитячих путівок [4]. Мова йде про фізичних осіб — туристичних агентів, що відносяться до першої або другої групи платників єдиного податку. Однією з причин такої стабільності може бути те, що все більше туристичних агенцій, які представляють інтереси туроператорів (дитячих таборів або організаторів програм), збільшують і розширюють асортимент своїх послуг через реалізацію відповідних путівок, а також надання супутніх послуг: організацію залізничного та автобусного трансферу, страхування тощо.

Кількість дитячих закладів після різкого скорочення в 2010—2015 рр. останні 4 роки залишається стабільною, а таких, що працювали влітку 2018 р., становило 9328 одиниць. Звертає на себе увагу співвідношення між кількістю закладів оздоровлення і закладів відпочинку з великою перевагою других, яке становить 1:30. Але аналіз показника кількості місць у дитячих закладах виявив зворотну закономірність, а саме, кількість місць у закладах оздоровлення станом на літо 2018 р. майже вдвічі більша за тих, що нараховуються в закладах відпочинку (рис. 3). В цьому випадку не враховуються заклади відпочинку з денним перебуванням і наметові містечка.

До закладів оздоровлення, в основному, відносяться старі будівлі, засновані ще в радянський період, які потребують модернізації відповідно до сучасних норм. Наведена статистика вказує на поступове скорочення відпочиваючих у закладах оздоровлення, що відбувається через зменшення державного фінансування і, як наслідок, припинення діяльності цих закладів або скорочення місць. Водночас збільшується попит на заклади відпочинку, які у комплексі з дозвіллям можуть надавати окремі послуги оздоровлення, але вищої якості за рахунок комерційної складової [14, с. 4]. З цим пов'язані й результати аналізу показника кількості дітей, які перебували у дитячих закладах оздоровлення та відпочинку влітку (рис. 4).

Знову прослідковується зворотна залежність між кількістю місць у закладах оздоровлення і закладах відпочинку та кількістю дітей, що відвідали ці заклади. А саме, незважаючи на набагато меншу кількість місць, в закладах відпочинку влітку 2018 р. дітей перебувало майже в 4,5 рази більше, ніж у закладах оздоровлення. Дані, представлені на рисунку 4, враховують всіх дітей, що відпочивали влітку, а саме, і тих, кого було розміщено в наметових містечках, і тих, хто відпочивав у режимі денного перебування.

Вагомим аргументом на користь користування послугами спеціальних туристичних агенцій служить той

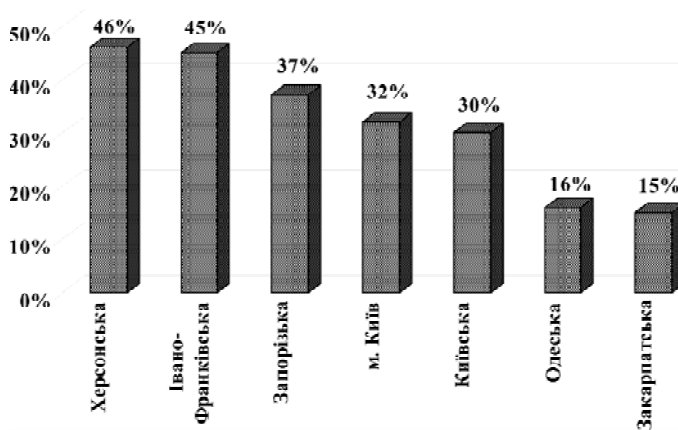


Рис. 6. Міграція дітей з метою оздоровлення та відпочинку у дитячих закладах влітку 2018 року (приїзд)

факт, що рекреаційні області України перебувають на досить великій відстані від потенційних споживачів. У зв'язку з необхідністю організації трансферу попит на табори недалеко від будинку для тих, хто їде вперше, або для дітей молодшого віку, значно перевищує попит на відпочинок у віддалених від постійного перебування дітей областях країни. Проте постійним попитом користуються і напрями: Карпати, Одеса, Херсон.

Тож, якщо не враховувати тих, що залишається відпочивати у своєму регіоні, можна встановити найбільш популярні шляхи міграції дітей на відпочинок (рис. 5).

Пасивними з точки зору невеликої кількості відвідувань дітьми з інших регіонів нині можна назвати Донецьк, Луганськ, Суми, Рівне, Луцьк, Чернівці.

На рисунку 6 представлено дані щодо міграції дітей задля відпочинку в Україні (відсоток дітей з інших областей країни, які відпочивали в даному регіоні).

Слід відмітити, що значне перевищення кількості дітей, що перебували в закладах відпочинку, над відпочиваючими в закладах оздоровлення (показано на рис. 3 і 4) пов'язане з відносно невеликою тривалістю зміни в перших, яка триває 10—12 діб. Отже, проведений аналіз показує гостру необхідність організації трансферу, причому в пікові періоди трьох місяців літнього відпочинку кількість поїздок до місця відпочинку сягає 12—14 разів. І це тільки з одного зазначеного пункту до іншого (наприклад, Київ — Воловець), без урахування необхідності збору бажаних відпочити із багатьох міст країни. Деякі табори пропонують організацію трансферу із Києва, тож, для дітей з інших регіонів України ця складова відпочинку залишається не вирішеною [8, с. 13].



Рис. 7. Структура ринку дитячого туризму

Трансфер — не єдина проблема, яка виникає перед батьками під час організації відпочинку дітей. Інша — це впевненість в якісному і безпечному відпочинку дитини. Нагадаємо питання, які виникають (або повинні виникати) перед батьками під час вибору оздоровчого закладу:

- чи виконуються вимоги до санітарних норм в даному закладі (акти прийомки закладу на відповідність до санітарних норм);
- наявність документу відповідності від ДСНС і пожежної служби;
- наявність медичної служби в закладі;
- наявність угоди зі страховою компанією;
- наявність угоди з охоронною компанією;
- наявність наказу щодо проведення програми;
- наявність документу про присвоєння категорії та включення до реєстру закладів дитячого оздоровлення (бажано, але не обов'язково);
- кількість вихователів на групу (не менше одного на 15 дітей);
- термін існування закладу (чим довше, тим краще) і постійність складу колективу [7].

Проаналізуємо, як відбувається реалізація послуг дитячого туризму в країні. Якщо розглядати табір як організатора дитячого відпочинку, що надає комплекс туристичних послуг (проживання, харчування, програму, дозвілля, екскурсії тощо), то за своєю суттю табір є туристичним оператором.

Основними покупцями на ринку дитячого туризму на сьогоднішній день і в прогнозі на майбутнє виступають підприємства та приватні особи. Наявність на ринку не тільки комерційної складової, а й щорічних бюджетних коштів Мінсоцполітики України роблять попит на путівки до дитячих оздоровчих і санаторно-курортних таборів стабільним і високим [14].

Пропозицію на ринку дитячого туризму створюють самі підприємства, що надають туристичні послуги для дітей: табори, санаторії, туристичні бази, навчальні школи, готелі тощо. У свою чергу, існують повноцінні компанії туроператори, які організують дитячі програми на спеціально пристосованих базах, готелях, але вони повинні відповідати побутовим і санітарним стандартам, які вимагає дитяче оздоровлення.

Структура ринку дитячого туризму має свої особливості. Діти є кінцевими споживачами туристичних послуг і, часто не знають про наповнення пакету послуг, що їм надається, оскільки путівку придбали батьки. Тому часто саме батьки приймають вирішальне рішення у покупці того чи іншого продукту, спираючись на власні побажання (рис. 7).

На початкових етапах становлення і розвитку сучасної форми дитячого туризму оздоровчим закладам було зручно і вигідно мати своїх представників у вигляді туристичних агентств у різних містах України та країн СНД.

Саме туристичні агентства могли:

- проводити ефективну рекламу послуг табору;
- популяризувати та пропагувати дитячий відпочинок у батьківських колах;
- здійснювати точний пошук потенційних клієнтів і, як наслідок, збільшувати обсяги продажів послуг табору;
- організувати трансфер з місця проживання до місця відпочинку і назад;
- представляти інтереси дитячого оздоровчого закладу на виставках, семінарах і т.п.

Організація дитячого відпочинку з найбільшою роллю туристичної агенції як посередника була і є найбільш ефективною і зручною для всіх сторін процесу: дитячого закладу відпочинку, агентів, батьків, дітей. Не дивлячись на це, деякі табори і організатори стали занижувати значимість туристичних компаній у процесі продажів. Зміни такої ситуації відбуваються під впливом кількох факторів:

- бажання табору зекономити на відсотках для агентств;
- поява міні-таборів, які впевнені, що зможуть впоратися з продажами без залучення агента;
- недовіра та необізнаність батьків з інформацією щодо вартості туру в турагенції (помилкові думки про те, що вартість в агентстві більша, ніж вартість у відділі продажів табору);
- неякісна робота деяких агентів, що впливає на репутацію інших (помилки в документах, невиконання зобов'язань тощо).

## ВИСНОВКИ

Однією з характерних ознак становлення ринку дитячого туризму в Україні стало зменшення кількості путівок для оздоровлення дітей за рахунок бюджетних коштів і, як наслідок, збільшення кількості комерційних пропозицій, які почали вводити в продаж на туристичний ринок України. Внаслідок цього:

- виникає зацікавленість у комерційних продажах для самих закладів дитячого оздоровлення і відпочинку, у них з'являються кошти, які надають можливість розвиватися, вкладати їх в інфраструктуру, персонал, програму, збільшувати кількість місць для відпочинку дітей на користь комерційних продажів;
- відкриваються нові заклади приватної форми власності чи організуються нові сучасні програми для дітей на орендованих базах колишніх або діючих збиткових таборів, пансіонатів або готелів;
- підвищується інтерес до організації дитячого відпочинку туристичних компаній, які виступають у ролі посередників у продажах путівок в дитячі заклади.

Аналіз ситуації, проведений в цій роботі, дозволяє стверджувати про наявність вагомих переваг взаємодії в ланцюжку "дитячий оздоровчий заклад — туристична агенція — замовник". На нинішньому етапі існує цілий ряд туристичних агенцій, які певний час спеціалізуються на дитячому відпочинку, працівники мають відповідну освіту і зарекомендували себе як надійні та кваліфіко-

вані фахівці у цьому сегменті. Залучення турагентів до продажу послуг у сфері дитячого відпочинку — запорука успішного розвитку ринку і підвищення якості послуг.

Звернення до туристичної агенції надає можливість:

- отримання кваліфікованої консультації щодо вибору дитячого закладу,
- отримання адекватної та реальної характеристики певного закладу,
- організації безпечного і надійного трансферу дитини,
- контролю наявності повного пакету послуг, що пропонується споживачу.

Згідно із Законом про туризм, дитячий заклад оздоровлення або відпочинку по суті є туроператором, який, у свою чергу, реалізує послуги через мережу туристичних агенцій. Саме така структура вважається законною і такою, що повноцінно задовольняє потреби всіх сторін процесу. За умови неухильного дотримувannya високої якості обслуговування клієнтів як дитячими закладами, так і турагентами, організація співпраці всіх учасників ринку здатна надати нові можливості для розвитку дитячого туризму.

## Література:

1. Алексієєва Ю. Вплив державної політики на розвиток туристичної галузі України // Актуальні проблеми внутрішньої політики: зб. наук. пр. — К.: Вид-во НАДУ, 2004. — Вип. 1. — С. 103—107.

2. Долгова К. Кластерна модель територіального комплексу дитячого туризму та рекреації в Україні / Катерина Долгова // Економічна та соціальна географія. — К., 2017. — Випуск 78. — С. 47—52.

3. Калініченко А. Дитячі заклади оздоровлення та відпочинку: поняття, види та форми діяльності / А. Калініченко // Державне управління в Україні: проблеми державотворення, виклики та перспективи: Матеріали II Міжнар. наук. конф. аспірантів та докторантів з державного управління (3 червня 2011 року) [Електронний ресурс]. — Одеса: ОРІДУ НАДУ, 2011. — С. 30—34.

4. Кашуба Я.М. Формування системи дитячого оздоровлення і туризму: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.09.01 / Я.М. Кашуба; НАН України. Ін-т регіон. дослідж. — Львів, 2006. — 21 с.

5. Колотуха О.В. Дитячо-юнацький туризм в Україні як територіальна соціально-економічна система: проблеми та перспективи розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. геогр. наук: 11.00.02 / О.В. Колотуха; Ін-т географії НАН України. — К., 2005. — 20 с.

6. Малиновська О. Географія дитячого туризму / О. Малиновська, Ю. Іванова // Краєзнавство, географія, туризм. — № 44 (577). — Листопад 2008. — С. 3—5.

7. Мельнічук М.М. Молодіжний та дитячий туризм: сутність та класифікація за віком [Електронний ресурс] / М.М. Мельнічук, В.О. Зейко // Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Геологія. Географія. Екологія. — 2016. — Вип. 44. — С. 118—122. — Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhG\\_2016\\_44\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhG_2016_44_17)

8. Наказний М.О. Проектування діяльності дитячого оздоровчого закладу: теорія і технологія / М. Наказний: монографія. — Дніпропетровськ, 2010. — 476 с.

9. Плешивцова М.В. Організація дитячого туризму в Україні / М.В. Плешивцова // Географія та туризм. — 2014. — Вип. 14. — С. 153—159.

10. Федякин А.А. Теоретико-методические основы оздоровительного туризма: дис. ... д-ра пед. наук: 13.00.04, 03.00.13 / А.А. Федякин; Адыг. гос. ун-т. — Майкоп, 2000. — 279 с.

11. Чертовська Д.В. Проблеми розвитку дитячого туризму в Україні / Д.В. Чертовська // Географія та Туризм. — 2012. — № 23. — С.86—93.

12. Чорна Л. В. Інноваційні підходи до організації літнього дитячого оздоровлення / Л.В. Чорна // Карпатський Край. — 2015. — № 1. — С. 225—229.

13. Закон України "Про оздоровлення та відпочинок дітей" від 04.09.2008 № 375-VI (зі змінами) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/375-17>

14. Положення "Про порядок направлення дітей на оздоровлення та відпочинок" від 31.01.2018 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0841-18>

15. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov>

## References:

1. Aleksieieva, Yu. (2004), "Influence of the state policy on the development of the tourism industry of Ukraine", *Aktual'ni problemy vnutrishn'oi polityky*, vol. 1, pp. 103—107.

2. Dolhova, K. (2017), "Cluster model of the children's tourism and recreation territorial complex in Ukraine", *Ekonomichna ta Sotsialna Geografiya*, vol. 78, pp. 47—52.

3. Kalinichenko, A. (2011), "Children's Health Improvement and Rest: Concepts, Types and Forms of Activity", *Materialy II Mizhnar. nauk. konf. aspirantiv ta doktorantiv z derzhavnoho upravlinnia. Derzhavne upravlinnia v Ukraini: problemy derzhavotvorennia, vyklyky ta perspektyvy* [Public Administration in Ukraine: Issues of State Creation, Challenges and Prospects: Materials of International Interests. sciences conf. graduate and postgraduate students in public administration], ORIDU NADU, Odesa, Ukraine, pp. 30—34.

4. Kashuba, Ya. M. (2006), "Formation of the system of children's health and tourism", Ph.D. Thesis, Global economy, In-t rehion. doslidzh NAN Ukrainy, L'viv, Ukraine.

5. Kolotukha, O. V. (2005), "Child and youth tourism in Ukraine as a territorial social and economic system: problems and prospects for development", Ph.D. Thesis, Geographic sciences, Institute of Geography of the National Academy of Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine.

6. Malynovs'ka, O. and Ivanova, Yu. (2008), "Geography of child tourism", *Kraieznavstvo, heohrafiia, turyzm*, vol. 44 (577), pp. 3—5.

7. Mel'niichuk, M.M. and Zejko, V.O. (2016), "Youth and children tourism: situation and classification for ages", *Visnyk Kharkivs'koho natsional'noho universytetu imeni V.N. Karazina. Seriiia : Heolohiia. Heohrafiia. Ekolohiia*, vol. 44, pp. 118—122.

8. Nakaznyj, M. (2010), *Proektuvannya diyalnosti dytyachoho ozdorovchoho zakladu: teoriya i tekhnolohiia* [Designing a child health institution: theory and technology], Dnipropetrovs'k, Ukraine.

9. Pleshyvtsova, M.V. (2014), "Organization of child tourism in Ukraine" *Heohrafiia ta turyzm*, vol. 14, pp. 153—159.

10. Fediakyn, A. A. (2001), "Theoretical and methodological foundations of health tourism", *Abstract of Ph.D. dissertation, Pedagogic Sciences, Adyge State University, Majkop, Rossyjs'ka federatsiia*.

11. Chertovs'ka, D.V. (2012), "Problems of child tourism development in Ukraine", *Heohrafiia ta turyzm*, vol. 23, pp. 86—93.

12. Chorna, L.V. (2015), "An innovative approaches to the organization of the summer children's recreation", *Karpat's'kyj Kraj*, vol. 1, pp. 225—229.

13. The Verkhovna Rada of Ukraine (2012), *The Law of Ukraine "On Amendments to the Law of Ukraine "On Tourism"*, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/375-17> (Accessed 10 Dec 2018).

14. Ministry of Social Policy (2018), *Regulations "On the procedure for sending children to recovery and rest"*, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0841-18> (Accessed 10 Dec 2018).

15. State Statistics Service of Ukraine (2018), available at: <http://www.ukrstat.gov.ua> (Accessed 10 Dec 2018).

Стаття надійшла до редакції 19.12.2018 р.



УДК 657.6:657.372.12

*Т. О. Меліхова,*  
к. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія  
*І. В. Феофанова,*  
к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізької державної інженерної академії  
*Г. В. Магда,*  
магістрант ОА-17-1мз, Запорізької державної інженерної академії

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.89

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ УТРИМАНЬ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА НАРАХУВАНЬ НА ФОНД ОПЛАТИ ПРАЦІ

*T. Melikhova,*  
Head of the Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Cand. Sci. (Econ.), associate  
professor of Zaporizhzhia State Engineering Academy Cand. Sci. (Econ.), associate professor  
*I. Feofanova,*  
Cand. Sci. (Econ.), associate professor of Accounting and Auditing Department  
of Zaporizhzhia State Engineering Academy  
*G. Magda,*  
Group of studying the theory of taxation — 17 of Zaporizhzhia State Engineering Academy

### IMPROVEMENT OF INTERNAL CONTROL METHOD OF DEDUCTIONS FROM WAGE AND ACCRUALS TO PAYROLL

*Метою роботи є удосконалення методики внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці для підвищення економічної безпеки підприємства. У роботі визначено завдання, розроблено анкету, загальний план перевірки, програму перевірки, робочі документи, необхідні для проведення внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці. В цих документах відображені основні процедури для вирішення встановлених завдань перевірки, докази, критерії якості. Запропонована методика проведення внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці надасть змогу охопити всі аспекти оподаткування ЄСВ, ПДФО та військовим збором, дослідити законність, правильність, своєчасність, відповідність, відображення їх в обліку, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити економічну безпеку підприємства.*

*The deductions from wage the personal income tax and military levy diminish the amount of every employee's salary, and the accruals to payroll of the unified social tax increase the costs of the enterprise. For timely preventing of these mistakes of enterprise the internal control of correctness and timeliness of accrual and payment of personal income tax, military levy and unified social tax as well as reflection them in accounting and reporting is carried out.*

*The aim of the article is to improve of internal control method of deductions from wages and accruals to payroll for increasing enterprise financial security.*

*The internal control of deductions from wages and accruals to payroll is carried out for establishment of correctness and timeliness of accruals and payment of unified social tax, personal income tax and military levy of enterprise as well as reflection them in accounting and reporting.*

*The tasks of the internal control of deductions from wages and accruals to payroll are the checking of: remainder of unified social tax, personal income tax, and military levy; correctness of accrual of unified social tax, personal income tax, and military levy; accordance of accrual and reflection in the reporting; accordance of amount of accrual and payment; timeliness of reporting and payment.*

*In the article the tasks are determined, questionnaire, general checking plan, checking programme, working papers, which are necessary for carrying out the internal control of deductions from wages and accruals to payroll, are worked out. The basic procedures for solving determinate tasks of checking as well as proofs and quality criteria are reflected in these documents. The offered internal control method of deductions from wages and accruals to payroll will enable to cover all aspects of accounting of unified social tax, personal income tax, and military levy; to investigate legality, correctness, timeliness, accordance, reflection of them in accounting, to discover violation timely; to conduct quality audit and to increase enterprise economic security.*

*Ключові слова: єдиний соціальний внесок, податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, внутрішній контроль, план, програма, робочі документи.*

*Key words: unified social tax, personal income tax, military levy, internal control, plan, programme, working papers.*

#### ВСТУП

Утримання із заробітної плати податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військового збору зменшують розмір заробітної плати кожного працівника, а нараху-

вання на Фонд оплати праці єдиного соціального внеску (ЄСВ) збільшують витрати підприємства. У випадку виявлення порушення державною фіскальною службою в нарахуванні, сплаті, веденні обліку та складанні

**Таблиця 1. Анкета перевірки утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці**

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	Чи були виявлені помилки при перевірці ЄСВ, ПДФО та військового збору контролюючими органами?				
2	Веде облік податків та складає Звіт про ЄСВ та форму 1-ДФ: - одна особа; - різні особи?				
3	На якому рахунку ведеться облік ЄСВ: - 641; - 651.				
4	На якому рахунку ведеться облік ПДФО: - 641; - 651.				
5	На якому рахунку ведеться облік військового збору: - 641; - 651.				
6	Яка ставка ЄСВ на Вашому підприємстві: - 22%; - ?				
7	Яка ставка ПДФО на Вашому підприємстві: - 18%; - ?				
8	Яка ставка військового збору на Вашому підприємстві: - 1,5%; - ?				
9	Як нараховується ЄСВ на Вашому підприємстві: - доходи × ставку ÷ 100%; - ?				
10	Як нараховується ПДФО на Вашому підприємстві: - ФОП × ставку ÷ 100%; - ?				
11	Як нараховується військовий збір на Вашому підприємстві: - доходи × ставку ÷ 100%; - ?				

звітності податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску на підприємства накладаються фінансові санкції та адміністративний штраф. Для своєчасного попередження цих помилок підприємства проводять внутрішній контроль правильності та своєчасності нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску, а також відображення їх в обліку та звітності.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемними питаннями внутрішнього контролю податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Бутинець Ф.Ф., Гончарук Я.А., Гордієнко Н.І., Давидов Г.М., Дерій В.А., Іванова Н.А., Карпенко М.Ю., Кулаковська А.П., Макаренко А.П., Мелі-

хова Т.О., Огічук М.Ф., Піча Ю.В., Савченко В.Я., Сахарцева І.І., Усач Б.Ф. та інші. Автори розглядають це питання зі своєї точки зору та акцентують увагу на різних аспектах проведення аудиту податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску. Проте саме питання методики внутрішнього контролю податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску для підвищення економічної безпеки підприємства розкрито недостатньо і потребує подальшого дослідження.

### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою роботи є удосконалення методики внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці для підвищення економічної безпеки підприємства.

Внутрішній контроль утримань із заробітної плати

**Таблиця 2. Загальний план проведення внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці**

Етап перевірки	Процедури перевірки	Докази	Період проведення	Виконавці
Підготовчий	Знайомство з нормативно-правовою базою, що регламентує порядок нарахування, сплати, ведення обліку та складання звітності ЄСВ, ПДФО та військового збору	Законодавчі акти Звіти попередніх, перевірок, накази		
Основний	Перевірити правильність визначення залишку ЄСВ, ПДФО та військового збору. Перевірити правильність нарахування ЄСВ. Перевірити правильність нарахування ПДФО. Перевірити правильність нарахування військового збору. Перевірити відповідність нарахування та відображення в звітності. Перевірити відповідність сум нарахування та сплати. Перевірити своєчасність подачі звітності. Перевірити своєчасність сплати. Перевірити правильність кореспонденції рахунків ЄСВ, ПДФО та військового збору	Журнал З, головна книга, Баланс, довідка бухгалтерії, платіжне доручення, виписка банку, Звіт про ЄСВ, форма 1-ДФ		
Завершальний	Складання звіту за результатами перевірки	Звіт		

**Таблиця 3. Програма внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці**

№	Мета	Перелік процедур	Критерії якості	Докази	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	Впевнитись у правильності визначення залишку ЄСВ, ПДФО та військового збору	Перевірити правильність визначення залишку ЄСВ, ПДФО та військового збору	А, Б, Г	Журнал 3, Головна книга, Баланс	ПП-1			
2	Впевнитись у правильності нарахування ЄСВ	Перевірити правильність нарахування ЄСВ	А, Б, Г	Довідка бухгалтерії, Звіт про ЄСВ	ПП-2			
3	Впевнитись у правильності нарахування ПДФО	Перевірити правильність нарахування ПДФО	А, Б, Г	Довідка бухгалтерії, форма 1-ДФ	ПП-3			
4	Впевнитись у правильності нарахування військового збору	Перевірити правильність нарахування військового збору	А, Б, Г	Довідка бухгалтерії, форма 1-ДФ	ПП-4			
5	Впевнитись у відповідності нарахування та відображення в звітності	Перевірити відповідність нарахування та відображення в звітності	Б, Г	Звіт про ЄСВ, форма 1-ДФ	ПП-5			
6	Впевнитись у відповідності сум нарахування та сплати	Перевірити відповідність сум нарахування та сплати	Б, Г	Платіжне доручення, виписка банку	ПП-6			
7	Впевнитись у своєчасності подачі звітності	Перевірити своєчасність подачі звітності	А, Б, В, Г, Д, Є	Звіт про ЄСВ, форма 1-ДФ	ПП-7			
8	Впевнитись у своєчасності сплати	Перевірити своєчасність сплати	А, Б, Г	Платіжне доручення, виписка банку	ПП-8			
9	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків ЄСВ, ПДФО та військового збору	Перевірити правильність кореспонденції рахунків ЄСВ, ПДФО та військового збору	А, Б, Г	Журнал 3, Головна книга	ПП-9			
Критерії якості аудиторської перевірки: наявність - А; правдивість - Б; права та зобов'язання - В; повнота - Г; вимірювання - Д; оцінку вартості - Е; подання і розкриття - Є.								

**Таблиця 4. Робочий документ ПП-1 – Перевірка правильності визначення залишку ЄСВ, ПДФО та військового збору**

Рахунок	Журнал 3	Головна книга	Оборотна відомість	Відхилення	
				Головної книги від Журналу 3	Оборотної відомості від Головної книги
641					
642					
651					

**Таблиця 5. Робочий документ ПП-2 – Перевірка правильності нарахування ЄСВ**

Період	Рахунок витрат	За даними підприємства	За даними контролю			Відхилення
			Фонд оплати праці	Ставка	ЄСВ	
1	2	3	4	5	6	7

**Таблиця 6. Робочий документ ПП-3 – Перевірка правильності нарахування ПДФО**

Період	ПІБ	За даними підприємства	За даними контролю			Відхилення
			Нарахована заробітна плата	Ставка	ПДФО	
1	2	3	4	5	6	7

**Таблиця 7. Робочий документ ПП-4 – Перевірка правильності нарахування військового збору**

Період	ПІБ	За даними підприємства	За даними контролю			Відхилення
			Нарахована заробітна плата	Ставка	Військовий збір	
1	2	3	4	5	6	7

**Таблиця 8. Робочий документ ПП-5 – Перевірка відповідності нарахування та відображення в звітності**

Вид податку	Період	За даними підприємства	За даними внутрішнього контролю	Відхилення, грн (+, -)
ЄСВ				
ПДФО				
Військовий збір				

**Таблиця 9. Робочий документ ПП-6 – Перевірка відповідності сум нарахування та сплати**

Вид податку	Період	Нараховано, грн	Сплачено, грн	Відхилення, грн (+, -)
ЄСВ				
ПДФО				
Військовий збір				

**Таблиця 10. Робочий документ ПП-7 – Перевірка своєчасності подачі звітності**

Вид податку	Період	Кінцевий термін подання податкової звітності	Фактична дата подання податкової звітності	Відхилення
ЄСВ				
ПДФО				
Військовий збір				

**Таблиця 11. Робочий документ ПП-8 – Перевірка своєчасності сплати**

Вид податку	Період	Кінцевий термін сплати	Фактична дата подачі сплати	Відхилення
ЄСВ				
ПДФО				
Військовий збір				

**Таблиця 12. Робочий документ ПП-9 – Перевірка правильності кореспонденції рахунків ЄСВ, ПДФО та військового збору**

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення та запропоноване виправлення		
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн

та нарахувань на Фонд оплати праці здійснюється з метою встановлення правильності та своєчасності нарахування та сплати ЄСВ, ПДФО та військового збору підприємства, а також відображення їх в обліку та звітності.

Завдання проведення внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці: здійснити перевірку додержання підприємством законодавчих вимог, які регламентують порядок нарахування, сплати, ведення обліку та складання звітності ЄСВ, ПДФО та військового збору; здійснити перевірку правильності та своєчасності нарахування, сплати, ведення обліку та складання звітності ЄСВ, ПДФО та військового збору.

Анкету перевірки утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці подано в таблиці 1.

У програмі внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці відображені основні процедури для вирішення встановлених завдань перевірки. Одержавши в процесі попереднього планування дані, приступають до розробки загального плану внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці (табл. 2).

Програму внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці наведено в таблиці 3.

Для вирішення поставлених завдань утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці пропонуємо робочі документи аудитора (табл. 4–12), які на думку авторів стануть обґрунтованими доказами якісного проведення перевірки.

## ВИСНОВКИ

У роботі удосконалена методика проведення внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці для підвищення економічної безпеки підприємства, яка на відміну від існуючих включає: анкету, загальний план перевірки, програму перевірки, робочі документи. Запропонована методика проведення внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на Фонд оплати праці надасть змогу охопити всі аспекти обліку ЄСВ, ПДФО та військового збору, дослідити законність, правильність, своєчасність, відповідність, відображення їх в обліку, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити економічну безпеку підприємства.

## Література:

- Макаренко А.П. Аудит: навч.-метод. посібник / А. П. Макаренко, Т. О. Меліхова, Г. М. Бескоста. — Запоріжжя: ЗДІА, 2016. — 184 с.
- Макаренко А.П. Організація і методика аудиту: навч.-метод. посібник. / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. — Запоріжжя: ЗДІА, 2015. — 190 с.
- Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту касових операцій для підвищення ефективності діяльності підприємства / Т. О. Меліхова, Т. В. Манойло // Регіональна бізнес-економіка та управління. — 2013. — № 2. — С. 97—106.
- Меліхова Т.О. Удосконалення документального забезпечення аудиту розрахунків з підзвітними особами з метою якісного проведення перевірки / Т.О. Меліхова, К.О. Новосьолова // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. — 2012. — Вип. 36. — С. 108—116.
- Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві / Т.О. Меліхова, О. Буркова // Економічний аналіз. — 2012. — Вип. 11. — Ч. 4. — С. 257—264.
- Меліхова Т.О. Економічна безпека підприємства: формування, контроль, ефективність: монографія. — Херсон, Видавничий дім "Гельветика", 2018. — 632 с.
- Меліхова Т.О. Удосконалення документування обліку розрахунків з покупцями та замовниками з метою зміцнення інформаційної безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, Ф.О. Гавриленко // Інвестиції: практика та досвід, 2018. — № 2. — С. 24—32.
- Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, Н.С. Ніколаєнко // Економіка та держава, 2017. — № 1. — С. 51—55.
- Меліхова Т.О. Удосконалення документального забезпечення аудиту розрахунків з підзвітними особами з метою якісного проведення перевірки / Т.О. Меліхова, К.О. Новосьолова // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. — 2012. — Вип. 36. — С. 108—116.
- Теорія і практика документування в обліку і аудиті: навч.-метод. посібник. — Ч. 2 / А.П. Макаренко, О.М. Панченко, Л.В. Таратута, Т.О. Меліхова, Л.А. Птіцина; ЗДІА. — Запоріжжя: ЗДІА, 2011. — 127 с.
- Макаренко А.П. Теоретико-методичні основи та практичні підходи до вдосконалення аудиту лізингових операцій / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова // Еконо-

мічний вісник Запорізької державної. — 2016. — № 6. — С. 164—171.

12. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту податку на прибуток для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, М.М. Бикова // *Агросвіт*. — 2017. — № 1—2. — С. 19—25.

13. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, М.Ю. Бойко // *Інвестиції: практика та досвід*. — 2017. — № 1. — С. 34—39.

14. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту екологічного податку для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, О.С. Зуб // *Ефективна економіка*. — 2016. — № 12 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=12&y=2016>

15. Подмешальська Ю.В. Удосконалення оцінки якості внутрішнього контролю на підприємстві / Ю.В. Подмешальська // *Економічний вісник ЗДА: збірник наукових праць*. — Запоріжжя, 2012. — № 2. — С. 106—114.

16. Салига С.Я. Аудит податків суб'єктів господарювання: монографія / С.Я. Салига, Т.О. Меліхова. — Запоріжжя: КПУ, 2011. — 224 с.

17. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, В.В. Височина // *Економіка та держава*. — 2018. — № 1. — С. 69—75.

18. Меліхова Т.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз в системі управління фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, І.О. Федоров // *Агросвіт*. — 2018. — № 2. — С. 63—70.

19. Меліхова Т.О. Аналіз впливу податкового навантаження на рівень податкової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, О.В. Троян // *Інвестиції: практика та досвід*. — 2017, № 20. — С. 33—37.

20. Макаренко А.П. Удосконалення аудиту короткострокової дебіторської заборгованості / А.П. Макаренко, Д.В. Ахмедова // *Агросвіт*. — 2018. — № 2. — С. 45—51.

21. Макаренко А.П. Аудит доходів від реалізації продукції як дієвий підвищення ефективності діяльності підприємства / А.П. Макаренко, М.В. Кутова // *Інвестиції: практика та досвід: Науково-практичний журнал*. — 2018 р. — № 2. — С. 18—23.

22. Макаренко А.П. Удосконалення виробничих витрат на промислових підприємствах / А.П. Макаренко, С.А. Рамазанова // *Економіка та держава. Науково-практичний журнал*. — 2018 р. — № 1. — С. 20—26.

23. Чакалова Н.С. Розробка робочих документів для проведення внутрішнього контролю дебіторської заборгованості на промислових підприємствах / Н.С. Чакалова // *Агросвіт*. — 2018. — № 22. — С. 81—90.

24. Подмешальська Ю.В. Оцінка якості обліку в аудиті / Ю.В. Подмешальська // *Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка"*. — 2011. — Вип. 5 (4). — С. 265—270.

25. Меліхова Т.О. Удосконалення обліку та аудиту заробітної плати у казначействі / Т.О. Меліхова, М.М. Іванова [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>

26. Макаренко А.П. Державний фінансовий контроль: навч. посібник для ВНЗ: [гриф ЗДА] / А.П. Макаренко, І.Я. Максименко, Т.О. Меліхова, О.П. Зоря. — Запоріжжя: ЗДА, 2017. — 280 с.

27. Макаренко А.П. Соціальне страхування: сутність, значення та обліковий аспект: навч. посібник: [гриф ЗДА] / А.П. Макаренко, О.П. Зоря, Т.О. Меліхова, І.Я. Максименко. — Запоріжжя: ЗДА, 2017. — 200 с.

28. Maksymenko I. Accounting and analytical procurement of state financial control and directions of its implementation in Ukraine / I. Maksymenko, T. Melikhova

// *Baltic Journal of Economic Studies, Volume 3. — Number 5. — Riga: Publishing House "Baltija Publishing", 2017. — P. 268—275.*

29. Меліхова Т.О. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, М.Р. Єременко // *Економічний вісник Донбасу: наук. журнал*. — Луганськ, 2012. — Вип. 1 (27). — С. 150—155.

30. Меліхова Т.О. Документування обліку розрахунків за заробітною платою з метою зміцнення інформаційної безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, С. Голубенко // *Складні системи і процеси*. — Запоріжжя: КПУ, 2012. — № 1 (21). — С. 63—67.

31. Меліхова Т.О. Удосконалення аналітичного обліку розрахунків за заробітною платою для підвищення якості контролю / Т.О. Меліхова, М. Єременко // *Матер. Всеукр. наук.-практ. конф. молодих вчених, аспірантів та студентів "Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні"*, 28 лютого 2013 р.: збір. наук. праць. — Ірпінь: НУ ДПСУ, 2013. — Ч. 2. — С. 105—107.

32. Макаренко А.П. Оподаткування в системі обліку: навч.-метод. посібник / А. П. Макаренко, Т. О. Меліхова, О. В. Гамова; ЗДА. — Запоріжжя: ЗДА, 2015. — 147 с.

33. Макаренко А.П. Податкове планування та мінімізація податкових ризиків: навч. посібник: [рек. вченою радою ЗДА] / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова; ЗДА. — Запоріжжя: ЗДА, 2017. — 260 с.

34. Подмешальська Ю.В. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник / Ю.В. Подмешальська, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова. — Запоріжжя: ЗДА, 2017. — 400 с.

35. Макаренко А.П. Концептуальні основи аудиту нарахування та утримання єдиного соціального внеску / А.П. Макаренко, Т.А. Віговська // *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. — Полтава: ПДАА, 2013. — Вип. 1 (6). — Т. 3. — С. 205—214.

36. Меліхова Т.О. Удосконалення методичних підходів до проведення аудиту нарахування та утримання єдиного соціального внеску з підвищення ефективності контролю / Т.О. Меліхова, Т. Віговська // *Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля*. — Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2013. — № 5 (194). — Ч. 1. — С. 126—130.

37. Меліхова Т.О. Програма аудиту оподаткування заробітної плати підприємства / Т.О. Меліхова, М. Єременко *Матеріали ХІХ Науково-технічної конференції студентів, аспірантів і викладачів в ЗДА "Проблеми економічного розвитку у сучасних умовах"* (м. Запоріжжя, 2014р.) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zgia.zp.ua>

38. Теорія і практика документування в обліку і аудиті: навч.-метод. посібник. — Ч. 2 / А.П. Макаренко, О.М. Панченко, А.В. Таратута, Т.О. Меліхова, Л.А. Птіцина; ЗДА. — Запоріжжя: ЗДА, 2011. — 127 с.

#### References:

1. Makarenko, A.P. Melikhova, T. O. and Beskosta, H.M. (2016), *Audyt [Audit]*, ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.
2. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Beskosta, H.M. (2015), *Orhanizatsiya i metodyka audyt [Organization and method of audit]*, ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.
3. Melikhova, T.O. and Manojlo, T.V. (2013), "Develop a program audit of cash transactions to improve the efficiency of enterprise activity", *Rehional'na biznes-ekonomika ta upravlinnia*, vol. 2, pp. 97—106.
4. Melikhova, T.O. and Novos'olova, K.O. (2012), "Improvements documentary providing audit settlements with accountable accountable persons for the purpose of quality inspection", *Problemy i perspektvyv rozvytku bankivs'koi systemy Ukrainy*. vol. 36, pp. 108—116.
5. Melikhova, T.O. and Burkova, O. (2012), "Develop a program effectiveness audit of the use of fixed assets in the

enterprise", *Ekonomichnyy analiz*, vol. 11, no. 4, pp. 257—264.

6. Melikhova, T.O. (2018), *Ekonomichna bezpeka pidpryyemstva: formirovanye, kontrol', efektyvnist'* [Economic security of enterprises: formation, control, effectiveness], Kherson, Ukraine.

7. Melikhova, T.O. and Havrylenko, F.O. (2018), "Accompanied documenting of the region of rozrakhunkiv with purchases that the deputies of the merit of information about the security", *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, vol. 2, pp. 24—32.

8. Melikhova, T.O. and Nikolayenko, N.S. (2017), "Development of an inventory audit program to increase financial security of the enterprise", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1, pp. 51—55.

9. Melikhova, T.O. and Novosolova, K.O. (2012), "Improvement of Documentary Provision of Audit of Payments with Accountable Persons for Quality Inspection", *Problemy i perspektyvy rozvytku bankivskoyi systemy Ukrayiny*, vol. 36, pp. 108—116.

10. Makarenko, A. P. Panchenko, O. M. Taratuta, L. V. and Melikhova, T.O. (2011), *Teoriya i praktyka dokumentuvannya v obliku i audyiti*, [The theory and practice of documenting in accounting and audit], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

11. Makarenko, A.P. and Melikhova, T.O. (2016), "Theoretical and methodological foundations and practical approaches to improving the audit of leasing operations", *Ekonomichnyy visnyk Zaporizkoyi derzhavnoyi inzhenernoyi akademiyi*, vol. 6, pp. 164—171.

12. Melikhova, T.O. and Bykova, M.M. (2017), "Development of a profit tax audit program to increase the financial safety of the enterprise", *Ahrosvit*, vol. 1—2, pp. 19—25.

13. Melikhova, T.O. and Boyko, M.Yu. (2017) "Development of a program for the audit of value added tax to increase the financial safety of the enterprise", *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, vol. 1, pp. 34—39.

14. Melikhova, T.O. and Zub, O.S. (2016), "Development of Environmental Tax Audit Program for Increasing Financial Safety of an Enterprise", *Efektyvna ekonomika*, <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=12&y=2016>, vol.12

15. Podmeshalska, Yu.V. (2012), "Udoskonalennya otsinky yakosti vnutrishnoho kontrolyu na pidpryyemstvi", *Ekonomichnyy visnyk ZDIA: zbirnyk naukovykh prats'*, vol. 2, pp. 106—114.

16. Salyha, S.Ya. and Melikhova, T.O. (2011), "Audit of Taxes of Business Entities" KPU. Zaporizhzhya, Ukraine.

17. Melikhova, T.O. and Vysochyna, V.V. (2018), "Development of a program for auditing production costs to improve the financial safety of the enterprise", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1, pp. 69—75.

18. Melikhova, T.O. and Fedorov, I.O. (2018), "Internal control of inventory for timely detection of threats in the system of financial security management of the enterprise", *Ahrosvit*, vol. 2, pp. 63—70.

19. Melikhova, T.O. and Troyan, O.V. (2017), "Analysis of the impact of the tax burden on the level of tax security of the enterprise", *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, vol. 20, pp. 33—37.

20. Makarenko, A.P. and Akhmyedova, D.V. (2018), "Improving the audit of short-term receivables", *Ahrosvit*, vol. 2, pp. 45—51.

21. Makarenko, A.P. and Kutova, M.V. (2018) "Audit of income from sales of products as an effective increase in the efficiency of the enterprise", *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, vol. 2, pp. 18—23.

22. Makarenko, A.P. and Ramazanov, S.A. (2018), "Improvement of production costs at industrial enterprises", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1, pp. 20—26.

23. Chakalova, N.S. (2018), "Working documents for the internal control of debits on the industrial enterprises", *Ahrosvit*, vol. 22, pp. 81—90.

24. Podmeshalska, Y.V. (2011), "Assessment of accounting quality in the audit", *Visnyk Dnipropetrovs'koho universytetu. Seriya "Ekonomika"*, vol. 5(4), pp. 265—270.

25. Melikhova, T.O. and Ivanova, M.M. (2018), "Accepting the area and the audit of the treasury", *Effektivnaya ekonomika*, <http://www.economy.nayka.com.ua>, vol.1.

26. Makarenko, A.P. Maksymenko, I. Ya. Melikhova, T. O. and Zorya, O.P. (2017), *Derzhavnyy finansovyy kontrol'*, [State financial control], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

27. Makarenko, A.P. Zorya, O.P. Melikhova, T.O. and Maksymenko, I.Ya. (2017), *Sotsial'ne strakhuvannya: sutnist', znachennya ta oblikovyy aspekt*, [Social insurance: essence, value and accounting aspect], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

28. Maksymenko, I. and Melikhova, T. (2017), "Accounting and analytical procurement of state financial control and directions of its implementation in Ukraine", *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol. 3, Num. 5, pp. 268—275.

29. Melikhova, T.O. and Yeremenko, M.R. (2012), "Conceptual bases of the accounting of wages and analysis of a tax load for increase of a level of financial safety of the enterprise" *Ekonomichnyy visnyk Donbasu*, vol. 1 (27), pp. 150—155.

30. Melikhova, T.O. and Holubenko, S. (2012), "Documentation of accounting for payroll calculations in order to strengthen the information security of the enterprise", *Skladni systemy i protsesy*, vol. 1 (21), pp. 63—67.

31. Melikhova, T.O. and Yeremenko, M. (2013), "Improvement of the analytical accounting of wage settlements for improving the quality of control", *Mater. Vseukr. nauk.-prakt. konf. molodykh vchenykh, aspirantiv ta studentiv "Stan ta perspektyvy rozvytku bukhhalters'koho obliku v Ukrayini"*, [Mather. Allukr. Sciences-practical. Conf. young adulthood, aspirants, and students "Stan that prospect for the development of the accounting sector in Ukraine"], 28 lyutoho 2013 r., pp. 105—107.

32. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Hamova, O.V. (2015), *Opodatkovannya v systemi obliku: navch.-metod. posibnyk*, [Taxation in the accounting system: teaching method. manual], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

33. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Chakalova, N.S. (2017), *Podatkove planuvannya ta minimizatsiya podatkovykh ryzykiv: navch. posibnyk*, [Tax planning and minimization of tax risks: teaching. manual], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

34. Podmeshal's'ka, Yu. Melikhova, T.O. and Chakalova, N.S. (2017), *Bukhhalters'kyy oblik: navch.-metod. posibnyk*, [Accounting: teaching method. manual], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

35. Makarenko, A.P. and Vihovska, T.A. (2013), "Conceptual basis of audit of accrual and maintenance of a single social contribution", *Naukovi pratsi Poltavskoyi derzhavnoyi ahrarnoyi akademiyi*, vol. 1 (6), pp. 205—214.

36. Melikhova, T.O. and Vihovska, T. (2013), "Improvement of methodical approaches to audit of accrual and maintenance of a single social contribution for improving the effectiveness of control", *Visnyk Skhidnoukrayinskoho natsionalnoho universytetu im. V. Dalya*, vol. 5, pp. 126—130.

37. Melikhova, T.O. and Yeremenko, M. (2014), "Payroll Tax Audit Program", *Materialy XIX Naukovotekhnichnoyi konferentsiyi studentiv, aspirantiv i vykladachiv v ZDIA "Problemy ekonomichnoho rozvytku u suchasnykh umovakh"*, [Materials of the XIXth Scientific and Technical Conference of Students, Postgraduates and Teachers at ZDIA "Problems of Economic Development in Modern Conditions"], <http://zgia.zp.ua>

38. Makarenko, A. P. Panchenko, O. M. Taratuta, L. V. and Melikhova, T.O. (2011), *Teoriya i praktyka dokumentuvannya v obliku i audyiti*, [The theory and practice of documenting in accounting and audit], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

*Стаття надійшла до редакції 26.12.2018 р.*

*Н. В. Позуда,*

*к. е. н., доцент кафедри туристичного та готельного бізнесу,*

*Національний університет харчових технологій, м. Київ*

*О. В. Чухіна,*

*магістр, Національний університет харчових технологій, м. Київ*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.95

## СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ТУРИЗМУ У ЧЕРНІГОВІ

*N. Pohuda,*

*candidate of economic sciences, associate professor of department tourism*

*and hotel business, National University of Food Technologies, Kiev*

*O. Chuhina,*

*Master, National University of Food Technologies, Kiev*

### STRATEGIC DIRECTIONS OF TOURISM DEVELOPMENT IN CHERNIHIV

*У статті проведено діагностику туристичного потенціалу Чернігова та визначено основні передумови розвитку туризму міста. Здійснено оцінку стану туристичних ресурсів міста та вибору найкращих стратегічних напрямів розвитку, було використано бальну оцінку історико-культурних пам'яток Чернігова. На основі проведеного аналізу, встановлено основні проблеми, що гальмують розвиток туризму. Особливості туризму у місті дозволили висвітлити не лише самі атракційні місця, але й недоліки у цій сфері. Дослідження проблемних напрямів цієї сфери у Чернігові дозволило визначити нову стратегію розвитку міста, що передбачає поетапну процедуру її реалізації. Аналіз причин зниження туристичної привабливості дозволив сформулювати основні заходи щодо її поліпшення, а також, враховуючи результати дослідження, виділити пріоритетні напрями розвитку туризму Чернігова у довгостроковій перспективі.*

*The assets of Chernihiv region are considerable historical, cultural and nature-recreational potential, an important transport hub where international roads and railroads converge, and Chernihiv is one of the oldest cities in Europe. The article provides diagnostics of the tourist potential of Chernihiv. For this purpose, the estimation of historical and cultural tourism resources of Chernigov had carried out with the help of a point-of-assessment approach. The analysis of the point rating characterizes the cognitive value of the historical and cultural tourist resources of the city is higher than the average level and can be used in developing the tourism strategy in Chernihiv, because such an assessment is rather high. However, after analyzing the city's main attractions, it should be notice that most of them are in unsatisfactory condition and need to restore.*

*The basic preconditions of tourism development are determined and the city tourism resources were assessed. After investigating the resource supply of Chernihiv, we believe that the tourist potential of the city is quite significant, but for the development of the tourism industry in Chernigov, real support and encouragement from local authorities are need. A significant number of attractions in the city, historical, cultural and natural monuments are in poor condition, have poor throughput, are difficult to actively use in tourism and require active promotion and branding, while the unique and popular festivals in Chernihiv are abandoned and irregular. The features of tourism in the city allowed highlighting not only the attractions of itself, but also the shortcomings in this area. Investigation of problem areas of this sphere in Chernigov allowed defining a new strategy of city development, which provides a phased procedure for its implementation. Analysis of the reasons for reducing tourism attractiveness allowed formulating the main measures for its improvement, and, taking into account the results of the study, to highlight the priority directions of tourism development in Chernihiv in the long-term perspective. After analyzing the tourist potential of Chernigov, we can identify the priority directions of tourism development in Chernihiv as: cognitive tourism based on historical uniqueness of development, event tourism, which involves organizing and conducting annually several events of national and international levels, gastronomic tourism, for which Chernigov has the necessary resources and positive image, beer tasting tourism, religious tourism as well as pilgrimage and active tourism.*

*Ключові слова: стратегія, туристичний потенціал, історико-культурні пам'ятки, пріоритетні напрями розвитку туризму, атракція.*

*Keywords: strategy, tourist potential, historical and cultural monuments, priority directions of tourism development, attraction.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Чернігів — одне з найстаріших міст України, що за свою 1300-літню історію зберегло велику історико-культурну спадщину, має значні природні та рекреаційні

ресурси. Проте маючи значний туристичний потенціал, Чернігів мало користуються попитом як серед українців, так і іноземних туристів. Причиною цього є наявність багатьох проблем міста, у тому числі й недосконалістю

управління туризмом міста та відсутність дієвої стратегії розвитку туризму. Тому актуальними є наукові дослідження, результати яких спрямовані на розробку та впровадження практичних рекомендацій щодо вибору ефективної стратегії розвитку туризму Чернігов.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням туристичної діяльності, пріоритетам та стратегіям розвитку туризму присвячені роботи таких вчених: М. Борушак [1], В. Геращенко [2], І. Зорін [3], В. Квартальнов [3], В. Кифяк [4], О. Любіцева [5], М. Мальська, В. Худо, В. Цибух [6], Т. Сокол [7] та інші. Однак, незважаючи на наукову цінність і значущість робіт, недостатнім є розкриття проблеми стратегічного розвитку туристичної індустрії саме на регіональному рівні. Це і обумовлює актуальність і важливість обраної теми дослідження.

## ФОРМУВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою дослідження є аналіз розвитку туризму у Чернігові та формування стратегії розвитку міста на основі аналізу туристичного потенціалу, дослідження перспектив розвитку та проблем, що гальмують розвиток туристичної сфери.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ СТАТТІ

Активом Чернігівської області є значний історико-культурний та природно-рекреаційний потенціал, близькість до столиці України та кордонів з іншими країнами, що підкреслює транзитне значення регіону. Чернігівська область — прикордонний регіон і має кордон протяжністю 224 км із Білоруссю та 235 км — з Росією, що є сприятливим фактором для розвитку візного туризму з цих країн у тому числі.

Чернігів — важливий транспортний вузол, де сходяться автомобільні дороги та залізниці як міжнародного, так і національного значення. Проблемою транспортного сполучення міста є те, що між Черніговом і Києвом немає прямого залізничного сполучення. Більш розвинений в Чернігові автобусний транспорт. Упродовж останніх років спостерігається тенденція до уповільнення оновлення рухомого складу автотранспорту та критично низький рівень оновлення рухомого складу електротранспорту. Транспортний комплекс міста представлений міським електричним та автомобільним транспортом. У транспортній галузі функціонують три автотранспортних підприємства з перевезення вантажів, три підприємства з пасажирських перевезень та вісім приватних пасажирських перевізників. У межах міста розташовані три автостанції, дві залізничні станції та річковий порт [8].

Чернігів — одне із найдавніших міст Європи. За свою древню історію Чернігів зберіг 96 пам'яток історії державному обліку, 17 пам'яток монументального мистецтва, 272 пам'ятки археології (з них 234 — національного значення), 67 пам'яток архітектури (28 національного значення), найстаріша церква східної Європи (після Софії Київської) та одна пам'ятка садово-паркового ми-

стецтва. Серед природних ресурсів Чернігова варто виділити Регіональний ландшафтний парк "Ялівщина", лісопарк "Кордівка" [8].

Найголовнішою природною атракцією міста є його водна артерія — річка Десна, відомий центр рибальства та відпочинку на природі. В межах міста на узбережжі річки знаходиться 3 розвинених міських пляжі, облаштування яких відповідає сучасним вимогам безпеки. На узбережжі річки декілька років проводиться щорічний гастрономічно-рибальський фестиваль "40 Ух", який приваблював туристів з усіх куточків країни. На сьогоднішній день на узбережжі річки розташовується декілька замських готельно-ресторанних та котеджних комплексів та баз активних видів відпочинку на воді, річковий порт з послугами річкових прогулянок на катері та індивідуальній оренді човнів [9].

Під час оцінки історико-культурних туристичних ресурсів міста Чернігова ми використали підхід бальної оцінки науковців на чолі з Кравців В.С. [10]. Бальна система оцінок на практиці застосовується досить широко. Особливо у тих випадках, коли досліджуване явище не піддається точному виміру, але є потреба хоча б у приблизній його оцінці, а також тоді, коли немає потреби в точному вимірі явища [11].

Такий підхід полягає у групуванні історико-культурних ресурсів за типом та присвоєння їм балів від 1 до 5, що характеризують час, необхідний для огляду таких об'єктів. Необхідний час огляду визначають спеціалісти-експерти. Чим більше часу необхідно для пізнання об'єкту, тим вища пізнавальна цінність, а це значить, що вищий оціночний бал йому присвоюється. Використовуючи бальний підхід, оцінимо головні історико-культурні пам'ятки Чернігова в таблиці 1.

Таким чином, провівши бальну оцінку головних історико-культурних пам'яток Чернігова було отримано сумарний бал 40 з 50 можливих, що характеризує пізнавальну цінність історико-культурних туристичних ресурсів міста як вищу за середній рівень, що може і повинно використовуватися при та розробці стратегії розвитку туризму в місті Чернігові, адже така оцінка є доволі високою. Однак проаналізувавши головні пам'ятки Чернігова можна зробити висновок, що більшість з них знаходяться в незадовільному стані та потребують відновлення/реконструкції/реставрації. Важливо зазначити, що належний стан будівель і пам'яток не може повністю забезпечити успішну експлуатацію в туризмі, адже важливою складовою є промоція та брендинг туристичних атракцій [12].

Ще однією особливістю міста є його пивна історія, тут розташовані приватні броварні, які виготовляють ексклюзивне крафтове пиво, наприклад, Чернігівська міська броварня "Bierwelle", яка має розвинену мережу фірмових магазинів по Чернігову та Києву. Гігантом пивоваріння в Чернігові є САН ІнБев Україна — український підрозділ найбільшого світового пивоварного концерну Anheuser-Busch InBev. До портфелю брендів компанії входять 5 національних брендів: Чернігівське, Рогань, Янтар, Жигулівське Оригінальне, Хмелєвус

Таблиця 1. Бальна оцінка головних історико-культурних пам'яток Чернігова

№	Назва	Бал (1-5)	№	Назва	Бал (1-5)
1	Чернігівський Вал (Дитинець)	5	6	Історико-архітектурний комплекс «Болдині гори»	4
2	Троїцько-Іллінський монастир та Іллінська церква	4	7	Спасо-Преображенський собор	5
3	Антонієві печери	4	8	Борисоглібський собор	5
4	Катерининська церква	3	9	Будинок Чернігівської полкової канцелярії (Будинок Мазепи)	3
5	Курган «Гульбище»	4	10	Чернігівський літературно-меморіальний музей-заповідник Михайла Коцюбинського	3
	Максимально можливий бал по сумі	50		Сумарний бали	40

Джерело: побудовано авторами.



Таблиця 2. Проблеми туристичної інфраструктури м. Чернігова та шляхи їх вирішення

Проблеми туристичної інфраструктури м. Чернігова	Шляхи вирішення проблеми туристичної інфраструктури м. Чернігова
<ul style="list-style-type: none"> <li>- відсутні місця для тимчасової зупинки та відпочинку туристичних груп і неорганізованих туристів, по типу кемпінгу, які були б обладнані критими майданчиками, туалетами, урнами для сміття, за виключенням автошляхів державного значення;</li> <li>- більшість туристичних об'єктів міста потребують вдосконалення своєї інфраструктури, зокрема будівництва нових сучасних туалетів, які б відповідали європейському рівню, встановлення додаткових дорожніх вказівників, сміттєвих урн тощо. Необхідно передбачити спеціально обладнані місця продажу рекламної та сувенірної продукції у центральній частині міста та в районі залізничного вокзалу та автобусних станцій;</li> <li>- недостатня кількість у місті спеціалістів в галузі туризму, як результат некваліфіковане виконання поставлених завдань;</li> <li>- відсутність достовірних статистичних даних щодо відвідання туристичних об'єктів міста, за допомогою яких можна було б реально проаналізувати стан туризму в Чернігові, виявити слабкі сторони та загрози, спрогнозувати його подальший розвиток</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- активізувати роботу щодо пошуку інвесторів, та залучення інших джерел фінансування;</li> <li>- створити ефективну мережу туристично-інформаційних центрів і пунктів;</li> <li>- посилити рекламно-інформаційну діяльність, зокрема передбачити випуск інформаційно-довідкової продукції саме туристичного спрямування. Ця продукція має безкоштовно розповсюджуватись як в ТЩ, так і в закладах розміщення;</li> <li>- з метою популяризації туристичних об'єктів та маршрутів більш тісно співпрацювати з друкованими та інтернет-виданнями туристичного спрямування;</li> <li>- продовжити розроблення системи дорожніх знаків та інформаційних панно, що інформують про туристичні маршрути і об'єкти (бажано декількома мовами), та встановлення їх на автошляхах міста та області;</li> <li>- представники туристичної галузі міста повинні постійно проводити та приймати участь в інформаційно-рекламних та виставкових туристичних заходах;</li> <li>- рекомендувати готелям пройти добровільну стандартизацію. Деякі готелі своїм номерним фондом та інфраструктурою не відповідають міжнародним вимогам щодо кількості зірок, яку вони самі собі присвоїли;</li> <li>- передбачити в місті ефективну кадрову вертикаль для реалізації державної політики в галузі туризму;</li> <li>- відділам та управлінням культури і туризму райдержадміністрацій та міських рад ініціювати передбачення коштів у районних та міських бюджетах на розвиток туризму</li> </ul>

Джерело: складено на основі [15].

(крафтове) і міжнародні бренди: Bud, Stella Artois, Corona Extra, Staropramen, Beck's, Leffe, Hoegaarden, Lowenbrau [9]. Усі ці пивні бренди є широко відомими по всій Україні, а екскурсії на їх виробництво на заводі та дегустації щорічно обслуговують до 70 тисяч туристів зі всієї України. Враховуючи зростаючу популярність гастрономічних, еногастрономічних [13] і пивних турів розташування в Чернігові такого пивного гіганта є суттєвою конкурентною перевагою регіону [14] та має значну перспективу розвитку та повинно бути відзначено при розробці Стратегії розвитку туризму міста Чернігова та при позиціонуванні міста і створенні туристичного бренду.

Однією зі складових атракційної привабливості міста Чернігова є розвиток подієвого туризму, а саме наявність ряду різноманових фестивалей, ярмарок та міських свят, які мають потенціал до залучення більшої кількості туристів як внутрішніх так і іноземних.

Специфіка фестивальної діяльності полягає в тому, що відвідувачі фестивалей почуваються залученими в дійство, мають переважно більше яскравих емоцій у порівнянні з відвіданням історико-культурних та природних пам'яток дестинації [15], тому проведення різного роду фестивалів і свят і Чернігові значно підвищить його конкурентоспроможність на ринку внутрішнього та в'їзного туризму, позитивно впливатиме на розвиток бренду міста Чернігова. Проте варто зазначити, що колись успішні і популярні фестивалі в Чернігові призупинили свою діяльність або взагалі роками не проводяться, що звісно, не на користь розвитку туризму міста.

До таких перспективних фестивалів, які не проводяться відносяться:

1. Фестиваль активних та екстремальних видів відпочинку "Енерджі фест".
2. Chernihiv Jazz Open.
3. Чернігівський мистецький фестиваль "40 Ух".
4. Фестиваль "Ульотний Чернігів".
5. Міжнародний фестиваль живої історії слов'яно-скандинавської культури "Княжа брама" [9].

Проаналізувавши заходи подієвого туризму в Чернігові, можна зробити висновок, що фестивальна діяльність міста має великий потенціал, адже в місті проводяться або проводилися досить атрактивні свята та фестивалі, які, однак, потребують якісної організації, стабільності проведення, збільшення масштабів та залучення додаткових коштів і проведення активної рекламно-інформаційної діяльності подій у місті.

Дослідивши ресурсне забезпечення Чернігова, можна зробити висновок, що туристичний потенціал міста досить високий, проте варто зазначити, що для розвитку галузі туризму в Чернігові надзвичайно потрібна реальна підтримка і стимулювання від місцевої влади, адже значна кількість атракцій міста, історико-культурних і природних пам'яток знаходиться в неналежному стані, мають слабку пропускну здатність, їх важко активно використовувати в туризмі та потребують активної промоції і брендингу, а унікальні та популярні фестивалі Чернігова знаходяться в занедбаному стані та не організовуються регулярно.

Згідно з результатами опитування мешканців 24 міст України, проведеного соціологічною групою "Рейтинг" у 2017 році Чернігів посів 20 місце у списку найкомфортніших для проживання міст [8]. Зведений індекс обслуговування та послуг у місті для Чернігова склав 3,1 [9] (5 — відмінно, 1 — жахливо). Можна стверджувати, що така посередня оцінка порівняно є незадовільною та повинна стимулювати міську владу та суб'єкти туристичного господарювання до підвищення якості послуг у місті.

Таким чином проаналізувавши ресурсний потенціал міста Чернігова, його туристичні потоки та їх структуру, ми можемо зробити узагальнюючі висновки, що місто має значний потенціал для розвитку туризму, проте використовує його не належною мірою. За даними досліджень Департаменту культури і туризму, національностей та релігій Чернігівської обласної державної адміністрації індекс туристичної привабливості складає 4,01, індекс задоволеності туристичними послугами — 3,79 [8], що досить високими показниками з можливістю до розвитку.

Розвиток туризму в місті залежить від багатьох чинників, які мають як позитивний так і негативний вплив на туристичну галузь усього міста. Причин, які перешкоджають розвитку туризму в Чернігові, існує велика кількість. Основними з них є несприятлива державна політика, недоліки у прийнятій стратегії розвитку туризму Чернігова, нерозвиненість туристичної інфраструктури та низький рівень матеріальної бази.

Туристична інфраструктура — це один із основних елементів, що може характеризувати рівень розвитку туристичної галузі регіону. У таблиці 2 представлені основні проблеми туристичної інфраструктури міста Чернігова на та можливі шляхи їх вирішення, які повинна передбачити нова стратегія розвитку туризму.

Проаналізувавши причини зниження показників розвитку туристичної галузі Чернігівської області та міста Чернігова, ми сформулювали основні необхідні передумови розвитку туристичної індустрії регіону (рис. 1).

Основними проблемними питаннями, на вирішення яких спрямовується розробка стратегії розвитку туризму в місті Чернігові, є такі:

1. Відсутність у Чернігова іміджу цікавого, сучасного, туристично-привабливого міста.

2. Недостатня розвиненість транспортної і туристичної інфраструктури міста та відповідних послуг.

3. Низький рівень використання туристичного потенціалу території у сфері пізнавального туризму на основі культурної багатоманітності та історичної унікальності.

4. Відсутність у Чернігові туристично-привабливих загальновідомих подій і заходів національного та міжнародного рівня, які проводяться на регулярній основі.

5. Невикористання промислового комплексу міста для розвитку інноваційних напрямів туризму, зокрема, пивного туризму.

Таким чином, проаналізувавши туристичний потенціал Чернігова, можна виділити пріоритетні, на нашу думку, напрями розвитку туризму Чернігова у довгостроковій перспективі:

— пізнавальний туризм, основою якого є історична унікальність розвитку, етнокультурна багатоманітність міста та велика кількість історико-культурних пам'яток національного та світового значення;

— подієвий туризм, що передбачає організацію та проведення щорічно кількох заходів національного і міжнародного рівнів розважального, гастрономічного, спортивного спрямування;

— гастрономічний туризм, для якого в Чернігові є необхідні ресурси та позитивний імідж, адже протягом декількох років тут проводилися успішні та популярні гастрономічні фестивалі, одним з яких був фестиваль "40 Ух", який був унікальним поєднанням змагання з приготування рибної юшки та спортивно-риболовлі;

— пивний дегустаційний туризм, орієнтований на ефективне використання специфічного промислового потенціалу Чернігова та іміджу "пивної столиці України", що може стати елементом вдалого позиціонування Чернігова в Україні;

— релігійний туризм та паломництво, яке б передбачало затримку туристів та паломників у Чернігові довше одного дня, відвідання відомих та маловідомих культових споруд та місць, а також популяризація релігійних турів Чернігівською областю з початковою і кінцевою точкою в обласному центрі;

— активний туризм, для розвитку якого в Чернігові є потужний ресурс — річка Десна, яка дає можливості для активних водних видів спорту та відпочинку, риболовлі, розвитку баз відпочинку та готельних комплексів на її узбережжі, а також та проведення фестивалів та міських свят.

## ВИСНОВКИ

Дослідивши туристичний потенціал Чернігова та проаналізувавши проблеми, що гальмують розвиток туризму в місті, можна визначити потенційно перспек-



Рис. 1. Передумови розвитку туристичної індустрії м. Чернігова

тивні напрями розвитку туризму, як-от: пізнавальний, релігійний, подієвий, гастрономічний, пивний та активний види туризму. Шляхом розробки та реалізації дієвої та якісної стратегії розвитку туризму в місті Чернігові можливо доповнити асоціативний ряд потенційного туриста з "Древній Чернігів-церкви" на "активний відпочинок — рекреація — природа — історичні пам'ятки". В комплексі Стратегія розвитку туризму міста Чернігова повинна ґрунтуватися на наявному потенціалі та можливостях, сильних і слабких сторонах міста, максимально використовуючи перші, і усуваючи останні. При розробці стратегії у подальшому необхідно зосередитись на покращенні туристичної інфраструктури та розвитку рекреаційного, активного, паломницького, гастрономічного видів туризму шляхом залучення інвестицій для реконструкції існуючих та будівництва нових готелів, баз відпочинку, санаторіїв, коледжних містечок, кемпінгів, заснування і розвитку існуючих історичних, музичних та гастрономічних фестивалів, які були б "родзинкою" Чернігова та асоціювалися у туристів саме з цим містом.

## Література:

1. Борушак М. Проблеми формування стратегії розвитку туристичних регіонів: монографія / М. Борушак. — Л.: ІРД НАН України, 2006. — 288 с.
2. Герасименко В. Оцінка туристично-рекреаційного потенціалу регіону: монографія // В. Г. Герасименко. — Одеса: ОНЕУ, 2016. — 262 с.
3. Зорін І.В. Енциклопедія туризму: довідник / І.В. Зорін, В.А. Квартальнов. — М.: Фінанси і статистика, 2003. — 368 с.
4. Кифяк В.Ф. Організація туристичної діяльності в Україні / В.Ф. Кифяк. — Чернівці: Книги-XXI, 2003. — 300 с.
5. Любіцева О.О. Ринок туристичних послуг (геопросторові аспекти) / О.О. Любіцева. — К.: Альтерпрес, 2002. — 436 с.
6. Мальська М.П. Основи туристичного бізнесу: навчальний посібник / М.П. Мальська, В.В. Худо, В.І. Цибух. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 272 с.
7. Сокол Т.Г. Основи туризмознавства: навчальний посібник / Т.Г. Сокол. — К.: Слов'янський дім, 2006. — 76 с.

8. Офіційний сайт Чернігівської міської ради [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.chernigiv-rada.gov.ua>

9. Департамент культури і туризму, національностей та релігій Чернігівської обласної державної адміністрації [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.cult.gov.ua>

10. Кравців В.С. Науково-методичні засади реформування рекреаційної сфери: наук. видання / В.С. Кравців, А.С. Гринів, М.В. Копаць, С.П. Кузик. — Львів: ІРД НАН України, 1999. — 78 с.

11. Алексеева Н.Ф. Регіональні аспекти стратегії розвитку туристичної індустрії / Н.Ф. Алексеева, Л.М. Сакун // Економіка. Управління. Інновації. — 2012. — № 2 (8). — Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2012\\_2\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2012_2_3)

12. Романко О.П. Поняття конкурентоспроможності регіону та його ознаки / О.П. Романко // Ефективна економіка. — 2015. — № 3. — Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2015\\_3\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_3_15)

13. Гулич О. Науково-методичні підходи та алгоритм розробки регіональних програм розвитку рекреаційної сфери / О. Гулич // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Ринкова трансформація України: проблеми та перспективи (Збірник наукових праць) / НАН України. Інститут регіональних досліджень. — Л., 2004. — Вип. 1 (XLV). — 623 с.

14. Проектний менеджмент: регіональний зріз [текст] навчальний посібник / За заг. ред. Бутка М.П. [М.П. Бутко, М.І. Мурашко, І.М. Олійченко та ін.]. — К.: "Центр учбової літератури", 2016. — 416 с.

15. Корнілова Н.В. Проблеми розвитку туризму в Чернігівській області / Н.В. Корнілова // Географія та туризм. — 2010. — Вип. 10. — С. 65—71.

## References:

1. Boruschak, M. (2006), Problemy formuvannia stratehii rozvytku turystychnykh rehioniv [Problems of formation of the strategy of development of tourist regions], IRD NAN, Lviv, Ukraine.

2. Herasymenko, V. (2016), Otsinka turystychno-rekreatsiynoho potentsialu rehionu [Estimation of tourist and recreational potential of the region], ONEU, Odesa, Ukraine.

3. Zorin, I.V. and Kvartal'nov, I. V. (2003), Entsyklopediia turyzmu: dovidnyk [Encyclopedia of Tourism: Directory], Finansy i statystyka, Moskva, Russia.

4. Liubitseva, O.O. (2002), Rynok turystychnykh posluh (heoprosstorovi aspekty) [Market of tourist services (geospatial aspects)], Alterpres, Kyiv, Ukraine.

5. Kifyak, V.F. (2003), Orhanizatsiia turystychnoi diial'nosti v Ukraini [Organization of tourism activity in Ukraine], Books XXI, Chernivtsi, Ukraine.

6. Sokol, T.G. (2006), Osnovy turyzmoznavstva: navchal'nyj posibnyk [Fundamentals of Tourism Studies: textbook], Slavic House, Kyiv, Ukraine.

7. Malskaya, M.P. Khudo, V.V. and Cibuh, V.I. (2004), Osnovy turystychnoho biznesu: navchal'nyj posibnyk [Fundamentals of Tourism Business: textbook], Center for Educational Literature, Kyiv, Ukraine.

8. The official site of <http://mkt.unwto.org/barometerChernihivCityCouncil> (2018), available at: <http://www.chernigiv-rada.gov.ua> (Accessed 15 December 2018).

9. The official site of <http://mkt.unwto.org/barometer> Department of Culture and Tourism, Nationalities and Religions of Chernihiv Oblast State Administration (2018), available at: <https://www.cult.gov.ua> (Accessed 19 December 2018).

10. Kravtsiv, V.C. Hryniv, L.S. Kopach, M.V. and Kuzyk, S.P. (1999), Naukovo-metodychni zasady reformuvannia rekreatsijnoi sfery [Scientific and methodical principles of recreation sphere reforming ], IRD NAN, Lviv, Ukraine.

11. Aleksieieva, N.F. and Sakun, L.M. (2012), "Regional aspects of the tourism industry development strategy",

*Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii*, vol. 2 (8), available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2012\\_2\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2012_2_3) (Accessed 19 December 2018).

12. Romanko, O.P. (2015), "The Concept of Regional Competitiveness and Its Signs", *Efektivna ekonomika*, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2015\\_3\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_3_15) (Accessed 19 December 2018).

13. Hulych, O. (2004), "Scientific-methodical approaches and algorithm of development of regional programs of development of recreation sphere", *Sotsial'no-ekonomichni doslidzhennia v perekhidnyj period. Rynkova transformatsiia Ukrainy: problemy ta perspektyvy* [Socio-economic research in the transition period. Market transformation of Ukraine: problems and perspectives], Lviv, Ukraine, pp. 623.

14. Butko, M. P. Murashko, M. I. Olijchenko, I. M. and oth. (2016), *Proektnyj menedzhment: rehional'nyj zriz* [Project Management: Regional Section ], Tsentri uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

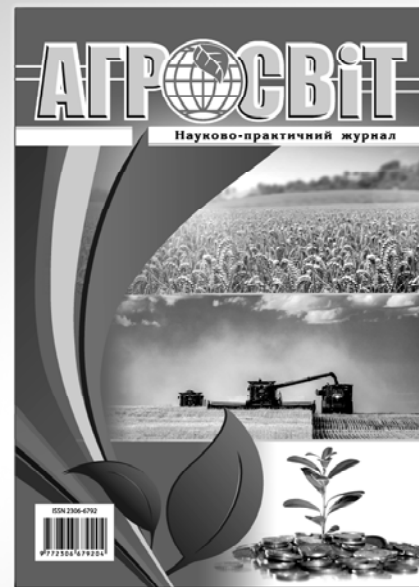
15. Kornilova, N. V. (2010), "Problems of tourism development in Chernihiv region", *Heohrafiia ta turyzm*, vol. 10, pp. 65—71.

*Стаття надійшла до редакції 19.12.2018 р.*

# АГРОСВІТ

[www.agrosvit.info](http://www.agrosvit.info)

Передплатний індекс: 23847



Виходить 24 рази на рік

Видання включено до переліку  
наукових фахових видань України  
з ЕКОНОМІКИ

*В. І. Кифяк,*

*к. е. н., в. о. доцента кафедри економіки підприємства та управління персоналом,  
Чернівецький національний університет імені Ю. Федьковича*

*Н. В. Лесько,*

*студентка, Чернівецький національний університет імені Ю. Федьковича*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.100

## СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ БЕЗРОБІТТЯ В УКРАЇНІ

*V. Kyfyak,*

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor  
of Business Economics and Human Resource Management Department,  
Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University*

*N. Lesko,*

*Student, Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University*

### SOCIO-ECONOMIC ANALYSIS OF UNEMPLOYMENT IN UKRAINE

*Статтю присвячено дослідженню проблеми безробіття в Україні та її соціально-економічному аналізу. У статті визначено позитивні та негативні наслідки проблеми безробіття в Україні, які становлять загрозу соціально-економічної дестабілізації країни. Визначено основні чинники, які формують таку макроекономічну проблему як безробіття. З використанням графічного аналізу показано, що динаміка рівня безробіття лише зростає. Виявлено необ'єктивність досліджуваного рівня, у зв'язку із проблемами статистичного обліку державної статистики. Обґрунтовано необхідність зниження цього рівня до мінімуму за допомогою активної державної політики. Визначено, що необхідною умовою збалансування ринку праці є інвестиційні вкладення в економіку країни, при чому рівень інвестиційних вкладень корелює з рівнем безробіття.*

*Охарактеризовано зарубіжні моделі успішного регулювання зайнятості та на їх основі запропоновано механізми та інструменти подолання цієї проблеми в Україні. Запропоновано напрями подолання проблеми безробіття, орієнтовані на активну політику розвитку економіки загалом.*

*The article is dedicated to the study of unemployment in Ukraine and its socio-economic analysis. — This problem is one of the main and is the factor that does not allow the Ukrainian economy to develop actively.*

*The article identifies the positive and negative consequences of the unemployment problem in Ukraine, which threat ensocio-economic destabilization of the country. The main factors that create such a macroeconomic problem as unemployment are investigated. Graphic analysis shows that the dynamics of unemployment is only increasing, and therefore the employment policy is ineffective. Particular attention is paid to substantiating the need to reduce this level to a minimum through active public policy. It has been investigated that high unemployment leads to significant economic losses and increased social tension.*

*There is a bias in the pace of research, in connection with the problems of statistical accounting of state statistics. To reduce the impact of factors affecting the unemployment rate in Ukraine, it is proposed to use a systematic approach to problem solving.*

*Given that the functioning of the labor market depends to a large extent on the influence of external factors, the imperative of improving the mechanisms for its regulation is determined. It is revealed that the necessary condition for balancing the labor market is investment in the economy of the country, with the level of investment investment correlates with the level of unemployment.*

*The foreign models of successful regulation of employment and unemployment are described, and on the basis of them are offered mechanisms and tools for overcoming this problem in Ukraine.*

*Comparing the experience of foreign countries, the main directions were identified, following which Ukraine will be able to reduce the impact of negative factors on the level of unemployment, and could stop its growth.*

*Taking into account the foreign experience of effective regulation of employment and combating unemployment, it is concluded that the introduction of experience of other countries in different spheres of life will allow, if not eliminate the problem, because it was not possible to solve it in any other country, at least to reduce its impact on the development of the economy in Ukraine.*

*Ключові слова: безробіття, ринок праці, рівень безробіття, наслідки безробіття, інвестиційні вкладення.  
Key words: unemployment, labor market, unemployment rate, consequences of unemployment, investment.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах соціальної кризи та неефективного використання робочої сили, зростання міграції та відсутності концепції подолання відтоку людських

ресурсів за кордон економічні проблеми населення є актуальними та нагальними. Однією з таких проблем є безробіття, системний характер та комплексність наслідків якого потребують формування механізмів

Таблиця 1. Позитивні та негативні наслідки безробіття в Україні

Негативні сторони	Позитивні сторони
Падіння життєвого рівня населення	Зростання конкуренції між працівниками
Зростання витрат на допомоги безробітнім	Стимулювання підвищення інтенсивності і продуктивності праці
Скорочення податкових надходжень	Підвищення соціальної цінності робочого місця
Загострення криміногенної ситуації	Зростання конкуренції між працівниками
Посилення соціальної напруги	Зростання соціальної значимості та цінності праці
Падіння трудової активності	Перерва в зайнятості, як час зайнятися навчанням
Посилення соціальної диференціації	Підвищення рівня освіти

постійного моніторингу та коригування ситуації на ринку праці.

Безробіття потребує аналізу стану та причин, пошуку важелів його регулювання на науковій основі та із застосуванням дієвого закордонного досвіду. Створення в Україні ринку праці, на якому б здійснювалося ефективне працевлаштування наявної робочої сили, дало б змогу вивести економіку нашої країни на новий рівень.

Складність дослідження проблеми безробіття зумовлене, перш за все, багатофакторністю та комплексністю відносин на ринку праці. Формування основних напрямів по подолання безробіття в Україні є першочерговим завданням для виходу з соціально-економічної кризи.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблеми зайнятості і безробіття в Україні знайшли своє відображення у наукових працях таких вчених: С. Бандура, Д. Богиня, Г. Волинський, В. Геєць, В. Герасимчук, О. Грішнова, С. Дзюба, Є. Лібанова, Ю. Маршавін, С. Мочерний, О. Чурилова А. Чухно та ін. Водночас, незважаючи на значну кількість досліджень, реалії ринку праці вимагають подальшого опрацювання методичних підходів аналізу проблеми безробіття та пошуку механізмів подолання його негативних наслідків.

## МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є аналіз рівня безробіття в Україні та пошук основних шляхів його подолання на основі зарубіжного досвіду.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У сучасних умовах національної економіки безробіття є не тільки економічною, але й серйозною соціальною проблемою. Причому соціальні наслідки даної проблеми є несуть загрозливий характер як для суспільства, так і для національної економіки. Безробіття — соціально-економічне явище, за якого частина працездатного населення не може знайти роботу, стан зайнятості частини економічно активного населення. Стан безробіття базується на трьох критеріях, які повинні задовольнятися одночасно:

- "без роботи", тобто відсутність роботи за наймом або самозайнятості;
- "готовність і здатність працювати у даний час";
- "пошук роботи" [1].

Безробіття є макроекономічною проблемою, яку формують такі чинники: 1) структурні зрушення в економіці, що призводять до масштабних змін у структурі й кількості попиту на робочу силу; 2) зниження темпів економічного розвитку спричиняє зменшення кількості робочих місць, порушення збалансованості кількості працівників і кількості робочих місць; 3) недостатній сукупний попит; 4) інфляція викликає скорочення капітальних вкладень, зниження реальних доходів населення, що викликає збільшення пропозиції зі зменшенням попиту на робочу силу; 5) співвідношення цін на фактори виробництва, яке веде до переважання працездатних технологій; 6) сезонні коливання виробництва, що викликають зміни у попиті на робочу силу; 7) науково-технічний прогрес, що збільшує диспропорції між попитом

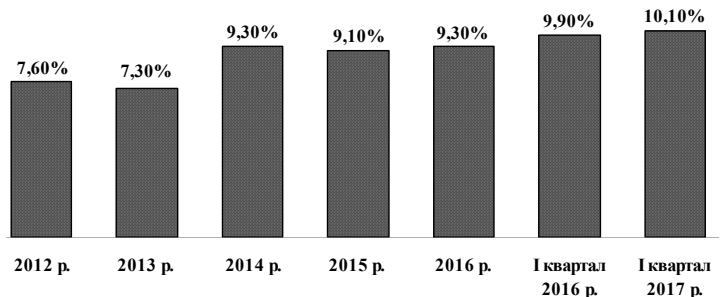


Рис. 1. Динаміка безробітного населення за методологією МОП у віці 15–70 років за 2012–2017 рр.

і пропозицією робочої сили [2, с. 107]. Вплив сукупності факторів вимагають застосування системного підходу до вирішення проблеми безробіття.

Безробіття як соціально-економічне явище присутнє у кожній країні, оскільки має не тільки негативні, а й позитивні наслідки (табл. 1) [1, с. 567—569].

Згідно статистичних даних [3] (рис. 1), за 5 років рівень безробіття зріс на 2,5%, що призводить до економічних втрат та соціальної напруги. Але особливо негативною є тенденція його поступового зростання.

За методологією МОП рівень безробіття в Україні зростає, та відображений темп зростання не відображає реальної ситуації, зважаючи на об'єктивні проблеми щодо статистики безробіття в Україні, які не дозволяють оцінювати реалії безробіття в Україні:

- неможливо врахувати осіб, які втратили "надію на працю" в Україні, які не стоять на обліку в службі зайнятості;

- статистика не враховує часткову зайнятість. Тих, хто примусово знаходяться у відпустках з ініціативи адміністрації, вважають зайнятими;

- неправдива інформація з позицій безробітних. Велика кількість працівників працюють без офіційного оформлення, тому майже неможливо перевірити тих, хто отримує виплати по безробіттю, й задіяний в тіньовій економіці.

Отже, варто дослідити причини безробіття в Україні (рис. 2). З рисунка видно, що більша половина безробіття в Україні за причинами незайнятості — це звільнені з економічних причин та за власним бажанням, що є соціально спричиненим фактором.

При цьому статистика не враховує, що саме через відсутність роботи 7 мільйонів наших співвітчизників виїхали за кордон на заробітки у Польщу (36%), Росію (25%), Німеччину та Чехію (по 5%), Італію (3%), решта в інших країнах [4]. Значна частина населення зараз перебуває в умовах вимушеної неповної зайнятості. Лише чисельність працюючих у режимах неповного робочого тижня (дня) перевищує 2 млн чоловік [5].

Як показало дослідження, негативні наслідки безробіття є значно серйозніші, ніж позитивні, і вони становлять загрозу національному розвитку і національній безпеці країни, оскільки можуть бути головною причиною соціально-економічної дестабілізації. Тому потрібно зменшити їх вплив за допомогою впровадження державою заходів, які підвищать рівень зайнятості, збільшать особисті доходи населення шляхом створення

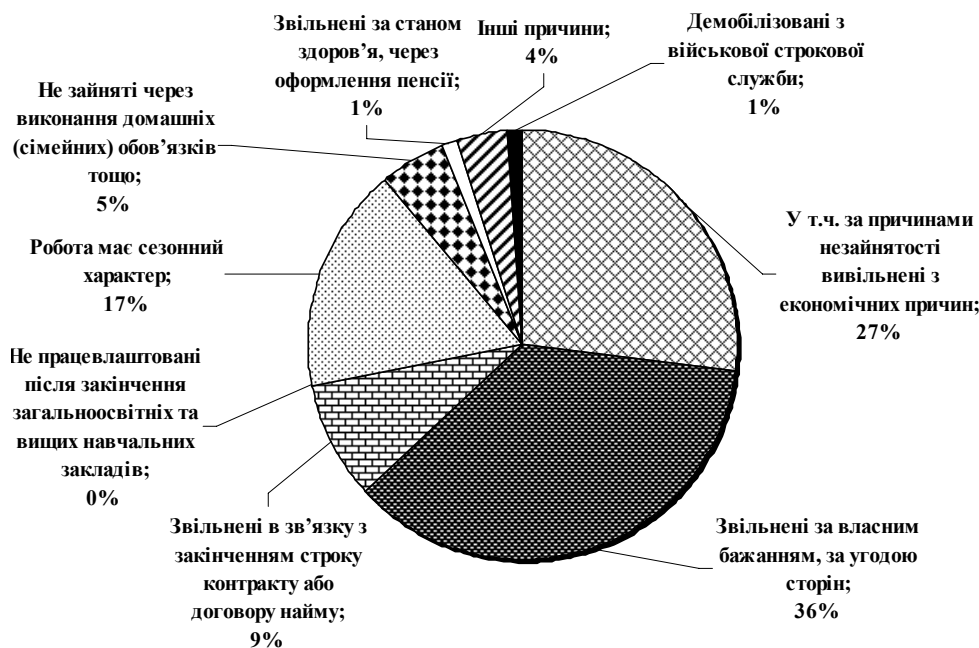


Рис. 2. Безробітне населення у віці 15–70 років за причинами незайнятості у 2017 року

ня нових високооплачуваних робочих місць, покращення рівня виробництва.

Основним джерелом створення робочих місць у зарубіжних країнах є інвестиції. Інвестиційні вкладення є індикатором розвитку національної економіки та мають значний вплив на функціонування ринку праці в Україні. Оскільки іноземні інвестиції є визначальною передумовою розвитку національної економіки та важливим індикатором умов підприємницької діяльності, то, у свою чергу, дають можливість на збільшення робочих місць, а отже, зменшення рівня безробіття. Чим масштабнішим буде обсяг інвестиції та ефективність їх використання, тим перспективи економічного зростання будуть вищими. Це забезпечить: створення нових робочих місць на підприємствах різних форм власності; покращення характеристик робочої сили та підвищення кваліфікації працівників; розвиток малого та середнього бізнесу, що є осередком для формування робочих місць; соціальну підтримку безробітних із подальшим влаштуванням на роботу.

З рисунка 3 видно, стан залучення прямих іноземних інвестицій в Україні значно ускладнює інвестиційну діяльність, оскільки наявний обсяг вкладень не забезпечує передумов економічного зростання і навіть повноцінного відтворення їх наявного стану. Така ситуація корелює з рівнем зайнятості в Україні.

Для формування умов національної економіки, за яких зростає рівень зайнятості за рахунок збільшення інвестицій (що відповідає постулатам системного підходу) вважаємо, варто звернутись до досвіду країн, які успішно створюють привабливе інвестиційне середови-

ще, за рахунок чого оптимізуються процеси зайнятості та безробіття.

Так, на Восьмій Європейській регіональній зустрічі Міжнародної організації праці (МОП) були визначені шість напрямів, на яких повинні зосередитися уряди, роботодавці, працівники та МОП, а саме: забезпечення кредитних потоків та стимулювання попиту; поширення соціального захисту та політики зайнятості, особливо стосовно найбільш уразливих груп; підтримка продуктивних підприємств, особливо малих; забезпечення дотримання та просування основоположних принципів та прав у сфері праці; підтримка і збільшення допомоги задля розвитку та інших інвестиційних потоків до уразливих країн.

На саміті ЄС 2010 року були обговорені питання загальноєвропейського безробіття [6].

Виокремлено десять напрямів подолання проблеми:

- 1) намагатися забезпечити кожного робочим місцем, у поєднанні з перепідготовкою та за підтримки державного фінансування (у тому числі з Європейського соціального фонду);
- 2) заохочувати підприємництво та створювати робочих місць, наприклад, шляхом зниження пов'язаних із заробітною платою витрат на робочу силу і надання гарантій;
- 3) покращувати ефективності національних служб зайнятості шляхом надання інтенсивного консультування, навчання та пошуку роботи в перші тижні безробіття, особливо для молодих безробітних;
- 4) підвищувати якість навчання і стажування;
- 5) сприяти більшій відкритості ринків праці шляхом забезпечення стимулів до праці, ефективної активної політики на ринку праці та модернізації системи соціального захисту, що також призведе до більш повної інтеграції знедолених груп, включаючи інвалідів, низькокваліфікованих і мігрантів;
- 6) покращувати навички на всіх рівнях у навчанні, зокрема, надавати всім випускникам шкіл необхідні знання, щоб знайти роботу;
- 7) використовувати мобільність робочої сили у відповідності з попитом та пропозицією робочої сили;
- 8) визначати можливості для працевлаштування та покращувати навички прогнозування;
- 9) надавати безробітним і молодим людям змогу відкрити власний бізнес, наприклад, шляхом впровадження бізнес-навчання та підтримки стартового капіталу, або шляхом зниження чи усунення оподаткування;

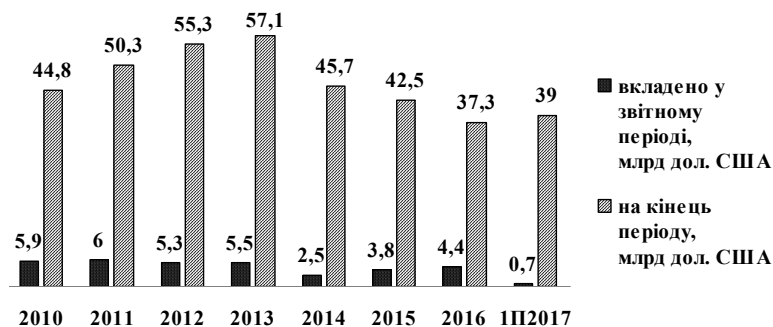


Рис. 3. Обсяг прямих іноземних інвестицій в економіку України упродовж 2010–2017 рр., млрд дол. США

10) передбачати та управляти реструктуризацією на основі взаємного навчання та обміну позитивним досвідом.

Чи малий інтерес для України становить японська модель політики зайнятості [7]. Згідно з цією моделлю кожна людина може знайти для себе роботу, навіть якщо вона не дуже цікава й корисна. У цьому полягає причина низького безробіття в Японії й економії коштів на соціальні витрати. Природно, така політика не могла б сприяти підвищенню ефективності економіки, якби не такі розвинені експортні галузі Японії, як автомобілебудування, сталеливарна промисловість, виробництво автомобільних запчастин і машинобудування.

Якщо порівнювати власне скандинавську і європейську моделі політики зайнятості, то можна зробити висновок, що перша спрямована на забезпечення працею всіх трудящих, для чого створюються робочі місця в державному секторі з середньою оплатою праці; друга орієнтована на скорочення кількості зайнятих при підвищенні продуктивності праці й зростанні доходів працюючих. Така політика передбачає дорогу систему допомоги для більшої кількості безробітних.

Американська політика зайнятості теж спрямована на залучення до процесу виробництва якомога ширших верств активного населення [8]. Її результатом є збільшення кількості людей з низьким рівнем доходу, який, проте, перевищує допомогу по безробіттю.

У сучасній Швеції держава проводить активну політику в сфері зайнятості, спрямовану на зниження безробіття. Характерною рисою цієї політики є попередження безробіття, а не боротьба з його наслідками. Уряд Швеції у соціальній політиці особливу увагу приділяє розробці заходів, спрямованих на забезпечення професійної підготовки й перенавчання осіб, що стали безробітними, і створення нових робочих місць, в основному в державному секторі економіки; координує міграцію населення і робочої сили шляхом надання субсидій і кредитів на переїзд сімей із районів з надлишком робочої сили до районів, де є вакантні місця; забезпечує доступ населення до інформації про наявні вакантні місця тощо [9, с. 5—6].

Отже, вважаємо, що за умов невизначеності та недієвості державних інструментів регулювання на ринку праці основними засобами збалансування процесів зайнятості та безробіття повинні стати імплементація зарубіжного досвіду з урахуванням національних особливостей інституційної системи та специфіки інвестиційного середовища

## ВИСНОВКИ

Проблема безробіття — одне із ключових питань в Україні. І оскільки повністю вирішити цю проблему неможливо, то в Україні повинна проходити активна державна політика, яка б знизила до мінімуму його рівень. Можна виділити ряд основних напрямів, впровадження яких сприятиме зменшенню негативних соціально-економічних наслідків безробіття: залучення населення до підприємницької діяльності та її фінансування; надання допомоги безробітним; проведення перепідготовки працівників, що втратили роботу; забезпечення стабільного фінансування; підвищення якості освіти, що дасть змогу отримувати у кінцевому результаті справжніх майстрів своєї справи; проведення ярмарок вакансій тощо.

На нашу думку, лише системний підхід до вирішення даної проблеми зі стратегічно-дієвими інструментами сформує середовище привабливе для інвестиційних вкладень, що призведе до позитивних зрушень на ринку праці.

### Література:

1. Ткаченко Є.О. Безробіття та проблеми сталого розвитку сільських територій України / Є.О. Ткаченко // Молодий вчений. — № 9 (49). — С. 567—571.

2. Мельничук Л.С. Основні проблеми зайнятості населення України // Наукові праці Чорноморського державного університету ім. Петра Могили комплексу "Києво-Могилянська академія". — 2012. — Т. 189, № 177 (Серія: Економіка). — С. 105—108.

3. Державний комітет статистики [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)

4. Скільки українців-заробітчани працюють закордоном [Електронний ресурс] // Ділове інтернет-видання Волині "Конкурент". — Режим доступу: <https://konkurent.in.ua/news/ukrayina/11830/skilki-ukrayincivzarobitchan-pracyuyut-za-kordonom.html>

5. Гальків Л.І. Втрати людського капіталу України: чинник безробіття // Економіка і регіони. — 2009. — № 2. — С. 110—113.

6. Офіційний сайт державної служби зайнятості України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dcz.gov.ua/control/uk/statdatacatalog/list>

7. Eurostat: [Electronic resource]. — Режим доступу: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/gisco\\_Geographical\\_information\\_maps/maps\\_posters/PER\\_POPSOC/labour\\_market](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/gisco_Geographical_information_maps/maps_posters/PER_POPSOC/labour_market)

8. Єдина інформаційно-аналітична система державної служби зайнятості України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.mlsp.gov.ua/pages.asp?id=76>

9. Данилов А.В. Світовий досвід подолання безробіття як провідний фактор стабілізації ринку праці України / А.В. Данилов, С.О. Кириченко // Національний технічний університет України "КПІ". — 2013. — С. 5—6.

10. Колеватова А.В. Сучасний стан залучення іноземних інвестицій в економіку України / А.В. Колеватова // Глобальні та національні проблеми економіки. — 2018. — № 22. — С. 1080—1084.

### References:

1. Tkachenko, Ye.O. (2017), "Unemployment and problems of sustainable development of rural areas of Ukraine" *Molodyj vchenyj*, vol. 9 (49), pp. 567—571.

2. Mel'nychuk, L. S. (2017), "The main problems of employment of the population of Ukraine", *Naukovi pratsi Chornomors'koho derzhavnoho universytetu im. Petra Mohyly kompleksu "Kyievo-Mohylians'ka akademiia"*, Seriya: Ekonomika, vol. 177, pp. 105—108.

3. State Statistics Committee (2018), available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Accessed 17 Dec 2018).

4. Competitor (2017), "How many Ukrainian workers work abroad", available at: <https://konkurent.in.ua/news/ukrayina/11830/skilki-ukrayincivzarobitchan-pracyuyut-za-kordonom.html> (Accessed 17 Dec 2018).

5. Galkov, L.I. (2009), "Loss of human capital of Ukraine: unemployment factor", *Ekonomika i rehiony*, vol. 2, pp. 110—112.

6. Official site of the State Employment Service of Ukraine (2018), available at: <http://www.dcz.gov.ua/control/uk/statdatacatalog/list> (Accessed 17 Dec 2018).

7. Eurostat (2017), available at: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/gisco\\_Geographical\\_information\\_maps/maps\\_posters/PER\\_POPSOC/labour\\_market](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/gisco_Geographical_information_maps/maps_posters/PER_POPSOC/labour_market) (Accessed 17 Dec 2018).

8. State Employment Service of Ukraine (2013), "The only information-analytical system", available at: <http://www.mlsp.gov.ua/pages.asp?id=76> (Accessed 17 Dec 2018).

9. Danilov, A.V. and Kirichenko, S.O. (2013), "Global experience of underlining unemployment as a guiding factor of stabilization of the labor market of Ukraine", *Natsional'nyj tekhnichnyj universytet Ukrainy "KPI"*, pp. 5—6.

10. Kolevatova, A.V. (2018), "The current state of attraction of foreign investments into the economy of Ukraine", *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky*, vol. 22, available at: <http://global-national.in.ua/> (Accessed 6 December 2018).

*Стаття надійшла до редакції 27.12.2018 р.*



*О. В. Гамова,*

*к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія*

*А. К. Феофанов,*

*к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія*

*І. А. Козачок,*

*старший викладач кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія*

*І. О. Копитіна,*

*магістр ОА-17, Запорізька державна інженерна академія*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.104

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В БЮДЖЕТНІЙ УСТАНОВІ

*O. Gamova,*

*Cand. Sci. (Econ.), associate professor of Accounting, Analysis,  
Taxation and Auditing Department of Zaporizhzhia State Engineering Academy*

*L. Feofanov,*

*Cand. Sci. (Econ.), associate professor of Accounting, Analysis,  
Taxation and Auditing Department of Zaporizhzhia State Engineering Academy*

*I. Kozachok,*

*Senior Lecturer of Accounting and Auditing Department of Zaporizhzhia State Engineering Academy*

*I. Kopytina,*

*Group of studing the theory of taxation -17 of Zaporizhzhia State Engineering Academy*

### FEATURES OF ACCOUNTING AND IMPROVEMENT OF AUDIT OF SALARY ACCRUAL IN BUDGET-FUNDED ENTITY

*У статті представлено особливості обліку в бюджетній установі. Для здійснення розрахунків з обліку нарахування заробітної плати в бюджетній установі запропоновано внутрішній документ обліку, в якому представлено умови нарахування заробітної плати, порядок здійснення розрахунків та кореспонденція рахунків.*

*Одним із шляхів удосконалення обліку нарахування заробітної плати є вдосконалення діючого аналітичного обліку, оскільки дані аналітичного обліку відіграють вирішальну роль у зборі інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, виконання норми працівником, структуру фонду оплати праці. Тому, запропоновано в облік нарахування заробітної плати бюджетній установі ввести до синтетичного рахунку 651 "Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів" аналітичні рахунки: 6511/1 "Розрахунки за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки"; 6511/2 "Розрахунки за надбавками"; 6511/3 "Розрахунки з індексації грошових доходів"; 6511/4 "Розрахунки з середньомісячного заробітку"; 6511/5 "Розрахунки з матеріальної допомоги на оздоровлення"; 6511/6 "Розрахунки з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці". До синтетичного рахунку 801 "Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм" ввести такі аналітичні рахунки: 8011/1 "Витрати пов'язані з оплатою за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки"; 8011/2 "Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок"; 8011/3 "Витрати пов'язані з нарахуванням індексації грошових доходів"; 8011/4 "Витрати пов'язані з нарахуванням з середньомісячного заробітку"; 8011/5 "Витрати пов'язані з нарахуванням матеріальної допомоги на оздоровлення"; 8011/6 "Витрати пов'язані з нарахуванням з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці". Запропоновано робочу схему кореспонденції рахунків з обліку нарахування заробітної плати в бюджетній установі.*

*Обґрунтовано мету та завдання проведення аудиту нарахування заробітної плати та запропонована технологія, процедури, напрями та послідовність проведення аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі.*

*Для вирішення поставлених завдань аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі пропонуються робочі документи аудитора, які стануть обґрунтованими доказами якісного проведення перевірки, а саме робочі документи перевірки правильності встановлених окладів, надбавок за вислугу років, нарахування премій, надбавок за складність і напруженість у роботі, відображення сум нарахування заробітної плати в обліку та звітності.*

*The features of accounting in the budget-funded entity were presented by the authors of the article. For implementation of calculations with accounting of salary accrual in the budget-funded entity an internal document of*



*accounting was proposed, in which the conditions of salary accrual, the order of implementation of calculations and correspondence of accounts were presented.*

*One of the ways of improvement of accounting of salary accrual is the improvement of operating analytical accounting, as far as data of analytical accounting play the decisive part in gathering information about worked and non-worked time, execution of norm by employee, structure of payroll. Therefore, it was proposed in accounting of salary accrual in the budget — funded entity to insert to synthetic account 651 "Settlements under salary with budget funds manager" analytical accounts: 6511/1 "Settlements under position salary according to the Unified tariff net"; 6511/2 "Settlements under surcharges"; 6511/3 "Settlements on indexation of cash income"; 6511/4 "Settlements on average monthly wage"; 6511/5 "Settlements on pecuniary aid for health improvement"; 6511/6 "Settlements on other disbursements that don't belong to payroll". One should insert to synthetic account 801 "Expenses of managers of budget funds on execution budget programmes" such analytical accounts: 8011/1 "Expenses related to paying under position salary according to Unified tariff net"; 8011/2 "Expenses related to surcharge accrual"; 8011/3 "Expenses related to accrual of indexation of cash income"; 8011/4 "Expenses related to accrual of average monthly wage"; 8011/5 "Expenses related to accrual of pecuniary aid for health improvement"; 8011/6 "Expenses related to accrual of other disbursements that don't belong to payroll". The working flowsheet of correspondence of accounts on accounting of salary accrual in budget-funded entity is proposed.*

*The aim and the tasks of carrying out the audit of salary accrual are grounded and technology, procedures, directions and sequence of carrying out the audit of salary accrual in budget-funded entity are suggested.*

*To solve the given tasks of the audit of salary accrual in budget-funded entity the authors suggest the auditor's working documents, which will become the grounded proofs of qualitative carrying out the checking, in particular working papers of checking of correctness of fixed salary, seniority bonuses, premium accrual, accrual of hard labor allowance, reflection of amounts of salary accrual in accounting and reporting.*

*Ключові слова: облік, аудит, заробітна плата, анкета, загальний план, програма перевірки, робочий документ.  
Key words: accounting, audit, salary, questionnaire, general plan, checking programme, working paper.*

## ВСТУП

Однією з важливих і найбільш трудомістких ділянок обліку є розрахунки з нарахування заробітної плати. У кожній сфері та галузі економіки є свої характерні особливості щодо нарахування заробітної плати. Бухгалтеру бюджетної установи при веденні обліку розрахунків із заробітної плати нині не достатньо володіти лише досконалими знаннями бухгалтерського обліку. Чинне законодавство з питань оплати праці доволі об'ємне, що впливає як на облік, так і на правильність визначення розмірів посадових окладів, надбавок та інших виплат. Крім того, як правило, в більшості бюджетних установ бухгалтер додатково виконує функції економіста, статиста, кадровика та інших облікових професій, тому потрібні власні підходи до обліку та аудиту нарахування заробітної плати в умовах ринкових трансформацій, адаптація зарубіжної теорії та практики до вітчизняних умов господарювання.

У господарській діяльності бюджетних установ є свої особливості, притаманні ресурсам, результатам праці та економічним відносинам в процесі їх реалізації. Цим і визначаються відмінні риси механізму господарювання різних видів установ та методики його обліку та аудиту, що знаходять відображення в специфіці показників роботи установ та організацій, затрат, факторів їх зміни, а також резервів підвищення ефективності, якості та організації їх роботи.

Роль бухгалтерського обліку та аудиту в керуванні розрахунками з нарахування заробітної плати будь-якої бюджетної установи — це забезпечення відображення всіх операцій, зв'язаних з виконанням кошторису витрат і узагальнення даних обліку та звітності. Своєчасне, повне та достовірне відбиття всіх розрахунків з оплати праці дозволяє керівнику бюджетної установи приймати обґрунтовані управлінські рішення, аналізувати роботу установи, здійснювати та контролювати цільові витрати на оплату праці на основі затвердженого кошторису, виявляти незаконні витрати.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання обліку та аудиту нарахування заробітної плати вивчали такі науковці: Бутинець Ф.Ф., Загородній А.Г., Кудаківська Л.П., Ільїна С.Б., Мельник Т.Г., Новиков І.Т., Олійчук М.Ф., Рагуліна І.І. та ін. Але майже у всіх наукових розробках висвітлюється методика і

організація аудиту розрахунків з оплати праці суб'єктів господарювання, що не відносяться до бюджетної сфери. Усе це свідчить про актуальність теми, а відтак зумовило вибір напряму дослідження в науковому і практичному аспектах.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою роботи є розгляд особливостей обліку та удосконалення аудиту нарахування заробітної плати в діючій бюджетній установі.

Завдання дослідження:

— розглянути особливості обліку нарахування заробітної плати в Комунальному закладі "Запорізька районна комплексна дитячо-юнацька спортивна школа" ЗРР ЗО (скорочено — КЗ ЗРК ДЮСШ) та запропонувати робочу схему кореспонденції рахунків у КЗ ЗРК ДЮСШ;

— розробити шляхи удосконалення аудиту нарахування заробітної плати в комунальному закладі.

Комунальний заклад "Запорізька районна комплексна дитячо-юнацька спортивна школа" ЗРР ЗО (скорочено — КЗ ЗРК ДЮСШ) є спільною власністю територіальних громад сіл та селищ Запорізького району. Нарахування заробітної плати працівникам КЗ ЗРК ДЮСШ здійснюється згідно з штатним розписом та тарифікаційного списку (табл. 1). Всі нарахування заробітної плати відображаються в розрахунково-платіжній відомості (табл. 2) та в меморіальному ордері № 5.

Місячні ставки заробітної плати тренерів-викладачів, встановлюються за 24 академічні години безпосередньо навчально-тренувальної роботи на тиждень (4 академічні години на день при 6-денному режимі роботи, академічна година — 45 хв).

Місячна заробітна плата встановлюється при тарифікації тренерів-викладачів щороку на початку навчального року і виплачується щомісяця незалежно від кількості тижнів і робочих днів у різні місяці року.

Для здійснення розрахунків з обліку нарахування заробітної плати можна запропонувати в КЗ ЗРК ДЮСШ внутрішній документ обліку, в якому представлені умови нарахування заробітної плати, порядок здійснення розрахунків та кореспонденція рахунків (табл. 3).

Одним із шляхів удосконалення обліку нарахування заробітної плати є вдосконалення діючого аналітичного

обліку, оскільки дані аналітичного обліку відіграють вирішальну роль у зборі інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, виконання норми працівником, структуру фонду оплати праці. Цю інформацію щодо нарахування заробітної плати необхідно відображати за такими статтями:

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- інші заохочувальні та компенсаційні витрати;
- інші виплати, що не належать до фонду оплати праці.

Пропонується ввести до синтетичного рахунку 651 "Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів" такі аналітичні рахунки (рис. 1).

Пропонується ввести до синтетичного рахунку 801 "Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм" наступні аналітичні рахунки (рис. 2).

Робочу схему кореспонденції рахунків з нарахування заробітної плати працівникам КЗ "Запорізька районна комплексна дитячо-юнацька спортивна школа" ЗРР 30 представимо в таблиці 4.

Для проведення аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ первинні облікові документи можна класифікувати так:

1. Наказ про облікову політику підприємства, який регламентує особливості відображення в обліку витрати, пов'язані з оплатою праці, їх розподіл, а також особливості документального та бухгалтерського оформлення операцій з обліку розрахунків з персоналом.

2. Кадрові документи, які дають можливість аудиторю, в ході проведення перевірки, мати певну інформацію про кількісний та якісний склад працівників, прийнятих та звільнених працівників тощо.

У процесі проведення перевірки нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ аудиторю необхідно перевірити такі документи:

- положення про оплату праці; положення про преміювання;
- штатний розклад; наказ про затвердження штатного розкладу;
- тарифікаційний список; наказ про проведення тарифікації;
- правила внутрішнього трудового розпорядку;
- колективний договір;
- книга реєстрації наказів по особовому складу;
- накази по особовому складу;
- графік обліку відпусток;
- наказ про надання відпусток;
- особова картка працівника,
- книга обліку руху трудових книжок.

Загальний план аудиторської перевірки нарахування заробітної плати складається з метою визначення її обсягів, термінів проведення, необхідного складу аудиторської групи, яку буде залучено до перевірки. Загальний план аудиторської перевірки нарахування заробітної плати представлено в таблиці 5.

Для визначення ступеня ризику в КЗ ЗРК ДЮСШ аудитор проводить загальне дослідження за допомогою тестування. За його результатами він може відмовитись від проведення перевірки в КЗ ЗРК ДЮСШ або вжити заходів щодо зменшення ризиків. З метою оцінки ефективності контролю аудитор проводить тестування, у процесі якого з'ясує питання викладені у таблиці 6.

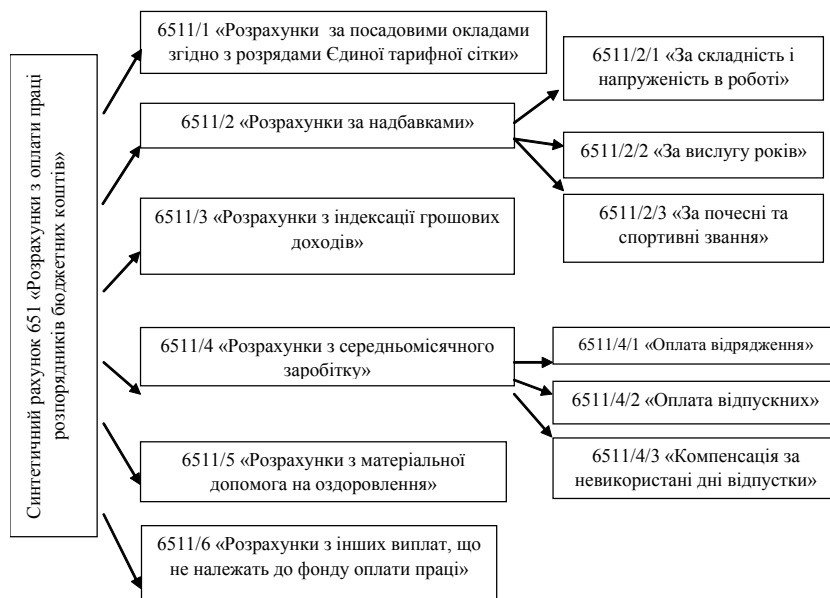


Рис. 1. Аналітичні рахунки з нарахування заробітної плати працівникам КЗ ЗРК ДЮСШ

Програма проведення аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ представлено в таблиці 7.

Критерії якості аудиторської перевірки: наявність — А; правдивість — Б; права та зобов'язання — В; повнота — Г; вимірювання — Д; оцінку вартості — Е; подання і розкриття — Є.

Для вирішення поставлених завдань аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ пропонуємо робочі документи аудитора, які, на думку авторів, ста-

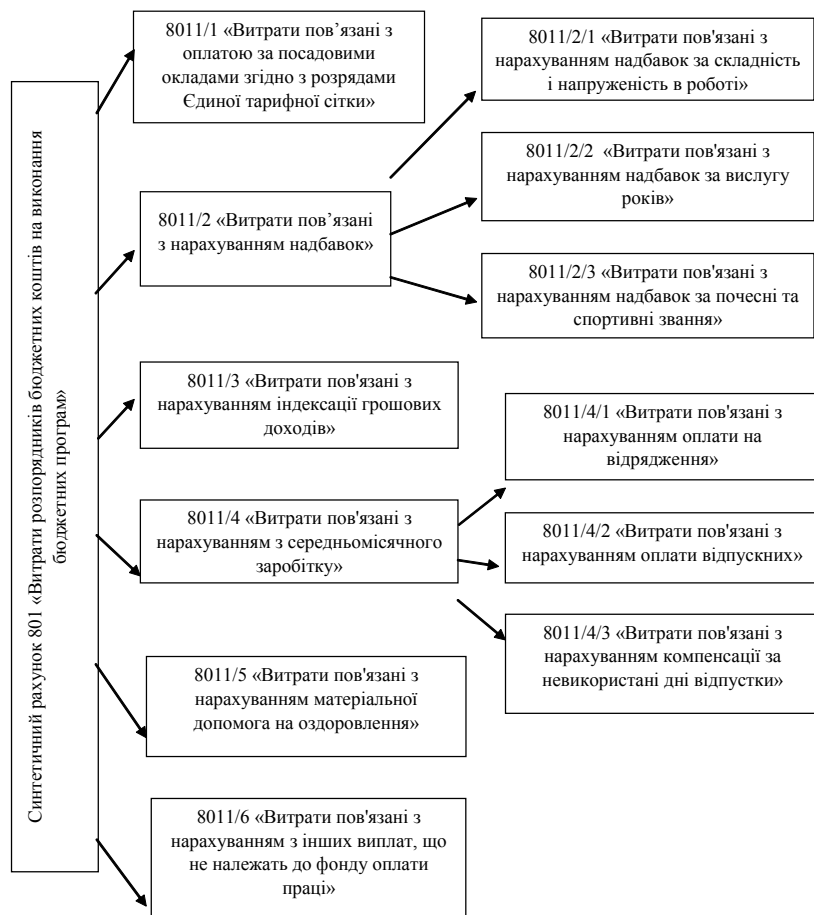


Рис. 2. Аналітичні рахунки витрат пов'язаних з нарахуванням заробітної плати працівникам КЗ ЗРК ДЮСШ



Таблиця 2. РОЗРАХУНКОВО-ПЛАТІЖНА ВІДОМІСТЬ За вересень 2018 року

Комунальний заклад "Запорізька районна комплексна дитячо-юнацька спортивна школа" Запорізької районної ради Запорізької області  
КОД ЄДРПОУ 38915470

№ з/п	Табельний №	П.І.Б.	Посада	Відпрацьовано днів	Фонд основної заробітної плати		Фонд додаткової заробітної плати		Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	Всього нараховано	ПДФО 18%	Вітєковий збір 1,5%	Профспілкові внески 1%	Виплати в мікророзрахунок за I півроку місяця	Всього утримано	Сума до перерахування на вкладні рахунки
					Відраження	Оклад	Вислуга	Надбавка за складність роботи								
1	3109903684	Костенко О.І.	Директор	20		4000,00	400,00	2000,00	2800,00	9200,00	1656,00	138,00	92,00	1590,00	3476,00	5724,00
2	3016918343	Копитіна І.О.	Провідний фахівець-бухгалтер	20		3207,00		1603,50	2244,90	7055,40	1269,97	105,83	70,55	1479,89	2926,24	4129,16
3	3067622318	Висоцький В.О.	Тренер-викладач	20		3471,00	694,20		1388,40	5553,60	999,65	83,30	55,54	1479,89	2618,38	2935,22
4	2968569865	Парфьонов С.С.	Тренер-викладач	20		3207,00			1388,40	4595,40	827,17	68,93	45,95	1479,89	2421,94	2173,46
5	3615896352	Лихасенко О.О.	Тренер-викладач	20		3471,00			1388,40	4859,40	874,69	72,89	48,59	1479,89	2476,06	2383,34
6	2895635985	Висоцький Д.О.	Тренер-викладач	18		1561,95	468,59		624,78	2655,32	477,96	39,83		599,40	1117,19	1538,13
Всього						18917,95	1562,79	3603,50	9834,88	33919,12	6105,44	508,78	220,63	8108,96	15035,81	18883,31

Нарахування ЄСВ 22% — 7462,21

О.І. Костенко

Директор КЗ ЗРК ДЮСШ

О.І. Копитіна

Провідний фахівець-бухгалтер

Таблиця 3. Запропонований документ розрахунку заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ

№	Умови для нарахування заробітної плати	Розрахунок заробітної плати	Виконавець	Примітки
1.	Директору КЗ ЗРК ДЮСШ Костенко О.І. встановлено 13 тарифний розряд, так як робота закладу ведеться в сільській місцевості і в штаті чотири ставки тренера-викладача. Для визначення посадового окладу директора КЗ ЗРК ДЮСШ, треба оклад працівника 1 тарифного розряду (1762,00) помножити на тарифний коефіцієнт (2,27). Так як директор Костенко О.І. працює в закладі три роки, вона має право на надбавку за вислугу років в розмірі 10%. Згідно наказу головного розпорядника (Відділу освіти, молоді та спорту Запорізької районної державної адміністрації) директору встановлено надбавку у 2018 році в розмірі 50% за складність, напруженість у роботі. В вересні місяці був наказ головного розпорядника (Відділу освіти, молоді та спорту Запорізької районної державної адміністрації) про преміювання в розмірі 70% від посадового окладу. Директор КЗ ЗРК ДЮСШ Костенко О.І. у вересні 2018 року відпрацювала 20 робочих днів	Заробітна плата складала 9200,00, а саме: Посадовий оклад з 01 січня 2018 року – 4000,00 грн. (1762,00 x 2,27). Надбавка за вислугу років (3 роки) – 10%: 400,00 грн. (4000,00 грн x 10 : 100). Надбавка 50% за складність, напруженість у роботі: 2000,00 грн. (4000,00 x 50 : 100). Премія у вересні 2018 року 70% посадового окладу: 2800,00 (4000,00 x 70 : 100)	Провідний фахівць-бухгалтер	5
2.	Провідному фахівцю – бухгалтеру Колітній І.О. встановлено 10 тарифний розряд, так як її стаж роботи складає більше 15 років і вона має достатній рівень фахової і професійної підготовки Згідно наказу директора КЗ ЗРК ДЮСШ провідному фахівцю – бухгалтеру встановлено надбавку у 2018 році в розмірі 50% за складність, напруженість у роботі. В вересні місяці був наказ директора КЗ ЗРК ДЮСШ про преміювання в розмірі 70% від посадового окладу. Провідний фахівць – бухгалтер Колітній І.О. у вересні 2018 року відпрацювала 20 робочих днів	Заробітна плата складала 7055,40, а саме: Посадовий оклад з 01 січня 2018 року – 3207,00 грн. (1762,00 x 1,82). Надбавка 50% за складність, напруженість у роботі: 1603,50,00 грн. (3207,00 x 50 : 100). Премія у вересні 2018 року 70% посадового окладу: 2244,90,00 (3207,00 x 70 : 100)	Провідний фахівць-бухгалтер	
3.	Тренеру-викладачу з футболу Висоцькому В.О. було присвоєно 11 тарифний розряд, так як він закінчив вищий навчальний заклад, III-IV рівнів акредитації, але не має категорії. В вересні місяці був наказ директора КЗ ЗРК ДЮСШ про преміювання тренера-викладача Висоцького В.О. в розмірі 40% від посадового окладу. Так як тренер-викладач Висоцький В.О. має 10 років стажу, відпрацював тренером-викладачем та вчителем фізичної культури, він має право на надбавку за вислугу років в розмірі 20%. Тренер – викладач Висоцький В.О. у вересні 2018 року відпрацював 20 робочих днів	Заробітна плата складала 5553,60, а саме: Ставка заробітної плати з 01 січня 2018 року – 3471,00 грн. (1762,00 x 1,97). Премія у вересні 2018 року 40% посадового окладу: 1388,40 (3471,00 x 40 : 100). Надбавка за вислугу років (10 років) – 20%: 694,20 грн (3471,00 грн x 20 : 100)	Провідний фахівць-бухгалтер	
4.	Тренеру-викладачу з гексгондо Лихасенко О.О. було присвоєно 11 тарифний розряд, так як він закінчив вищий навчальний заклад, III-IV рівнів акредитації, але не має категорії. В вересні місяці був наказ директора КЗ ЗРК ДЮСШ про преміювання тренера-викладача Лихасенко О.О. в розмірі 40% від посадового окладу. Лихасенко О.О. у вересні 2018 року відпрацював 20 робочих днів	Заробітна плата складала 4859,40, а саме: Посадовий оклад з 01 січня 2018 року – 3471,00 грн. (1762,00 x 1,97). Премія у вересні 2018 року 40% посадового окладу: 1388,40 (3471,00 x 40 : 100)	Провідний фахівць-бухгалтер	
5.	Тренеру-викладачу з боксу Парфьонову Є.С. було присвоєно 10 тарифний розряд, так як він не має спеціальної освіти. В вересні місяці був наказ директора КЗ ЗРК ДЮСШ про преміювання тренера-викладача Парфьонова Є.С. в розмірі 50% від посадового окладу. Парфьонов Є.С. у вересні 2018 року відпрацював 20 робочих днів	Заробітна плата складала 4595,40, а саме: Ставка заробітної плати з 01 січня 2018 року – 3207,00 грн. (1762,00 x 1,82). Премія у вересні 2018 року 40% посадового окладу: 1388,40,50 (3207,00 x 40 : 100)	Провідний фахівць-бухгалтер	
6.	5 вересня 2018 року в КЗ ЗРК ДЮСШ було прийнято Висоцького Д.О. тренером - викладачем секції з футболу за сумісництвом з певним тимчасовим навантаженням 12 годин (0,5 ставки). Тренеру-викладачу з футболу Висоцькому Д.О. було присвоєно 11 тарифний розряд, так як він закінчив вищий навчальний заклад, III-IV рівнів акредитації, але не має категорії. В вересні місяці був наказ директора КЗ ЗРК ДЮСШ про преміювання тренера-викладача Висоцького Д.О. в розмірі 40% від посадового окладу. Тренер-викладач Висоцький Д.О. має 20 років стажу, пропрацювавши тренером-викладачем та вчителем фізичної культури, він має право на надбавку за вислугу років в розмірі 30%. Тренер - викладач Висоцький Д.О. у вересні 2018 року відпрацював 18 робочих днів	Заробітна плата складала 2655,32 (2950,35 : 20 р.д. x 18 р.д.), а саме: Ставка заробітної плати з 05 вересня 2018 року – 3471,00 грн (1762,00 x 1,97). Премія у вересні 2018 року 40% посадового окладу: 1388,40 (3471,00 x 40 : 100). Надбавка за вислугу років (20 років) – 30%: 1041,30 грн (3471,00 грн x 20 : 100). (3471,00 + 1388,40 + 1041,30) : 24 години (1 ставка) x 12 годин (0,5 ставки) = 2950,35 грн	Провідний фахівць-бухгалтер	
№	Зміст операції		Кредит субрах.	Дебет субрах.
1.	Нараховано заробітну плату		8011	Сума, грн
2.	Нараховано допомогу перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця		8011	33 919,12
3.	Нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності, яка виплачується за рахунок коштів фондів соціального страхування		2114	0,00
4.	Нараховано єдиний внесок на суму заробітної плати, нарахованою бюджетною установою 22%		8012	0,00
5.	Утримано військовий збір 1,5%		6511	7 554,20
6.	Утримано прибутковий податок з громадян		6511	6311,2
7.	Утримано за безоплатковим перерахунок суми членських професійних внесків 1%		6511	6 105,44
	Усього:			312,63
	Сума оборотів за			6 926,85
	Сума оборотів за меморіальним ордерам		8011,8012	41 473,32
				48 400,17

**Таблиця 4. Запропонована робоча схема кореспонденції рахунків з обліку нарахування заробітної плати в КЗ "Запорізька районна комплексна дитячо-юнацька спортивна школа" ЗРР 30**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахування заробітної плати за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки	8011/1 «Витрати пов'язані з оплатою за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки»	6511/1 «Розрахунки за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки»
2	Нарахування надбавки за складність і напруженість в роботі	8011/2/1 «Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок за складність і напруженість в роботі»	6511/2/1 «Розрахунки з нарахування надбавки за складність і напруженість в роботі»
3	Нарахування надбавки за вислугу років	8011/2/2 «Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок за вислугу років»	6511/2/2 «Розрахунки з нарахування надбавки за вислугу років»
4	Нарахування надбавки за почесні та спортивні звання	8011/2/3 «Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок за почесні та спортивні звання»	6511/2/3 «Розрахунки з нарахування надбавки за почесні та спортивні звання»
5	Нарахування індексації грошових доходів	8011/3 «Витрати пов'язані з нарахуванням індексації грошових доходів»	6511/3 «Розрахунки з індексації грошових доходів»
6	Нарахування відрядження	8011/4/1 «Витрати пов'язані з нарахуванням оплатою відрядження»	6511/4/1 «Розрахунки з нарахування відрядження»
7	Нарахування відпускних	8011/4/2 «Витрати пов'язані з нарахуванням оплати відпускних»	6511/4/2 «Розрахунки з нарахування відпускних»
8	Нарахування компенсації за невикористані дні відпустки	8011/4/3 «Витрати пов'язані з нарахуванням компенсації за невикористані дні відпустки»	6511/4/3 «Розрахунки з нарахування компенсації за невикористані дні відпустки»
9	Нарахування матеріальної допомоги на оздоровлення	8011/5 «Витрати пов'язані з нарахуванням матеріальної допомоги на оздоровлення»	6511/5 «Розрахунки з матеріальної допомоги на оздоровлення»
10	Нарахування заробітної плати з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці»	8011/6 «Витрати пов'язані з нарахуванням з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці»	6511/6 «Розрахунки з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці»

**Таблиця 5. Загальний план для проведення аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ**

Етапи	Зміст аудиторських процедур	Термін перевірки	Виконавець
1	2	3	4
Підготовчий	Ознайомлення з бізнесом клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту нарахування заробітної плати		
Основний	Перевірка первинних документів з обліку нарахування заробітної плати		
	Перевірка правильності нарахування заробітної плати різним категоріям працівників		
	Перевірка правильності нарахування і виплат відпускних, премій та надбавок		
	Перевірка дотримання термінів, порядку, документального оформлення та відображення в обліку нарахування заробітної плати		
	Перевірка правильності здійснення утримання ПДФО, єдиного внеску, військового збору		
	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку по рахунку 651.		
Заключний	Формування висновків за результатами аудиту нарахування заробітної плати		

**Таблиця 6. Тест контролю нарахування заробітної плати КЗ ЗРК ДЮСШ**

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Вид діяльності: - медицина; - освіта; - культура;				
2	Як ведеться облік в комунальному закладі: - ручним способом; - автоматизовано;				
3	Чи є в комунальному закладі відділ внутрішнього контролю?				
4	Яка в комунальному закладі застосовується система заробітної плати: - погодинна; - за посадовими окладами				
5	Чи укладено в комунальному закладі Колективний договір?				
6	Чи затверджене Положення про оплату праці?				
7	Чи затверджений в комунальному закладі штатний розклад?				
8	Чи ведуться таблиці обліку робочого часу?				
9	Чи затверджений графік відпусток?				
10	Накази на прийом, звільнення, надання відпусток в комунальному закладі ведуться: - бухгалтером; - керівником.				
11	Чи здійснюються виплати за договорами цивільно-правового характеру?				
12	Чи видається заробітна плата у натуральній формі?				
13	Чи виплачується в комунальному закладі матеріальна допомога?				
14	Чи здійснювалися утримання за виконавчими листами?				
15	Чи здійснюються виплати за лікарняними листами та утримання з них?				
16	Чи виплачуються в комунальному закладі: - премії; - надбавки				

**Таблиця 7. Програма аудиту нарахування заробітної плати**

№	Перелік контрольних процедур	Метод контролю	Аудиторські докази	Критерії якості	Контрольний документ	Термін перевірки
1	2	3	4	5	6	7
1	Виконати аналіз розподілу фонду заробітної плати, оцінити адекватність оплата праці працівників установи, перевірити дотримання трудового законодавства. Вивчення та аналіз основних внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на формування трудових активів та фонд оплати праці	Огляд, аналіз, нормативно-правова оцінка, тестування, економічна перевірка	Штатний розпис, тарифікаційний список, посадові інструкції	А, Б, Г, Д, Є	НЗП-1	
2	Оцінка системи перепідготовки та підвищення кваліфікації, що прийнята в бюджетній установі. Оцінка стилю керівництва та філософії управління в установі.	Огляд, аналіз, оцінка, тестування, запити, обговорення	Штатний розпис, тарифікаційний список, накази, документи про освіту.	А, Б, Г, Є	НЗП - 2	
3	Перевірка наявності затверджених Колективного договору, Положення про оплату праці та про преміювання та їх відповідності положенням законодавства про працю та нормативно-правовим актам з праці	Огляд, документальна перевірка, нормативно-правова, аналітична перевірка	Колективний договір, Положення про преміювання, штатний розпис, тарифікаційний список, трудові книжки	А, Б, В, Г	НЗП - 3	
4	Перевірка обліку, оформлення первинної документації і правильності нарахування зарплати для усіх категорій працівників, щодо яких застосовуються різні системи оплати праці	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, вибірка, перерахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г,	НЗП - 4	
5	Перевірка правильності застосування діючих норм і розцінок. Перевірка обґрунтованості і правильності нарахування премій, надбавок, доплат, виплат за тимчасову непрацездатність, щорічних відпусток, винагород за підсумками праці за рік тощо	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, вибірка, перерахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г, Д	НЗП - 5	
6	Перевірка правильності виконаних нарахувань та утримань із заробітної плати, виплат заробітної плати, розрахунків з депонентами	Документальна перевірка, правова перевірка, перерахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази	В, Г	НЗП - 6	
7	Перевірка адекватності створеного резерву на оплату праці. Оцінка кредитної політики стосовно персоналу	Оцінка, розрахунок, альтернативні методи оцінки	Розрахунково-платіжна відомість, накази, розрахунок резерву на оплату праці	В, Г	НЗП - 7	
8	Перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку нарахованої заробітної плати. Перевірити облік на предмет великих або незвичайних виплат з оплати праці, підтвердити доказами	Документальна перевірка, аналітичні процедури, порівняння, розрахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г, Д	НЗП - 8	
9	Обмеження пов'язані з оплатою праці необхідним чином описані та розкриті в фінансовій звітності	Аналітичні процедури, запити, порівняння	Фінансова звітність, Розрахунково-платіжна відомість, накази	Є	НЗП - 9	
10	Оцінка науково-дослідницької діяльності в бюджетній установі, визначення ефективності використання трудового потенціалу та продуктивності праці для забезпечення безперервності діяльності підприємства. Оцінка здатності установи забезпечувати функції заробітної плати	Аналітичні процедури, письмові репрезентації керівництва	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Є	НЗП - 10	
11	Оцінка підтвердження повноти розкриття інформації про нарахування заробітної плати у фінансовій звітності	Документальна перевірка, порівняння, розрахунок	Меморіальний ордер №5, Форма 1-ДФ, звіт з ЄВ, Головна книга, Баланс	А, Б, Є	НЗП - 11	
12	Одержати та провести аналіз рахунків, що зв'язані з розрахунком заробітної плати, перевірити арифметичну точність, порівняти суми з початковим сальдо	Нормативно-правова перевірка, документальна перевірка, співставлення	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г, Д	НЗП - 12	
13	Перевірка суттєвих грошових та негрошових виплат працівників	Документальна перевірка, економічна перевірка	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г	НЗП - 13	
14	Розглянути інформацію, що одержана в результаті вище перерахованих процедур та оцінити достатність резерву на оплату праці та зв'язаних зобов'язань	Документальна перевірка, оцінка розрахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г	НЗП - 14	

**Таблиця 8. Робочий документ аудитора – перевірка наявності посадових інструкцій працівників КЗ ЗРК ДЮСШ**

Найменування посади в КЗ ЗРК ДЮСШ	Фактичний розподіл завдань, обов'язків, повноважень та відповідальності	Наявність затверджених посадових інструкцій
Директор	Несе відповідальність за управління закладом, організовує його діяльність, забезпечує виконання завдань, передбачених законодавством, Статутом закладу	Так
Провідний фахівець – бухгалтер	Веде бухгалтерський облік відповідно до національного положення (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, складає фінансову та бюджетну звітність, своєчасно та в повному обсязі перераховує податки та збори до відповідних бюджетів, забезпечує дотримання вимог нормативно-правових актів	Так
Тренер-викладач з боксу	Веде навчально-тренувальну роботу з боксу, несе відповідальність за здоров'я дитини у тренувальний період	Так
Тренер-викладач з тхеквондо	Веде навчально-тренувальну роботу з тхеквондо, несе відповідальність за здоров'я дитини у тренувальний період	Так
Тренер-викладач з футболу	Веде навчально-тренувальну роботу з тхеквондо, несе відповідальність за здоров'я дитини у тренувальний період	Так

**Таблиця 9. Робочий документ аудитора – вибіркова перевірка правильності встановлених окладів у КЗ ЗРК ДЮСШ**

ПІБ	Посада	КЗ ЗРК ДЮСШ	Аудиторська фірма	Відхилення (+, -)
Костенко О.І.	Директор	13	13	-
Парфьонов Є.С.	Тренер-викладач з боксу	10	10	-
Лихасенко О.О.	Тренер-викладач з тхеквондо	11	11	-

**Таблиця 10. Робочий документ аудитора – вибіркова перевірка правильності встановлення надбавок за вислугу років в КЗ ЗРК ДЮСШ**

ПІБ	Посада	КЗ ЗРК ДЮСШ	Аудиторська фірма	Відхилення (+, -)
Костенко О.І.	Директор	10%	10%	-
Парфьонов Є.С.	Тренер-викладач з боксу	-	-	-
Висоцький Д.О.	Тренер-викладач з футболу	30%	30%	-

**Таблиця 11. Робочий документ аудитора – нарахування надбавок за складність і напруженість у роботі в КЗ ЗРК ДЮСШ**

ПІБ	Посада	КЗ ЗРК ДЮСШ	Аудиторська фірма	Відхилення
Костенко О.І.	Директор	2000,00	2000,00	-
Копитина І.О.	Провідний фахівець-бухгалтер	1603,50	1603,50	-
Висоцький Д.О.	Тренер-викладач з футболу	-	-	-

**Таблиця 12. Робочий документ аудитора – перевірка правильності відображення сум нарахування заробітної плати в обліку та звітності в КЗ ЗРК ДЮСШ**

ПІБ	КЗ ЗРК ДЮСШ	Аудиторська фірма	Відхилення
Головна книга (рах.6511)	33919,12	33919,12	-
Меморіальний ордер № 5 (рах.6511)	33919,12	33919,12	-
Звіт з єдиного внеску	33919,12	33919,12	-

**Таблиця 13. Запропонована форма робочого документа аудитора з перевірки наявності первинних документів з нарахування заробітної плати**

Організація, яку перевіряють				
Термін перевірки				
Період перевірки				
ПІБ	Найменування посади	Наявність трудової книжки	Наявність посадової інструкції	Примітки

**Таблиця 14. Запропонована форма робочого документа аудитора з перевірки правильності нарахування премій, надбавок**

Організація, яку перевіряють								
Термін перевірки								
Період перевірки								
ПІБ	Місяці 2017 р.	За даними закладу		За даними аудитора		Відхилення		Примітки
		Нарахована премія	Нарахована надбавка	Нарахована премія	Нарахована надбавка	Нарахована премія	Нарахована надбавка	



Таблиця 15. Запропонована форма робочого документа аудитора з перевірки правильності відображення сум нарахування заробітної плати в обліку та звітності

Організація, яку перевіряють									
Термін перевірки									
Період перевірки									
Зміст операції	За даними закладу			За даними аудитора			Відхилення		
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн

нуть обґрунтованими доказами якісного проведення перевірки.

Робочі документи аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ наведені в таблицях 8—12.

Також можна запропонувати, для підвищення якості проведення аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ наступні робочі документи (таблиці 13—15).

Робочі документи аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ складені у довільній формі, проте висновок щодо результату аудиторської перевірки окремого пункту програми, повинен бути проаналізований.

**ВИСНОВКИ**

Для здійснення розрахунків з обліку нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ запропоновано внутрішній документ обліку, в якому представлені умови нарахування заробітної плати, порядок здійснення розрахунків та кореспонденція рахунків.

Одним із шляхів удосконалення обліку нарахування заробітної плати є вдосконалення діючого аналітичного обліку, оскільки дані аналітичного обліку відіграють вирішальну роль в зборі інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, виконання норми працівником, структуру фонду оплати праці. Тому запропоновано в облік нарахування заробітної плати КЗ ЗРК ДЮСШ ввести до синтетичного рахунку 651 "Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів" аналітичні рахунки: 6511/1 "Розрахунки за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки"; 6511/2 "Розрахунки за надбавками"; 6511/3 "Розрахунки з індексації грошових доходів"; 6511/4 "Розрахунки з середньомісячного заробітку"; 6511/5 "Розрахунки з матеріальної допомога на оздоровлення"; 6511/6 "Розрахунки з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці". До синтетичного рахунку 801 "Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм" ввести наступні аналітичні рахунки: 8011/1 "Витрати пов'язані з оплатою за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки"; 8011/2 "Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок"; 8011/3 "Витрати пов'язані з нарахуванням індексації грошових доходів"; 8011/4 "Витрати пов'язані з нарахуванням з середньомісячного заробітку"; 8011/5 "Витрати пов'язані з нарахуванням матеріальної допомога на оздоровлення"; 8011/6 "Витрати пов'язані з нарахуванням з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці". Запропонована робоча схема кореспонденції рахунків з обліку нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ.

Запропонована технологія, процедури, напрями та послідовність проведення аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ дасть змогу раціонально використовувати і розподіляти робочий час аудитора, а також знизити ризик невиявлення помилок і підвищити ефективність обробки облікової інформації з нарахування заробітної плати.

Для вирішення поставлених завдань аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі пропонуються робочі документи аудитора, які стануть обґрунтованими доказами якісного проведення перевірки, а саме робочі документи перевірки правильності встановлених окладів, встановлення надбавок за вислугу років, нарахування премій, нарахування надбавок за складність і напруженість у роботі, відображення сум нарахування заробітної плати в обліку та звітності.

**Література:**

1. Артюх О.В. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник / О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина. — Одеса: ONEU, ротاپронт, 2013 р. — 264 с.
2. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник / П.Й. Атамас; Мін-во освіти і науки України, Дніпропетровський ун-т економіки та права. — Вид. 3-е, переробл. і доп. — К.: ЦУА, 2009. — 288 с.
3. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження: наук.-практ. конф. / Міністерство фінансів України; Головне контрольно-ревізійне управління України; Державне казначейство України; Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України; І.Б. Стефанік, Н.І. Рубан, О.О. Байбекова [та ін.]. — К.: Піраміда, 2007. — 143 с.
4. Бугаєнко В. Проблеми державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / В. Бугаєнко // Вісник КНТЕУ. — 2009. — № 4. — С. 100—106.
5. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк / Житомирський держ. технологічний ун-т. — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2009. — 472 с.
6. Гамова О.В. Особливості визнання організації обліку та контролю дебіторської заборгованості у бюджетній установі / О.В. Гамова, І.А. Козачок, К.Г. Вініченко // Економіка та держава: науково-практичний журнал. Вип. 1. — 2017р. — С. 59—64.
7. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит: інтегрований комплекс (навч. посібник для керівників і фахівців бюджет. установ та підприємств, суб'єктів господарювання всіх форм власності, автоматиз. інформ. довідкова та навч.атестаційна система на компакт-диску та інтернет-портал) / В.Т. Александров [та ін.]. — К.: АВТ, 2007. — 424 с.

**References:**

1. Artiukh, O.V. Maksimova, V.F. and Cherkashina, T.V. (2013), *Oblik u biudzhethnykh ustanovakh* [Accounting at budgetary institutions], ONEU, rotaprynt, Odessa, Ukraine.
2. Atamas, P.J. (2009), *Oblik u biudzhethnykh ustanovakh* [Accounting at budgetary institutions], TsUL, Kyiv, Ukraine.
3. Stefanyk, I.V. Ruban, N.I. and Bajbekova, O.O. (2007), *Audyt finansovoi ta hospodars'koi diial'nosti biudzhethnykh ustanov: problemy ta shliakhy zaprovadzhenni* [Audit of financial and economic activity of budgetary institutions: problems and ways of implementation], Piramida, Kyiv, Ukraine.
4. Buhaienko, V. (2009), "Problems of public financial audit of budget institutions", *Visnyk KNTEU*, vol. 4, pp. 100—106.
5. Butynets'. F.F. Ostapchuk, T.P. Ostap'iuk, N.A. and Sysiuk S.V. (2009), *Bukhhalters'kyj oblik u biudzhethnykh ustanovakh* [Accounting in budgetary institutions], PP "Ruta", Zhytomy, Ukraine.
6. Hamova, O.V. Kozachok, I.A. and Vinichenko K.H. (2017), "Features recognition of accounting and control receivables budget institution", *Ekonomika ta derzhava: naukovopraktychnyj zhurnal*, vol. 1, pp. 59—64
7. Aleksandrov, V.T. (2007), *Derzhavnyj finansovyj kontrol': reviziia ta audyt: intehrovanyj kompleks* [Public financial control: audit and audit: an integrated complex], AVT, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 09.01.2019 р.

*Ю. В. Подмешальська,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя*

*О. В. Троян,  
асистент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя*

*М. Д. Ковалик,  
магістрант кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.114

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ГРОШОВИМИ КОШТАМИ У КАСІ ПІДПРИЄМСТВ

*Yu. Podmeshalska,*

*Candidate of Economic Sciences, associate professor, associate professor of Zaporizhzhya State Engineering Academy, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Zaporizhzhya*

*O. Troyan,*  
*Assistant of Zaporizhzhya State Engineering Academy, Department of Accounting, Analysis,*

*Taxation and Audit, Zaporizhzhya*

*M. Kovalyk,*

*master of Zaporizhzhya State Engineering Academy, Department of Accounting, Analysis,*  
*Taxation and Audit, Zaporizhzhya*

### IMPROVEMENT OF THE METHODOLOGY OF AUDIT OF OPERATIONS WITH CASH ASSETS AT THE REGISTER OF ENTERPRISES

*У статті розглянуто теоретичні та практичні аспекти аудиту операцій з грошовими коштами у касі підприємств. Аудит операцій з грошовими коштами в національній валюті на підприємстві — один із етапів аудиту, який передбачає перевірку операцій підприємства, пов'язаних із обігом грошових коштів в національній валюті в процесі здійснення фінансово-господарської діяльності з метою встановлення правильності їх проведення відповідно до чинного законодавства України. Тому актуальною проблемою на сьогодні стає перевірка правильності, своєчасності та законності оформлення операцій з грошовими коштами у касі підприємств. Для цього у статті запропоновано розробку програми аудиту операцій з грошовими коштами в національній валюті у касі підприємств для підвищення ефективності їх діяльності.*

*Метою роботи є розробка програми аудиту операцій з грошовими коштами в національній валюті у касі підприємств для підвищення ефективності їх діяльності.*

*Метою зовнішнього аудиту операцій з грошовими коштами в національній валюті на підприємстві є отримання достатніх доказів впевненості в ефективному використанні грошових коштів, достовірності відображення та розкриття інформації згідно з діючими принципами.*

*Завдання проведення аудиту операцій з грошовими коштами в національній валюті на підприємстві: перевірка стану збереження готівки в касі; дотримання правил обліку грошових коштів та їх витрачання; вивчення законності і доцільності проведення операцій з грошовими коштами та грошовими документами; перевірка законності відкриття підприємством рахунків у банку, перевірка правильності документального оформлення операцій з коштами.*

*У роботі удосконалена методика аудиту операцій з грошовими коштами в національній валюті на підприємстві для підвищення ефективності їх діяльності, яка на відміну від сучасних включає: загальний план проведення аудиту, програму аудиту та робочі документи аудитора. Запропонована методика дасть змогу аудитору охопити всі аспекти обліку операцій з грошовими коштами в національній валюті на підприємстві, розглянути правильність, своєчасність, законність відображення в обліку операцій, вчасно виявити помилка та зловживання, провести якісні аудиторські процедури та підвищити ефективність діяльності підприємств.*

*The article deals with theoretical and practical aspects of audit of operations with cash assets in the company's cash register. Audit of cash assets transactions in national currency at the enterprise is one of the stages of the audit, which involves verification of operations of the enterprise related to the circulation of cash in the national currency in the process of financial and economic activity in order to establish the prudence of their conduct in accordance with the current legislation of Ukraine. Therefore, the actual problem today is checking the correctness, timeliness and legality of processing operations with cash at the company's cash desk. To do this, the article proposes the development of a program of audit of operations with cash in national currency at the cash register of enterprises to increase the efficiency of their activities.*

*The purpose of the work is to develop a program of audit of operations with cash assets in national currency at the cash register of enterprises to increase the efficiency of their activities.*

*The purpose of the external audit of cash assets transactions in the national currency at the enterprise is to obtain sufficient evidence of confidence in the effective use of cash, the accuracy of display and disclosure in accordance with the applicable principles.*

*The task of conducting an audit of operations with cash assets in national currency at the enterprise: checking the state of cash in cash; observance of rules of accounting of money and their spending; studying the legality and expediency of operations with cash and money documents; checking the legality of opening an account at the bank, checking the correctness of the documentary clearance of operations with funds.*

*The method of audit of cash operations in the national currency in the enterprise has been improved in the company to improve the efficiency of their activities, which, unlike the current ones, includes: general plan of audit, audit program and working documents of the auditor. The proposed methodology will enable the auditor to cover all aspects of accounting for cash assets transactions in national currency at an enterprise, to consider the correctness, timeliness, legality of the accounting in transactions, to identify errors and abuses in a timely manner, to conduct quality audit procedures and to increase the efficiency of enterprises.*

*Ключові слова: аудит, грошові кошти, загальний план, облікові реєстри, первинні документи, програма аудиту, робочі документи.*

*Key words: audit, cash assets, general plan, accounting registers, primary documents, audit program, working papers.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Грошові кошти є найбільш ліквідною категорією активів, які впливають на показники платоспроможності суб'єкта господарювання. Облікова інформація про грошові кошти знаходить своє відображення в фінансовій звітності, а саме: в Балансі підприємства та в Звіті про рух грошових коштів. Звіт про рух грошових коштів визначає залишок грошових коштів на кінець звітного періоду й наводить інформацію про залишок коштів на початок звітного періоду для порівняння. Стаття Балансу "Грошові кошти та їх еквіваленти" впливає на показники фінансового стану суб'єкта господарювання, які залежать від ефективних управлінських рішень по використанню та генеруванню грошових потоків. Бухгалтерський облік в свою чергу повинен забезпечувати управлінський персонал необхідною інформацією, яка повинна відповідати якісним характеристикам підготовки фінансової звітності. Складовою аудиту фінансової звітності є аудиторська перевірка Звіту про рух грошових коштів та Балансу, а це означає, що аудитору необхідно перевірити касові операції суб'єкта господарювання. Якість аудиту касових операцій залежить від наявності методологічних принципів організації й методики аудиту, яких в Україні недостатньо, які потребують дослідження і є актуальними для їх практичного використання.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питання аудиту касових операцій висвітлюються такими вченими й фахівцями: А.П. Кулаковська, Н.Т. Белуха, О.А. Петрик, А.Д. Шеремет, А.В. Редько, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. Основна увага звертається на визначення мети та завдань аудиту касових операцій, переліку аудиторських процедур, які необхідно здійснити аудитором при проведенні аудиту. При цьому не визначається мета та завдання аудиторських процедур та критерії якості. В Україні недостатньо висвітлюється методика складання програми

аудиту касових операцій. Не існує єдиних методологічних підходів в аудиті касових операцій. Недостатньо висвітлюються й форми робочих документів, за якими визначається якість аудиторської перевірки. Це свідчить про необхідність проведення досліджень організації й методики аудиту касових операцій для їх практичного використання.

## МЕТА СТАТТІ

Мета статті — визначення методологічних аспектів організації й методики аудиту касових операцій.

**Таблиця 1. Об'єкти аудиту касових операцій**

Об'єкт аудиту	Елементи об'єкту
Наказ про облікову політику	- відповідність чинному законодавству; - форми первинних документів; - облікові реєстри обліку; - порядок проведення інвентаризації каси; - порядок укладання договору про матеріальну відповідальність
Касові операції	- надходження готівки у касу; - використання готівки; - відображення в первинних документах; - відображення на рахунках бухгалтерського обліку; - цільове використання готівки і дотримання касової дисципліни відповідно до Положення відповідно до Положення № 148
Рахунки обліку, облікові реєстри, фінансова звітність	- рахунки 30 «Готівка», рахунок 33 «Інші кошти»; - журнал 1, відомість 1.1; - Баланс (Звіт про фінансовий стан); - Звіт про рух грошових коштів. - Примітки до фінансової звітності
Результати попередніх перевірок касових операцій, фінансової звітності	- інвентаризації каси; - аудиторських перевірок; - внутрішнього контролю; - Державною фіскальною службою; - іншими контролюючими органами

**Таблиця 2. Мета, завдання, інформаційне забезпечення аудиту касових операцій**

Мета	Завдання	Інформаційне забезпечення
Отримання достатніх аудиторських доказів, впевненості у достовірності інформації первинних документів про рух готівки, її наявності, повноти й своєчасності її відображення в облікових регістрах, тотожності інформації первинних документів інформації в облікових регістрах, достовірності та неупередженості відображення інформації про касові операції у фінансовій звітності	- оцінка системи внутрішнього контролю касових операцій; - перевірка доцільності і законності здійснення готівкових розрахунків; - перевірка правильності документального оформлення касових операцій; - оцінка організації бухгалтерського обліку касових операцій; - оцінка синтетичного та аналітичного обліку касових операцій; - перевірка тотожності інформації у первинних документах, облікових регістрах, фінансовій звітності	- чинне законодавство; - наказ про облікову політику; - порядок організації оприбуткування готівки у касу; - первинні документи; - регістри обліку; - головна книга; - довідки бухгалтерії; - акти та довідки попередніх перевірок; - результати проведених інвентаризацій; - фінансова звітність

**Таблиця 3. Загальний план аудиту касових операцій**

№	Етап аудиторської перевірки	Зміст	Термін виконання	Виконавець
1.	Підготовчий	Оцінка системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, визначення аудиторського ризику, рівня суттєвості, призначення аудиторської групи або аудитора для проведення аудиту. Складання програми аудиту		
2.	Фізичної перевірки (фактичний)	Аналіз результатів попередніх інвентаризацій, спостереження за ходом проведення інвентаризацій, висновки		
3.	Основний	Виконання аудиторських процедур відповідно до програми аудиту, оформлення робочих документів, коригування програми аудиту, аудиторського ризику, суттєвості		
4.	Заключний	Узагальнення результатів аудиторської перевірки: аналіз виявлених порушень, зловживань, оформлення підсумкових документів, узгодженість виявлених порушень з управлінським персоналом та їх виправлення, складання аудиторського звіту, акту наданих послуг		

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Аудит касових операцій передбачає встановлення законності, доцільності використання готівки, дотримання касової дисципліни, достовірності й повноти відображення касових операцій в обліку і звітності відповідно до чинного законодавства.

Для якісного проведення аудиту, необхідно визначити об'єкти аудиту касових операцій, відповідно до яких визначається мета аудиту та завдання, складається програма аудиту (табл. 1).

Предметом організації і методики аудиту касових операцій є операції суб'єкта господарювання, пов'язані з рухом готівки у касі, відображені у первинних документах, облікових регістрах, фінансовій звітності відповідно до чинного законодавства, якісних характеристик підготовки фінансової звітності.

Організація аудиторської перевірки касових операцій полягає у:

- визначені стратегії аудиторської перевірки;
- складанні загального плану, програми аудиту;
- визначені інформаційного забезпечення аудиту;
- визначені необхідних аудиторських доказів;
- виборі ефективних прийомів і способів здійснення аудиторських процедур;
- оформленні робочих документів;
- проведенні аналізу результатів проведених аудиторських процедур;
- оформленні підсумкових документів;
- підготовці аудиторського звіту;
- обговоренні результатів перевірки з керівництвом суб'єкта господарювання;
- документальному оформленні завершення аудиторської перевірки (аудиторський звіт, акт виконаних послуг).

Мета і завдання аудиторської перевірки визначаються аудитором в період організації проведення аудиту, відповідно до умов договору. Але в методологічному аспекті необхідно визначити мету й завдання аудиту, незалежно від умов договору. Автори наукових публікацій по різному визначають мету аудиторської перевірки касових операцій.

Авторами статті визначена мета аудиту касових операцій, яка відповідає сучасним вимогам відповідно до чинного законодавства. Відповідно до визначеної мети сформульовані завдання аудиту касових операцій.

Інформаційне забезпечення аудиторської перевірки необхідно розглядати на етапі організації аудиторської перевірки й на етапі здійснення аудиторської перевірки, в контексті доступу аудитора до бухгалтерської, фінансової, управлінської та іншої інформації (табл. 2).

Теоретичні та практичні аспекти міжнародного досвіду аудиту, які узагальнені у МСА, рекомендують аудитору оцінити систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Мета оцінки системи внутрішнього контролю полягає у визначенні стратегії аудиту. Оцінка системи внутрішнього контролю дозволяє скоротити час і витрати на проведення аудиту, спланувати аудиторські процедури, правильно обрати прийоми аудиту, визначити обсяг перевірки та є доказом якісного виконання аудитором своїх професійних обов'язків. Оцінка системи внутрішнього контролю не виділяється окремим етапом проведення аудиту та, як правило, проводиться одночасно з виконанням аудиторських процедур основного етапу аудиту.

У практиці аудиту України використовують анкету оцінки системи внутрішнього контролю. Найпростіша форма анкети передбачає перелік основних питань, з відповіддю "Так" чи "Ні". Негативна відповідь свідчить про недоліки в організації системи внутрішнього контролю, вказує на слабкі місця організації бухгалтерського обліку.

Пропонуємо зразок анкети оцінки системи внутрішнього контролю. Анкета містить питання, за допомогою яких, аудитор зробить висновки про: інформаційне забезпечення облікових працівників, наявність внутрішніх розпорядчих документів, щодо організації бухгалтерського обліку касових операцій, розподіл прав і обов'язків, кваліфікацію облікових працівників і інші питання. Зміст цієї анкети є типовим для оцінки системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання, але аудитору необхідно враховувати певні особливості кожного суб'єкта господарювання і залежно від цих

Таблиця 4. Тест внутрішнього контролю касових операцій у національній валюті

№	Зміст питання	Варіант відповіді		
		Так	Ні	Інший
1.	Чи існує у суб'єкта господарювання наказ про облікову політику?			
2.	Чи висвітлені у наказі про облікову політику елементи облікового процесу касових операцій?			
3.	Чи є посадова інструкція касира?			
4.	Чи ознайомлений касир з правами і обов'язками?			
5.	Чи відбувається суміщення функцій касира та облікового працівника?			
6.	Чи контролюється виконання обов'язків касира головним бухгалтером чи старшими за посадою?			
7.	Чи висока плінність робітників бухгалтерської служби?			
8.	Чи виявлені недоліки, порушення у системі обліку касових операцій : - за результатами попереднього аудиту; - органами Державної фіскальної служби; - внутрішнім контролем; - іншими контролюючими органами			
9.	Інвентаризація каси проводиться один раз на рік перед складанням фінансової звітності			
10.	Раптові, позапланові інвентаризації проводяться: - один раз на місяць; - один раз на квартал; - не проводяться; - ваш варіант відповіді			+
11.	Існування договору з касиром про матеріальну відповідальність			
12.	Чи встановлений ліміт каси?			
13.	Чи перевіряється дотримання суми встановленого ліміту залишку готівки у касі - головним бухгалтером; - старшим за посадою; - внутрішнім контролем			
14.	Чи здійснюється перевірка: - звітів касира; - касової книги			
15.	Хто дає дозвіл на видачу готівки: - керівник; - головний бухгалтер; - інша, уповноважена особа			
16.	Чи має касир право виписувати видаткові та прибуткові касові ордери?			
17.	Обов'язки виписки ВКО та ПКО, видача готівки, приймання готівки, розподілені між касиром і робітником бухгалтерії			
18.	Працівник, який отримує готівку, не займається її обліком у бухгалтерії			
19.	Цільове використання готівки контролюється: - головним бухгалтером; - бухгалтером			
20.	Дотримання касової дисципліни контролюється: - головним бухгалтером; - внутрішнім контролем; - бухгалтером			
21.	Касир має вищу освіту?			
22.	Касир працює на посаді касира: - від 1 року до 3-х; - від 5-ти років до 10-ти; - ваш варіант відповіді			
22.	Головний бухгалтер має вищу освіту?			
23.	Головний бухгалтер за фахо			
24.	Робітники бухгалтерії забезпечені доступом до отримання інформації чинного законодавства та змін до нього			
25.	Чи перевіряється тотожність інформації Головної книги, облікових регістрів, Балансу, Звіту про рух грошових коштів?			
26.	Чи належним чином організовані умови зберігання готівки, грошових документів, чекових книжок?			
27.	Чи розроблений порядок оприбуткування готівки у касу?			

обставин доповнювати або змінювати зміст анкети, що залежить від мети тестування та професійного судження аудитора. Запропонована анкета найбільш підходить для суб'єктів господарювання малих та середніх суб'єктів господарювання підприємницької діяльності, яка пов'язана з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.

Оцінка системи внутрішнього контролю здійснюється на підготовчому етапі загального плану аудиту касових операцій (таблиця 3, 4).

За результатами тестування аудитор робить висновки про організацію бухгалтерського обліку касових операцій, організацію внутрішнього контролю та на підставі цих висновків коригує визначений аудиторський ризик, обсяг перевірки, планує основні аудиторські процеду-

ри за етапами аудиторської перевірки, визначає об'єкти перевірки і складає Програму аудиту.

Аудит касових операцій розпочинається з проведення інвентаризації каси. Організація та проведення інвентаризації не потребує додаткових досліджень. Для аудитора важливе значення мають виявлені порушення обліку касових операцій, їх виправлення та відображення в бухгалтерському обліку. Таким чином, аудитор отримує необхідну інформацію для попередньої оцінки організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю та складає програму аудиту.

У таблиці 5 наведено зразок програми аудиту касових операцій.

Методика проведення аудиторської процедури відображається у робочих документах, які складають-

Таблиця 5. Програми аудиту касових операцій

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми аудиту	Аудиторські докази	Викона- вель	Тер- мін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
1. Перевірка достовірності відображення операцій з грошовими коштами у касі в національній валюті						
1.1.	Перевірка тотожності даних Балансу і Головної книги	Документальна, перевірка по суті; арифметична	Баланс, Головна книга			РД-1.1
1.2.	Перевірка правильності відображення даних Головної книги за рахунками обліку, журналу 1, відомості 1.1	Документальна, перевірка по суті; арифметична	Головна книга, журнал 1, відомість 1.1			РД-1.2
1.3.	Перевірка тотожності аналітичного та синтетичного обліку залишку готівки	Документальна перевірка по суті; нормальна; арифметична	Звіт касира, журнал 1, Відомість 1.1. Рахунки 30, 33			РД-1.3
2. Перевірка узгодженості інформації про операції з грошовими коштами у касі в національній валюті у фінансовій звітності						
2.1.	Перевірка тотожності показників Балансу із Звітом про рух грошових коштів	Документальна перевірка по суті; нормальна	Баланс, Звіт про рух грошових коштів			РД-2.1
2.2.	Перевірка тотожності показників Балансу і Приміток до фінансової звітності	Документальна перевірка по суті; нормальна	Баланс, Примітки до фінансової звітності			РД-2.2
3. Перевірка дотримання ліміту залишку готівки у касі						
3.1.	Перевірка правильності визначення ліміту залишку готівки у касі	Документальна, арифметична	Розрахунок ліміту залишку готівки у касі, касова книга, ВКО, ПКО			РД-3.1
3.2.	Перевірка касової книги на відповідність залишку готівки та встановленого ліміту залишку готівки.	Документальна, арифметична	Касова книга, встановлений ліміт			РД-3.2.
3.3.	Перевірка зберігання готівки для виплат, що належать до фонду оплати праці, пенсій, стипендій, дивідендів понад установлений ліміт каси	Документальна, арифметична	Обстеження опитування			РД-3.3.
4. Перевірка дотримання касової дисципліни						
4.1.	Перевірка цільового використання готівки	Документальна, арифметична, зустрічна	ВКО, розпорядчі документи, авансові звіти, чеки, рахунки 30, 31, 372, 66			РД-4.1
4.2.	Перевірка своєчасності повернення підзвітних сум, отриманих на відрядження і на інші виробничі (господарські) потреби	Документальна, арифметична, зустрічна	ВКО, авансові звіти, касова книга, Рахунки 30, 372 ,66			РД-4.2
5. Перевірка порядку ведення касової книги						
5.1.	Перевірка касової книги (прошнурована, пронумерована, опечатана, має виправлення)	Документальна: перевірка по суті; обстеження, арифметична	Касова книга			РД-5.1
5.2.	Перевірка відповідності записів у касовій книзі записам у звіті касира	Документальна: перевірка по суті; обстеження, арифметична	Касова книга, звіти касира			РД-5.2
5.3.	Перевірка наявності первинних документів, доданих до звіту касира	Документальна: перевірка по суті; обстеження, арифметична	Додані первинні документи до звітів касира			РД-5.3
5.4.	Перевірка правильності підрахунків касових операцій за день	Документальна: перевірка по суті; обстеження, арифметична	Касова книга			РД-5.4
6. Перевірка правильності оформлення прибуткових і видаткових касових ордерів						
6.1.	Перевірка за формою і суттю доданих до звіту касира ВКО і ПКО	Документальна, арифметична, зустрічна	Звіт касира, ВКО, ПКО			РД-6.5
6.2.	Перевірка відповідності ВКО і ПКО журналу реєстрації прибуткових і видаткових ордерів	Документальна, арифметична, зустрічна	Касова книга, звіт касира, ВКО, ПКО, журнал реєстрації прибуткових і видаткових ордерів			РД-6.6

ся аудитором у ході перевірки, та мають довільну форму (табл. 6—15).

Запропоновані форми робочих документів мають доказову складову: доцільності та якості проведеної аудиторської процедури; обґрунтування виявлених порушень, помилок, зловживань.

## ВИСНОВКИ

Практика аудиту в Україні потребує розробки єдиних методологічних підходів до організації й методики проведення аудиторських перевірок. Аналіз літературних джерел стосовно аудиту касових операцій показує, що підходи до організації і методики аудиту готівкових

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми аудиту	Аудиторські докази	Викона- на- вещь	Тер- мін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
<b>7. Перевірка повноти і своєчасності оприбуткування готівки</b>						
7.1	Перевірка порядку оприбуткування готівки у касі	Документальна, арифметична, зустрічна, нормативна	Порядок оприбуткування готівки, Положення 148			РД-7.1
7.2	Зіставлення ПКО на отримання готівки з банків із записами у касовій книзі і з корінцями чеків у чекових книжках, виписками банків	Документальна, арифметична, зустрічна, нормативна	ПКО, касова книга, корінець чеку чекової книжки, рахунки 30, 31, 36, 20, 10			РД-7.2
7.3	Зіставлення сум і дат у ПКО і сум і дат з первинними документами на реалізацію продукції, товарів, послуг, позареалізаційні операції	Документальна, арифметична, зустрічна, нормативна	ПКО, рахунок-фактура, квитанції, накладні, акти виконаних робіт, послуг рахунки 30, 31, 36, 26, 28			РД-7.3
<b>8. Перевірка своєчасності і повноти відображення витрачання готівки</b>						
8.1.	Провести аналіз виплат готівкою за їх напрямками	Документальна, арифметична, зустрічна, аналітична	ВКО, розпорядчі документи, авансові звіти рахунки 30, 66, 378, 26, 28			РД-8.1
8.2.	Провести перевірку зі ставності дати, сум готівки у ВКО відповідно до первинних документів за напрямками виплат	Документальна, арифметична, зустрічна, аналітична	ВКО, відомості на виплати, інші розпорядчі та підтверджуючі документи			РД-8.2
8.3.	Перевірити правильність визначення депонованої заробітної плати, та її здавання у банк	Документальна, арифметична, зустрічна, аналітична	Відомість на виплати, реєстр депонованих сум, ВКО рахунки 30, субрахунки 661, 662, 663			РД-8.3
8.4.	Перевірка видачі готівки за довіреністю	Документальна, арифметична, зустрічна, аналітична	ВКО, довіреності, касова книга, рахунок 30			РД-8.4
8.5.	Перевірка записів у касовій книзі видачі готівки відповідно до розпорядчих та первинних документів	Документальна, арифметична, зустрічна, аналітична	Касова книга, ВКО, первинні документи, розпорядчі документи			РД-8.5
9.	Перевірка дотримання суб'єктом господарювання порядку витрачання готівки, у разі наявності податкового боргу	Документальна перевірка, опитування	Рахунки 64, 65,			РД-9
10.	Перевірка дотримання суб'єктом господарювання установлених обмежень під час здійснення ними готівкових розрахунків	Документальна, арифметична	ВКО, касова книга, первинні документи			РД-10
11.	Узагальнення результатів аудиту		Робочі документи			

**Таблиця 6. Форма робочого документа РД-1-1. Перевірка тотожності даних Балансу і Головної книги**

Показник	За даними обліку			За даними аудиту			Відхилення (6-5)
	Баланс	С-до за Дебетом рах.30	Відхилення	Баланс	С-до за Дебетом рах.30	Відхилення	
1	2	3	4	5	6	7	8
Залишок на початок звітного періоду							
Залишок на кінець звітного періоду							

**Таблиця 7. Форма робочого документа РД-1-2. Перевірка тотожності аналітичного та синтетичного обліку залишку готівки у касі**

Залишок готівки	Залишок на початок місяця					
	01.01	01.04	01.07	01.10	01.12	01.01
Звіт касира						
Журнал 1, Відомість 1.1						
Субрахунок 301 «Готівка в національній валюті»						
Відхилення						

**Таблиця 8. Форма робочого документа РД-2.1. Перевірка тотожності показників Балансу із Звітом про рух грошових коштів**

Показник	За даними обліку		За даними аудиту		Відхилення
	Баланс	Звіт про рух грошових коштів	Баланс	Звіт про рух грошових коштів	
Залишок на початок року					
Залишок на кінець року					

**Таблиця 9. Форма робочого документа РД-3.1.  
Перевірка правильності визначення ліміту залишку готівки у касі**

Найменування показника	Фактично		Відхилення
	За даними обліку	За даними аудиту	
Готівкова виручка			
Середньоденні надходження			
Виплачено готівкою на відрядження інші виробничі (господарські) потреби			
Середньоденна видача готівки			
Ліміт залишку готівки у касі			

**Таблиця 10. Форма робочого документа РД-3.2.  
Перевірка касової книги на відповідність залишку**

Дата	Залишок готівки на початок дня	Надходження готівки	Видача готівки	Залишок готівки за платіжними відомостями в дня виплат заробітної плати, інших виплат		Залишок готівки на кінець дня	Встановлений ліміт готівки у касі	Відхилення
				У межах терміну	У межах перевищення терміну			

**Таблиця 11. Форма робочого документа РД-4.1.  
Перевірка цільового використання готівки**

Цільове використання готівки	За даними обліку	За даними аудиту		Порушення
	Сума, грн	Підтверджуючий документ	Сума, грн	
Відрядження:				
П.І.Б.				
П.І.Б.				
Інші виробничі (господарські потреби)				
П.І.Б.				
П.І.Б.				
Інші потреби				
П.І.Б.				
П.І.Б.				

**Таблиця 12. Форма робочого документа РД-5.4. Перевірка правильності підрахунків касових операцій за день**

Дата	Залишок на початок дня	Надходження готівки		Видача готівки		Залишок на кінець дня	Примітки
		ПКО (номер, дата)	Сума грн	ВКО, (номер, дата)	Сума, грн		
Разом:		+	+	+	+		
Відповідність журналу реєстрації ПКО							
Кількість ПКО за день		+	+				
Сума, грн							
Відповідність журналу реєстрації ВКО							
Кількість ВКО за день				+	+		
Сума, грн							

**Таблиця 13. Форма робочого документа РД-6.6.  
Перевірка відповідності ВКО і ПКО журналу реєстрації прибуткових і видаткових ордерів**

Місяць	Журнал реєстрації ВКО, ПКО (к-сть)		Касова книга (к-сть)		Звіт касира (к-сть)		Примітки
	ВКО	ПКО	ВКО	ПКО	ВКО	ПКО	
Разом:							



**Таблиця 14. Форма робочого документа РД-7.2. Зіставлення ПКО на отримання готівки з банків із записами у касовій книзі і з корінцями чеків у чекових книжках, виписками банків**

Період перевірки	Журнал реєстрації ПКО		Касова книга		Чекова книжка		Виписка банку		Примітки
	Дата	Сума, грн	Дата	Сума, грн	Дата	Сума, грн	Дата	Сума, грн	

**Таблиця 15. Форма робочого документа РД-8.1. Аналіз виплат готівкою за їх напрямками за звітний період**

Цільове використання готівки	За даними обліку		За даними аудиту		Аналіз
	Попередній період	Звітний період	Попередній період	Звітний період	
Відрядження					
Інші виробничі (господарські потреби)					
Інші потреби					
Разом:					

розрахунків різняться. Відповідно до проведеного дослідження авторами статті визначені об'єкти, мета, завдання аудиту касових операцій, інформаційне забезпечення проведення аудиту касових операцій. Запропоновані тест для оцінки системи внутрішнього контролю, програма аудиту, форми робочих документів.

Розроблена програма аудиту касових операцій включає методичні прийоми здійснення аудиторських процедур, аудиторські докази. Аудиторські процедури, об'єднанні в певні групи й розташовані в логічній послідовності. Запропонована програма аудиту не включає аудиторських процедур стосовно перевірки документального оформлення і результатів проведених інвентаризацій, як пропонують деякі автори. Загальний план аудиту касових операцій передбачає окремий етап фізичної перевірки, на якому аудитор проводить перевірку проведених інвентаризацій, або спостерігає за проведенням інвентаризації. Запропонований методологічний підхід до організації і методики аудиту обліку касових операцій направлений на підвищення якості проведення аудиту.

#### Література:

1. Меліхова Т.О. Обґрунтування функцій внутрішнього та зовнішнього аудиту податків / Т.О. Меліхова // Наука й економіка: науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. — Хмельницький, 2010. — Вип. 2 (18). — С. 116—120.
2. Подмешальська Ю.В. Оцінка якості обліку в аудиті / Ю.В. Подмешальська // Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка". — 2011. — Вип. 5 (4). — С. 265—270.
3. Подмешальська Ю.В. Проблеми впровадження інформаційних систем обліку на підприємстві / Ю.В. Подмешальська // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. — 2011. — Вип. 33. — С. 180—185.
4. Подмешальська Ю.В. Удосконалення оцінки якості внутрішнього контролю на підприємстві / Ю.В. Подмешальська // Економічний вісник ЗДІА: збірник наукових праць. — Запоріжжя, 2012. — № 2. — С. 106—114.
5. Подмешальська Ю.В. Внутрішній аудит як засіб удосконалення обліку та контролю дебіторської заборгованості [Електронний ресурс] / Ю.В. Подмешальська, Р.Ю. Варварін // Економіка та суспільство. — 2016. — № 7. — Режим доступу: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7\\_ukr/161.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/161.pdf)
6. Меліхова Т.О. Аналіз впливу податкового навантаження на рівень податкової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, О.В. Троян // Інвестиції: практика та досвід. — 2017, № 20. — С. 33—37.

#### References:

1. Melikhova, T.O. (2010), "Substantiation of functions of internal and external tax audit", *Nauka y ekonomika:*

*naukovo-teoretychnyy zhurnal Khmelnytskoho ekonomichnoho universytetu*, vol. 2 (18), pp. 116—120.

2. Podmeshalska, Y.V. (2011), "Assessment of accounting quality in the audit", *Visnyk Dnipropetrovs'koho universytetu. Serii "Ekonomika"*, vol. 5 (4), pp. 265—270.

3. Podmeshalska, Yu. V. (2011), "Problems of introduction of information systems of accounting at the enterprise", *Problemy i perspektyvy rozvytku bankivskoi systemy Ukrainy*, vol. 33, pp. 180—185.

4. Podmeshalska, Yu.V. (2012), "Improving the assessment of the quality of internal control at the enterprise", *Ekonomichnyy visnyk ZDIA: zbirnyk naukovykh prats'*, vol. 2, pp. 106—114.

5. Podmeshalska, Yu.V. and Varvarin, R.Yu. (2016), "Internal audit as a means of improving the accounting and control of accounts receivable", *Economics and Society*, vol. 7, available at: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7\\_ukr/161.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/161.pdf) (Accessed 30 Dec 2018).

6. Melikhova, T.O. and Troyan, O.V. (2017), "Analysis of the impact of the tax burden on the level of tax security of the enterprise", *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, vol. 20, pp. 33—37.

*Стаття надійшла до редакції 14.01.2019 р.*

[www.dy.nayka.com.ua](http://www.dy.nayka.com.ua)

Електронне фахове видання

**ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ**  
удосконалення та розвиток

**Виходить 12 разів на рік**

Видання включено до переліку  
наукових фахових видань України  
з ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

e-mail: [economy\\_2008@ukr.net](mailto:economy_2008@ukr.net)

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73

## ЗАТРАТЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Gadzhibekova Sevda Jafar,  
author of dissertation, Azerbaijan State Economic University (UNEC)

### EXPENSES AND THEIR CLASSIFICATION IN A FINANCIAL ACCOUNTING SYSTEM AND REPORTING

*Установлено, что сущностью затрат на производственно-коммерческих предприятиях является стоимость использованных предприятием в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг) материальных, нематериальных, трудовых и финансовых ресурсов в целях получения экономической выгоды. Выявлено, что в общеэкономической и учетной литературе, а также нормативных документах, регламентирующих вопросы финансового учета и отчетности, используются различные термины: "расходы", "затраты", "издержки". При этом в большинстве случаев в данных источниках не разъясняются различия или общность между указанными терминами. Однако имеются и авторы, которые видят различия между термином "затраты" и термином "расходы". В экономической и учетной литературе Азербайджанской Республики используется по существу один термин — "херджлер", который переводится на русский язык как "затраты" или "расходы".*

*В статье сформирован авторский подход к классификации финансовых затрат предприятий. При этом автор подчеркивает, что классификация затрат по отношению к технологическому процессу, по отношению к объему производства, по способу включения в себестоимость, по составу, по видам и по времени используется для расчета себестоимости произведенной продукции, оценки стоимости запасов в балансе, определения величины финансовых результатов по отчету о прибылях и убытках. Классификация или распределение же затрат на постоянные (условно-постоянные) и переменные, на безвозвратные, на внесенные (упущенные выгоды), на релевантные и нерелевантные, на планируемые и не планируемые; на предельные и приростные используются для принятия решения и планирования. В целях осуществления контроля и регулирования затрат классифицируются как регулируемые и нерегулируемые.*

*В статье проводится сравнительный анализ двух вариантов (методов) классификации расходов, показавший, что различие между ними связано лишь с раскрытием информации о расходах по операционной деятельности. В состав себестоимости продаж входят в основном следующие переменные расходы: прямые материальные расходы; прямые расходы на оплату труда; косвенные производственные накладные расходы.*

*В статье резюмируется, что в Азербайджане по существу применяется метод калькулирования по ограниченной себестоимости. При этом независимо от используемого варианта (метода) классификации расходов формируется один и тот же финансовый результат.*

*It is established that an entity of expenses on commercial manufacturing enterprises is used cost by the enterprise in the course of production and sales of products (works, services) of material, non-material, work and financial resources for the purpose of receiving an economic benefit. It is revealed that in general economic and registration literature and also normative documents regulating questions of financial accounting and the reporting different terms are used: "expenses", "harges", "costs". At the same time in most cases in these sources differences or community between the specified terms are not explained. However, there are also authors who see differences between the term "expenses" and the term "expenses". In economic and registration literature of the Azerbaijan Republic one term — "herdzhler" who is translated into Russian as "expenses" or "charges" is used in essence.*

*In article author's approach to classification of financial expenses of the enterprises is created. At the same time the author emphasizes that classification of expenses in relation to technological process, in relation to the output, on a way of inclusion in cost value, on structure, by types and on time is used for calculation of cost value of the made products, estimation of cost of stocks in balance, determination of value of financial results on the profit and loss report. Classification or distribution of costs of constant (conditional and constants) and variables, on irrevocable, on entered (the missed benefits), on relevant and irrelevant, on planned and not planned; on limit and incremental are used for decision-making and planning. For the purpose of control and regulation of expense are classified as adjustable and non-regulated.*

*In article the contrastive analysis of two options (methods) of classification of costs which showed that the difference between them is connected only with disclosure of information on expenses on operating activities is carried out. Generally following variable expenses are a part of a value of sales: direct material costs; direct costs on compensation; indirect production overhead costs.*

*In article it is summarized that in Azerbaijan the calculation method at limited cost value is in essence applied. At the same time irrespective of the used option (method) of classification of expenses the same financial result forms.*

*Встановлено, що сутністю витрат на виробничо-комерційних підприємствах є вартість використаних підприємством у процесі виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг) матеріальних, нематеріальних, трудових і фінансових ресурсів з метою отримання економічної вигоди. Виявлено, що в загальноекономічній і обліковій літературі, а також нормативних документах, що регламентують питання фінансового обліку та звітності, використовуються різні терміни: "расходы", "затраты", "издержки". При цьому в більшості випадків у цих джерелах не роз'яснюються відмінності або спільність між зазначеними термінами. В економічній і обліковій літературі Азербайджанської Республіки використовується по суті один термін — "херджлер".*

*У статті сформовано авторський підхід до класифікації фінансових витрат підприємств. При цьому автор підкреслює, що класифікація витрат по відношенню до технологічного процесу, по відношенню до обсягу виробництва, за способом включення до собівартості, за складом, за видами і за часом використовується для розрахунку собівартості виробленої продукції, оцінки вартості запасів у балансі, визначення величини фінансових результатів за звітом про фінансові результати.*

*Класифікація або розподіл ж витрат на постійні (умовно-постійні) і змінні, на безповоротні, на внесення (упущені вигоди), на релевантні і нерелевантні, на плановані і не плановані; на граничні і природні використовуються для прийняття рішення і планування. З метою здійснення контролю і регулювання витрати класифікуються як регульовані і нерегульовані.*

*У статті проводиться порівняльний аналіз двох варіантів (методів) класифікації витрат, який показав, що різниця між ними пов'язана лише з розкриттям інформації про витрати за операційною діяльністю. До складу собівартості продажів входять в основному такі змінні витрати: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; непрямі виробничі накладні витрати.*

*У статті резюмується, що в Азербайджані по суті застосовується метод калькулювання за обмеженою собівартістю. При цьому незалежно від використовуваного варіанту (методу) класифікації видатків формується один і той же фінансовий результат.*

*Ключевые слова: затраты, расходы, классификация, себестоимость, финансовый учет, управленческий учет, стандарты.*

*Key words: expenses, expenditures, classification, cost value, financial accounting, management accounting, standards.*  
*Ключові слова: витрати, класифікація, собівартість, фінансовий облік, управлінський облік, стандарти.*

## ВВЕДЕНИЕ

Известно, что производственно-коммерческая деятельность любого предприятия связана с определенными затратами. Эта деятельность направлена на достижение поставленной цели, которая является получение экономической выгоды в виде прибыли. Затраты должны обеспечить денежный доход от изготовленной и проданной продукции, оказанных услуг в таком размере, чтобы он покрывал понесенные расходы и давал излишек прибыли. Прибыль является тем движущим мотивом, который определяет цель или смысл коммерческой деятельности. Однако была бы ошибкой считать, что получение прибыли является единственным мотивом для несения затрат. Затраты могут быть произведены для административных целей, для улучшения социально-бытовых условий работников предприятия и т.д. От таких затрат предприятие в дальнейшем получит дополнительную выгоду. Поэтому крайне важен точный учет всех затрат на предприятии.

Цель статьи провести уточнить сущность финансовых затрат предприятия, а также дать комплексную классификацию данных затрат на современном этапе экономического развития Азербайджана

Сущность финансовых затрат и их классификация  
 Предприятия занимаются различными видами деятельности: производством и реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг, финансовой, инвестиционной и другими видами деятельности. Они выбирают тот или иной вид деятельности не только в зависимости от объема дохода, но и от величины затрат или расходов на единицу этого дохода. Таким образом, для разных целей нужны разные расходы.

Затраты формируются как совокупность материальных, трудовых и финансовых ресурсов, необходимых для получения запланированной величины дохода и прибыли. Совокупность затрат экономических ресурсов формирует стоимость продукции, товара, работ и услуг.

В экономической и учетной литературе, как правило, различают общественно-необходимые затраты и затраты предприятия. Общественно необходимый труд создает стоимость товара. Этот процесс подробно описан К. Марксом [1, с. 192]. К общественно необходимому труду Маркс относит все затраты общественного и живого труда общества на производство товара. Стоимость он назвал издержками общества. Следовательно, согласно теории Маркса, стоимость товара формируется из общественно-необходимых затрат или издержек. Такие затраты слагаются из двух элементов: а) стоимости употребленных или использованных средств труда и предметов труда; б) вновь созданной стоимости. Получается, что затраты или издержки предприятия меньше издержек общества на величину прибыли. Затраты или издержки предприятия формируют себестоимость продукции, работ и услуг. В широком смысле в себестоимость входят не только производственные затраты или расходы, но и расходы на реализацию.

Исходя из вышеизложенного, экономическую сущность затрат можно сформулировать следующим образом: затраты — это стоимость использованных предприятием в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг) материальных, нематериальных, трудовых и финансовых ресурсов в целях получения экономической выгоды.

В общеэкономической и учетной литературе, а также нормативных документах, регламентирующих воп-

росы финансового учета и отчетности, используются различные термины: "расходы", "затраты", "издержки". При этом в большинстве случаев не разъясняются различия или общность между указанными терминами. Однако имеются и авторы, которые видят различия между термином "затраты" и термином "расходы". Например, к таким авторам относится профессор М.А. Вахрушина. По ее мнению, между указанными терминами или категориями существуют серьезные различия. Она пишет, что исходя из принципа соответствия доходов и расходов "в бухгалтерской отчетности все расходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами (принцип соотношения доходов)" [2, с. 57—58]. Однако, из этой формулировки не видно различия между рассматриваемыми категориями.

По данному вопросу мы принимаем позиции тех авторов [3, с. 119; 4, с. 62], которые термины "расходы", "затраты" и "издержки" используют как синонимы.

В экономической и учетной литературе Азербайджанской Республики используется по существу один термин — "херджлер", который переводится на русский язык как "затраты" или "расходы".

В системе финансовой отчетности страны расходы рассматриваются как уменьшение экономической выгоды в течение отчетного периода, происходящее в результате оттока или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала не связанных с его распределением между собственниками [5, с. 16]. Это определение почти точно совпадает с определением, приведенным в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности: "Расходы — это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала" [6, с. 51]. Эти определения предназначены для целей бухгалтерского (финансового) учета и подтверждают взаимосвязь между финансовым положением и финансовыми результатами предприятия.

В Концептуальных основах Национальных Стандартов бухгалтерского Учета (НСБУ) для Коммерческих организаций, как и в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности, расходы признаются как составной элемент финансовой отчетности.

Затраты или расходы в системе финансового учета и отчетности отражаются в основном для удовлетворения информационных потребностей пользователей, которые с помощью информации этой системы оценивают финансовое положение, результаты деятельности и изменения финансового положения предприятия, и на основе такой оценки принимают важные экономические решения.

Для разных пользователей (внутренних и внешних) нужны затраты разной классификации, которая лежит или должна лежать в основе учета затрат, и, следовательно, формирования разной информации для разных целей и разных пользователей. Необходимость классификации затрат обусловлена тем, что, во-первых, имеются разные цели анализа затрат; во-вторых, разные объекты затрат; в третьих — множество причин распределения и списания затрат. В целом, на наш взгляд, классификация представляет собой способ группировки информации о затратах, в зависимости от поставленной цели, задачи, объекта и т.п.

В рамках финансового учета и отчетности классификация затрат осуществляется с целью создания унифицированной или упорядоченной структуры информации о доходах и расходах предприятия.

Информация о расходах, которая необходима для одной цели, могут быть совсем не подходящей для другой. Следовательно, классификация затрат может быть

проведена по разным критериям или признакам.

В учетной литературе приводится множество признаков для классификации затрат: по отношению к технологическому процессу (расходы основные и накладные); по отношению к объему производства (выпуску) готовой продукции (затраты переменные и постоянные); по способу включения в себестоимость отдельных видов продукции (расходы прямые и косвенные); по составу (одноэлементные и комплексные); по местам возникновения (затраты по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия); по носителям затрат (виды продукции, работ, услуг); по видам (по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции); по отношению к отчетному периоду (расходы относимые к будущим периодам); по целесообразности (производительные и непроизводительные) и т.д.

Классификация затрат по отношению к технологическому процессу, по отношению к объему производства, по способу включения в себестоимость, по составу, по видам и по времени используется для расчета себестоимости произведенной продукции, оценки стоимости запасов в балансе, определения величины финансовых результатов по отчету о прибылях и убытках.

Классификация или распределение же затрат на постоянные (условно-постоянные) и переменные, на безвозвратные, на внесенные (упущенные выгоды), на релевантные и нерелевантные, на планируемые и не планируемые; на предельные и приростные используются для принятия решения и планирования. В целях осуществления контроля и регулирования затраты классифицируются как регулируемые и нерегулируемые.

Отметим, что классификация затрат по приведенным признакам применяется в основном в рамках управленческого учета. На наш взгляд, правы те авторы, которые говорят, что единого унифицированного подхода к классификации затрат в системе управленческого учета не может быть и неприемлем. Классификация затрат всегда должна осуществляться исходя из поставленной цели и задачи. Что касается классификации в системе финансового учета, здесь состав и разграничение затрат предписываются в нормативном порядке. Это обусловлено тем, что финансовая отчетность представляет собой гармонизированную и стандартизированную систему во всем мире. Гармонизация и стандартизация системы финансового учета и отчетности позволяют получить сопоставимую информацию для анализа деятельности различных компаний.

Согласно МСФО1 "Представление финансовой отчетности" предприятие (организация) обязано представлять анализ доходов и расходов используя классификацию затрат либо по характеру (экономическому содержанию) либо по их назначению (функциям).

НСБУ1 расходы по характеру (экономическому содержанию) классифицирует следующим образом:

— Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства.

— Выполненные и капитализированные предприятием работы.

— Исползованные материальные запасы.

— Расходы по персоналу.

— Прочие операционные расходы.

— Убытки от прекращения деятельности.

— Операционные убытки.

— Финансовые расходы.

Итого расходов (убытков)

Расходы по назначению (функциям) классифицированы таким образом:

— Себестоимость продаж.

— Коммерческие расходы.

— Административные расходы.

— Прочие операционные расходы.

— Финансовые расходы.

Итого расходов.

Отметим, что перечень расходов, по характеру приведенный по НСБУ более информативный, чем перечень расходов по характеру по МСФО1. По НСБУ1 в состав расходов по характеру включены следующие дополнительные статьи: убытки от прекращения деятельности, операционные убытки, финансовые расходы.

При классификации расходов по характеру, они не распределяются между отдельными сегментами деятельности предприятия. Классификация расходов по характеру в основном используется небольшими предприятиями и фирмами. Отсутствие необходимости дополнительного распределения затрат облегчает применение рассматриваемой классификации.

Вторая классификация затрат, то есть деление их по назначению или функциям предполагает объединение расходов по признаку их функционального назначения или по статьям калькулирования себестоимости: себестоимость продаж, коммерческие расходы, административные расходы и т.д.

Сравнительный анализ двух вариантов (методов) классификации расходов позволяет сказать, что различие между ними связано лишь с раскрытием информации о расходах по операционной деятельности. В состав себестоимости продаж входят в основном следующие переменные расходы:

- прямые материальные расходы;
- прямые расходы на оплату труда;
- косвенные производственные накладные расходы.

Постоянные производственные и непроизводственные накладные расходы в состав себестоимости не включаются, а списываются в конце периода на прибыль до налогообложения, то есть на валовую прибыль. Таким образом, в нашей стране по существу применяется метод калькулирования по ограниченной себестоимости. Независимо от используемого варианта (метода) классификации расходов формируется один и тот же финансовый результат.

НСБУ1 как и МСФО1 подразделяет расходы предприятия на:

- а) расходы от обычной (операционной) деятельности;
- б) расходы (убытки), которые могут возникать или отсутствовать в процессе производственно-коммерческой деятельности предприятия. При этом согласно НСБУ1 убытки относятся к расходам и они выделяются в отдельный элемент Отчета о прибылях и убытках. По МСФО1 хотя убытки относятся к расходам, однако не выделяются в отдельный элемент Отчета о прибылях и убытках.

В первую группу расходов включаются: себестоимость продаж; коммерческие расходы; административные расходы. Во вторую группу входят: потери, возникающие при реализации земли, строений, оборудования и других долгосрочных активов, убытки от переоценки; убытки от обесценения; убытки от изменения курса валюты; убытки и потери от стихийных бедствий; убытки прошлых лет; убытки от сомнительных и безнадежных долгов; оплаченные штрафы и другие аналогичные платежи.

В НСБУ1 под основными расходами понимаются — расходы от обычной (операционной) деятельности, а под прочими — расходы, которые не обусловлены обычной (операционной) деятельностью или возникает нерегулярно в процессе такой деятельности. Подобные расходы согласно предписаниям, отдельных НСБУ должны быть отражены либо в Отчете о прибылях и убытках, либо же в Отчете об изменениях в капитале. Например, уплаченные штрафы должны отражаться в Отчете о прибылях и убытках, а убытки от переоценки долгосрочно амортизируемых материальных и нема-

териальных активов — в Отчете об изменениях в капитале.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Из вышеизложенного можно сделать следующие выводы:

— в экономической и учетной литературе одни и те же затраты классифицируются по разным критериям или признакам. При этом конкретные признаки используются в зависимости от поставленной цели, задачи и анализируемого объекта;

— не должно быть единого или унифицированного подхода к признакам классификации и распределению расходов. Это объясняется тем, что расходы возникают по разным целям, задачам и объектам;

— классификации затрат в системе управленческого учета и финансового учета не совпадают, что приводит к определенным методическим и практическим трудностям организации и ведения обоих видов учета, увеличивает затраты на формирование информации как для внутренних, так и для внешних пользователей;

— классификации затрат по МСФО и НСБУ1 почти полностью совпадают, однако, информативность в них недостаточна для проведения подробного анализа доходов и расходов предприятия, и, следовательно, для объективной оценки результатов его деятельности;

— классификация затрат по финансовому учету не всегда отвечает информационным запросам и потребностям руководства и менеджмента предприятия. Поэтому возникает необходимость некоторого сближения классификации затрат в финансовом учете к классификации затрат по управленческому учету.

## Литература:

1. Маркс Карл. Капитал (на азербайджанском языке). — Баку, 1969. — 808 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина — 9-е изд., стер. — М.: Издательство "Омега-Л", 2011. — 570 с.
3. Бухгалтерский учет: учеб. / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; Под ред. Я.В. Соколова — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Т.К. Велби, Изд-во Проспект, 2007. — 776 с.
4. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 352 с.
5. Концептуальные основы национальных Стандартов Бухгалтерского Учета. — Баку, 2010. — 284 с. (на азербайджанском языке).
6. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. — М.: Аскери — АССА, 1999 — 1135 с.

## References:

1. Marks, K. (1969), Kapital [Capital], Baku, Azerbaijan.
2. Vahrushina, M.A. (2011), Buhgalterskij upravlencheskij uchet [Accounting management accounting], Omega-L, Moscow, Russia.
3. Bochkareva, I.I. and Bykov, V.A. (2007), Buhgalterskij uche [Accounting], Prospekt, Moscow, Russia.
4. Kaverina, O.D. (2003), Upravlencheskij uchet: sistemy, metody, procedury [Management accounting: systems, methods, procedures], Finansy i statistika, Moscow, Russia.
5. Ministry of Finance of the Republic of Azerbaijan (2010), Konceptualnye osnovy nacionalnyh Standartov Buhgalterskogo Ucheta [Conceptual Basis of National Accounting Standards], Baku, Azerbaijan.
6. Askeri (1999), Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti [International Financial Reporting Standards], ASSA, Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 09.12.2018 р.

А. П. Куліш,  
аспірант кафедри економічної теорії та конкурентної політики,  
Київський національний торговельно-економічний університет

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.126

## КОНКУРЕНТНА ПОЛІТИКА У СИСТЕМІ ІНСТРУМЕНТІВ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ

L. Kulish,  
Ph.D. student, Kyiv National University Of Trade And Economics

COMPETITIVE POLICY IN THE SYSTEM OF GOVERNMENT REGULATION OF THE ECONOMY

---

*У статті визначено, що конкурентна політика є однією з форм державного регулювання національної економіки. Складність процесу функціонування та розвитку конкурентних відносин зумовлює необхідність формування державної конкурентної політики як окремого цілісного напрямку економічної політики. Конкурентна політика є одним із найскладніших видів економічної політики. Встановлено, що конкурентна політика є складовою економічної політики держави. Конкурентна політика держави сприяє економічній конкуренції, заохочуючи або змушуючи незалежних покупців і продавців вступати у конкуренцію на ринку. Доведено, що важливе значення має конкурентне регулювання, яке спрямоване на підтримання раціональної ринкової структури та формування ефективної конкурентної поведінки підприємств.*

*Визначено, що підвищення ефективності реалізації конкурентної політики на основі дерегуляції передбачає істотне зростання відповідальності державних органів за розвиток конкуренції на товарних ринках. У статті зроблено висновки про те, що реалізація конкурентної політики держави проявляється у поліпшенні стану товарних ринків, ступеня збалансованості ринків, позитивних тенденціях зміни кон'юнктури, масштабів ринкових операцій та ступеня ділової активності.*

*The article states that competition policy is one of the forms of government regulation of the national economy. The complexity of the process of functioning and development of competitive relations explains the need of formation of a state competition policy as a separate integral direction of economic policy. Competitive policy contains a system of measures to combat distortion of competition by economic entities with market power, as well as the implementation of competitive regulation at specific commodity markets. Government competition policy is designed to provide such conditions for the functioning of the market, in which there is no restriction of the interests of competitors or the violation of consumer rights. Competitive politics is one of the most complex types of economic policy.*

*It is established that competitive policy is an integral part of the government's economic policy. Competitive policy of the state promotes economic competition, encouraging or forcing independent buyers and sellers to compete in the market. It is proved that competitive regulation is aimed at maintaining a rational market structure, forming an effective competitive behavior of enterprises, preventing anti-competitive concerted actions etc.*

*The conducted research of competition policy is based on certain methodological approaches, among which the most important are consideration of socio-economic processes based on the allocation of causal relationships; understanding of the essence, content and form of competitive and anticompetitive processes and phenomena; taking into account trends and patterns of objective development of the sphere of economic competition; analysis of the complex of interests of subjects of competitive relations in the context of their systemic unity and contradictions; implementation and improvement of the government's competitive policy.*

*It is determined that increasing efficiency of the implementation of competitive policy on the basis of deregulation involves a significant increase in the responsibility of state authorities for the development of competition in domestic commodity markets. Appropriate state institutions should ensure the effective*

*management of the development of these markets through effective legal and regulatory and methodological support, and the improvement of the distribution of powers and functions between different ministries and departments. The article concludes that the implementation of the government competition policy is manifested in improving the state of commodity markets, i.e. the degree of market equilibrium, positive trends in changing market conditions, the level of development of competition in the market, market capacities, scale of market operations and the degree of business activity.*

*Ключові слова: конкурентна політика, конкуренція, товарні ринки, антимонопольне регулювання.  
Key words: competition policy, competition, commodity markets, antimonopoly regulation.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Важливу роль у системі інструментів державного регулювання економіки відіграє конкурентна політика. Функціонування та розвиток економічної конкуренції обумовлює необхідність формування державної конкурентної політики як окремого напрямку економічної політики. Конкурентна політика передбачає систему заходів протидії спотворенню конкуренції з боку суб'єктів господарювання, які мають ринкову владу, а також здійснення конкурентного регулювання на товарних ринках. Державна конкурентна політика покликана забезпечити такі умови функціонування ринку, при яких не виникає обмеження інтересів фірм або порушення прав споживачів. Конкурентна політика є одним із найскладніших видів економічної політики, оскільки повинна спиратися на точні прогнози розвитку конкуренції і конкурентного середовища.

Акценти у здійсненні конкурентної політики в Україні переносяться з вирішення проблем подолання підприємницького (структурного) монополізму на підтримку і захист економічної конкуренції, а також обмеження інституційного монополізму. Конкурентна політика держави сприяє економічній конкуренції, заохочуючи або змушуючи суб'єктів ринку вступати в конкуренцію.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Широкий спектр проблем, пов'язаних з розкриттям змісту конкурентної політики у системі державного регулювання економіки, проаналізовано у працях таких вчених, як О. Бакалінська, Н. Бугаєнко, А. Герасименко, Т. Дейнека, В. Лагутін, Дж. Мілецькі, О. Міняйло, У. Нвабуезе, І. Савченко, Ю. Уманців, Т. Швидка, О. Яременко та ін. Однак проблема формування та реалізації конкурентної політики за умов сучасних глобальних викликів потребує подальшого аналізу.

### МЕТА СТАТТІ

Метою статті є розкриття сутності конкурентної політики держави та визначення напрямів її вдосконалення в Україні.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Проведений аналіз дає змогу дійти висновку про те, що важливе значення має конкурентне регулювання, спрямоване на підтримання раціональної ринкової структури, формування ефективної конкурентної поведінки підприємств, попередження антиконкурентних узгоджених дій тощо. При цьому важливим є питання,

що виникає при застосуванні конкурентної політики, щодо співвідношення між структурою ринку й антиконкурентною поведінкою його суб'єктів.

Дослідження конкурентної політики ґрунтується на певних методологічних підходах, серед яких найважливішими є розгляд соціально-економічних процесів на основі виділення причинно-наслідкових зв'язків, усвідомлення сутності, змісту та форми конкурентних і антиконкурентних процесів та явищ, урахування тенденцій і закономірностей об'єктивного розвитку економічної конкуренції, аналіз інтересів суб'єктів конкурентних відносин у контексті їх єдності та суперечностей, реалізації та вдосконалення конкурентної політики держави.

Дослідження проблем конкурентної політики держави є важливим за сучасних умов, що пов'язано з ускладненням економічних умов, системною трансформацією процесу конкуренції, глибинними зрушеннями конкурентних відносин, нестабільністю сучасного розвитку та змінами економічних засад державного регулювання. Конкурентна політика держави повинна створити необхідні передумови для ефективної конкуренції, яка дасть можливість оптимально розподіляти ресурси в економіці. Існування неконкурентних ринків, наявність ринкової влади у виробників, асиметричність ринкової інформації суттєвим чином актуалізують роль і значення конкурентної політики. Очевидно, що "сьогодні вже недостатньо сприймати ринок як виключно саморегульовану систему, яку автоматично приводить до рівноваги рух попиту та пропонування, що обумовлює найбільшу ефективність економіки, а отже, бажаність такого стану для суспільства" [1, с. 295].

Однією з визначальних умов розвитку конкуренції на товарних ринках є стан конкурентного середовища. Конкурентне середовище — це сукупність соціально-економічних, організаційно-правових, інституційних, фінансово-економічних та інших умов і факторів, що визначають і впливають на розвиток відповідного ринку, стану підприємництва на ньому, рівень змагальності за найбільш вигідні умови діяльності і отримання прибутку. Конкурентне середовище є складним, багатовимірним утворенням, системою взаємовідносин, для якої є характерними такі риси, як цілісність, ієрархічна структура, взаємодія і взаємозалежність, цілеспрямованість. Конкурентне середовище для суб'єкта господарювання виконує функцію зовнішнього обумовленого стану товарного ринку. Особливістю конкурентного середовища є те, що воно містить не тільки положення про наявність конкуренції, але й ступінь повноти ринку і ринкової кон'юнктури. Саме у цьому полягає відмінність

між конкуренцією та конкурентним середовищем. Конкурентне середовище є результатом дії усієї сукупності економічних агентів, у тому числі держави. Конкурентна політика держави виступає одним із вирішальних чинників, що формують конкурентне середовище товарних ринків [2, с. 295].

На основі проведеного аналізу можна дійти висновку, що за економічною сутністю конкурентна політика — це сукупність дій держави як інституту, які здійснюються для впливу на діяльність ринкових суб'єктів господарювання, для підтримки, захисту і розвитку конкуренції. Державна конкурентна політика в Україні здійснюється, насамперед, за такими основними напрямками, як забезпечення правового захисту економічної конкуренції, попередження, обмеження і припинення монопольної діяльності суб'єктів господарювання і органів управління, недопущення антиконкурентних узгоджених дій, припинення недобросовісної конкуренції, сприяння розвитку конкуренції на товарних ринках, контроль за концентрацією суб'єктів господарювання, регулювання діяльності суб'єктів природних монополій.

Конкурентна політика держави спрямована на створення ефективного конкурентного середовища та забезпечення стабільності функціонування ринків. Завдяки впливу конкурентної політики максимізується суспільний добробут, забезпечується зростання обсягів національного виробництва товарів і послуг. Під державною конкурентною політикою у цьому зв'язку слід розуміти комплекс цілей, а також методів впливу державних структур на ринок, пов'язаних з підвищенням конкурентоспроможності національної економіки. Конкурентна політика є діяльністю держави, спрямованою на створення та розвиток конкурентного середовища й регулювання конкурентних відносин з метою підтримання економічної конкуренції, боротьби з негативними наслідками монополізму, захисту інтересів суб'єктів ринку, сприяння підвищенню конкурентоспроможності національного виробництва.

Очевидно, що конкурентна політика в українській економіці повинна бути більш активною. Результативність конкурентної політики виявляється перш за все в її адекватності тим завданням, які слід розв'язувати, щоб забезпечити розвиток ринку. Сутність конкурентної політики держави має розглядатися в широкому розумінні, що передбачає державне сприяння розвитку конкурентності, державний контроль, нормативно-правове регулювання, інституційне регулювання. Отже, можна вважати, що конкурентна політика держави структурується за двома рівнями. При цьому на перший рівень передбачає захист конкуренції, а другий — сприяння її розвитку.

Український вчений В. Лагутін аргументовано доводить, що політика розвитку конкуренції формується на основі принципу стратегічного програмування довкола чотирьох векторів, де кожний вектор включає набір заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети — розвитку більш ефективної конкуренції. При цьому йдеться про те, що три вектори спрямовані на лібералізацію ринків, підвищення конкурентоспроможності національних виробників, забезпечення сталого управління в сфері економічної конкуренції. Четвертий вектор спрямований на посилення проконкурентної дії самих ринкових суб'єктів. При цьому розвиток конкуренції може здійснюватися кількома способами, зокрема, через державну підтримку на належному рівні конкурентного середовища і діяльність державних інститутів, яка спрямована проти утворення монопольних структур, що стримують підвищення ефективності національної економіки. Крім того, розвиток конкуренції передбачає використання системи стимулюючих заходів державного впливу. Захист конкуренції пов'язаний із проведенням дослідження і розслідування справ щодо антиконкурентних дій на певному товарному ринку. Здійснення такого розслідування вимагає достатньо великого часу,

а отже, не є оперативним, що безумовно знижує дієвість відповідних заходів.

Захист конкуренції — це комплекс засобів, які реалізуються в діяльності антимонопольних органів, спрямовані на виявлення, розслідування та запобігання правопорушень, на захист та відновлення законних інтересів та прав учасників ринку, що можуть виникати внаслідок порушення правил конкуренції, притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні конкурентного законодавства, а також у забезпеченні режиму попереднього контролю за формуванням структури ринків. Засоби державного впливу, які забезпечують захист конкуренції, мають здебільшого контрольно-обмежувальний характер [2, с. 23—26].

За умов глобалізації конкурентна політика не може залишатися обмеженою рамками окремих країн, а стає предметом міждержавної координації та взаємодії. Це обумовлює необхідність активного співробітництва різних країн в сфері розвитку глобального конкурентного середовища, створення і вдосконалення інститутів і механізмів міжнаціонального співробітництва і прийняття рішень. Актуальним є питання гармонізації стандартів і методів конкурентної політики з метою використання переваг глобалізації, забезпечення захисту національних інтересів країн і мінімізації невинуватих витрат суб'єктів підприємництва.

Сутність конкурентної політики держави визначається раціональним вибором її мети. Якщо мета конкурентної політики визначена неправильно, то це породжує відповідні помилки при виборі методів та інструментів її реалізації. Метою конкурентної політики держави є забезпечення ефективної конкуренції, тобто створення такого конкурентного середовища, за якого ринкові суб'єкти постійно перебувають під ефективним конкурентним тиском з боку наявних та потенційних конкурентів та споживачів, а роль держави полягає у тому, щоб забезпечити наявність такого тиску на ринках. Мета конкурентної політики пов'язана із забезпеченням всеохоплюючого захисту економічних прав суб'єктів господарювання в їхній поведінці на ринку. Держава при цьому підтримує і захищає конкуренцію з метою забезпечення ефективного функціонування економіки ринків.

Мета конкурентної політики держави полягає у державній підтримці ефективної конкуренції і створенні рівних умов конкуренції для всіх суб'єктів ринку. При цьому йдеться про формування такого інституційного середовища, за яким дії ринкових суб'єктів, що порушують конкурентні правила, стають їм не вигідними. Конкурентна політика означає встановлення і забезпечення дотримання правил, які забороняють антиконкурентні способи поведінки на ринку. Мета конкурентної політики держави проявляється через сукупність її завдань. Досягнення цих завдань передбачає: організацію спостережень за основними структурними тенденціями та інституційними змінами на товарних ринках; проведення заходів з підтримки підприємництва; забезпечення прозорості концентрації та узгоджених дій; зниження бар'єрів входу на ринки нових суб'єктів і забезпечення ефективного контролю за поведінкою домінуючих суб'єктів; активізацію роботи щодо профілактики та припинення недобросовісної конкуренції на товарних ринках; впорядкування надання державних преференцій; включення функцій з розвитку конкуренції в пріоритети діяльності органів державної влади; розвиток конкуренції в інфраструктурних галузях; розвиток конкуренції при здійсненні публічних закупівель; підвищення рівня захисту прав споживачів тощо [2, с. 28—31].

Об'єктом конкурентної політики держави є товарний ринок, а також діяльність суб'єктів господарювання на ньому. Конкурентна політика спрямована на регулювання структури товарних ринків та поведінку суб'єктів господарювання. Державний вплив здійс-





Рис. 1. Законодавче регулювання захисту економічної конкуренції

Джерело: складено автором на основі: [2, с. 26—29; 6, с. 120—125].

нюється як на структуру товарних ринків, так й на форму та характер взаємовідносин між суб'єктами господарювання. З позиції об'єкта конкурентна політика пов'язана із боротьбою зі зловживанням монополюючим (домінуючим) становищем; наданням дозволу на узгоджені дії та концентрацію; заборонаю антиконкурентних узгоджених дій; захистом від антиконкурентних дій органів влади, органів місцевого самоврядування, органів адміністративно-господарського управління та контролю; заборонаю обмежувальної та дискримінаційної діяльності суб'єктів підприємництва; контролем за економічною концентрацією, якщо це призводить до обмеження конкуренції.

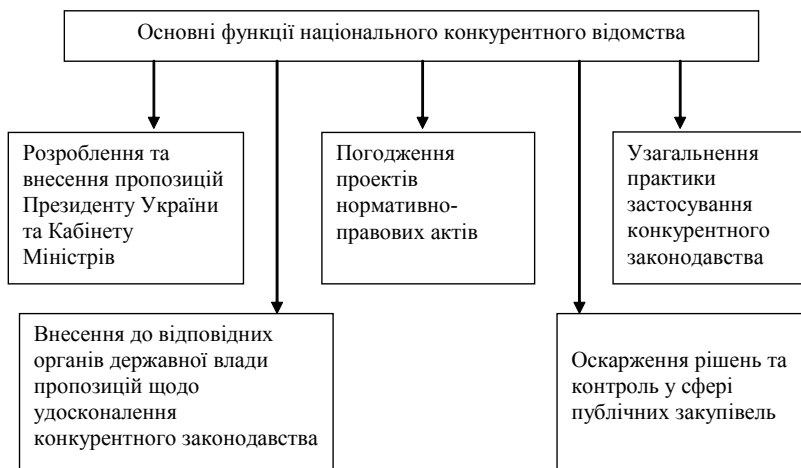
На основі проведеного аналізу можна зробити висновок про те, суб'єктом конкурентної політики є держава, а тому у цьому зв'язку слід вести мову про багатосуб'єктність конкурентної політики. При цьому забезпечення державного захисту конкуренції у підприємницькій сфері є метою діяльності Антимонопольного комітету України (АМКУ). Координуюча роль у формуванні та реалізації конкурентної політики належить саме АМКУ. Конкурентна політика держави за своїм змістом повинна ґрунтуватися на сукупності таких методів, засобів та інструментів, які відповідають досягнутому рівню розвитку національного виробництва, його структурно-інституційній організації. Тому складним є й механізм її розроблення і реалізації. Механізм конкурентної політики — це сукупність методів, засобів та інструментів, які дозволяють попереджувати виникнення невинуватих економічних переваг окремих суб'єктів підприємництва на ринку. Це передбачає формування такого середовища, за яким дії ринкових суб'єктів, що порушують конкурентні правила, стають економічно невинуватими. Державна конкурентна політика в Україні здійснюється за допомогою таких основних інструментів, як правові норми захисту економічної конкуренції; правила попередження, обмеження і припинення монополюючої діяльності суб'єктів господарювання і органів управління; інструментарій припинення проявів недобросовісної конкуренції; норми контролю за концентрацією суб'єктів господарювання; прави-

ла удосконалення регулювання діяльності суб'єктів природних монополій [3, с. 5—9; 4, с. 42—45].

Конкурентна політика держави передбачає врахування вимог об'єктивних економічних законів, реалій економічних, політичних і соціальних відносин, національних особливостей, а також закономірностей і тенденцій розвитку національного ринку. Такий підхід пов'язаний із постійним моніторингом результатів застосування певних регулюючих заходів, оперативну оцінку і корегування впливу держави на конкурентні процеси. Формуванням конкурентної політики держави слід вважати процес визначення цілей, пріоритетів, завдань, кількісних і часових характеристик, конкретних виконавців та необхідних ресурсів. Формування конкурентної політики передбачає ухвалення рішень, пов'язаних із законодавчим процесом і оперативним управлінням з боку органів виконавчої влади.

У процесі формування конкурентної політики необхідно забезпечити раціональне співвідношення між діями, які спрямовані на захист конкуренції (які обмежують монополюючу діяльність), і діями, які спрямовані на розвиток конкуренції. Важливими у цьому зв'язку є дві сфери конкурентної політики — діяльність конкурентних органів держави як сукупність приписів щодо заборонених дій та процесуальні заходи як механізм, який забезпечує дотримання встановлених правил.

Політика захисту конкуренції ґрунтується на ідеях нейтральності (мінімальних втрат ефективності, зумовлених відновленням економічних процесів внаслідок припинення антиконкурентних дій), то політика розвитку конкуренції покладається на критерії Парето-ефективності. При цьому регулювання конкурентного середовища на товарних ринках сприяє розвитку конкуренції у напрямі забезпечення її вищої ефективності. До головних ознак формування політики розвитку конкуренції належать створення ефективної структури внутрішнього ринку, забезпечення дієвої реструктуризації національної економіки, мінімізація залежності товарних ринків від зовнішніх чинників тощо. Важливими при цьому є свобода економічної діяльності, дотримання балансу інтересів виробників, продавців і споживачів,



**Рис. 2. Основні функції національного конкурентного відомства**

Джерело: складено автором на основі: [8, с. 28—30; 9, с. 203—204].

вільний і недискримінаційний доступ до участі на ринку, стабільність умов підприємницької діяльності. З урахуванням міжнародного досвіду можна виділити ряд принципів, на яких ґрунтується сучасна архітектура конкурентної політики держави, зокрема:

- відхід від домінування структурного підходу для оцінки припустимості втручання держави у діяльність суб'єктів ринку;

- поєднання структурного та поведінкового підходів до формування конкурентної політики.

- використання позитивних проконкурентних ефектів, що сприяє зростанню добробуту окремих суб'єктів і суспільства у цілому;

- перехід до гнучкої системи формування конкурентної політики, що забезпечує суб'єктам ринку можливості у виборі, реалізації та зміні ринкових стратегій;

- забезпечення умов для розвитку конкуренції, що ґрунтується на підвищенні конкурентоспроможності як важливого елемента державної інноваційної політики;

- сприяння розвитку підприємництва;

- забезпечення доступу споживачів до послуг природних монополій;

- раціональний підхід при застосуванні конкурентного законодавства, спрямований на підвищення ефективності функціонування ринків.

Реалізація державної конкурентної політики є процесом використання важелів управління, які обумовлюють необхідність здійснення певних рішень у сфері економічної конкуренції. Така реалізація конкурентної політики безпосередньо пов'язана з інституційною взаємодією органів державної влади. Значення реалізації конкурентної політики полягає в її впливові на підтримання загальної макроекономічної рівноваги і створення сприятливих умов для функціонування національного ринку. Важливість реалізації державної конкурентної політики ґрунтується на тому, що заходи політики у сфері конкуренції впливають на стан конкурентного середовища національного ринку. Державна конкурентна політика має бути спрямованою на створення умов для всебічного розвитку конкурентного національного ринку, що передбачає ефективне поєднання заходів з розширення місткості та підвищення ефективності товарних ринків [2, с. 27—32].

Реалізація конкурентної політики спрямована на створення оптимального конкурентного середовища діяльності суб'єктів господарювання, забезпечення їх взаємодії на умовах недопущення проявів дискримінації одних суб'єктів іншими, сприяння розвитку ефективних товарних ринків. Реалізація конкурентної політики потребує здійснення аналізу конкретних умов функціонування товарного ринку, порівнянь наслідків певних дій ринкових суб'єктів із даними минулих періодів чи із

прогнозуванням конкурентної ситуації в майбутніх періодах. Йдеться про налагодження ринкових механізмів для досягнення вищого рівня економічної ефективності, становлення реальної конкуренції, дію ефективного механізму запобігання монополізму товарних ринків. Урешті-решт конкурентна політика є важливим засобом підвищення національної конкурентоспроможності.

Підвищення ефективності реалізації конкурентної політики на основі дерегуляції передбачає істотне зростання відповідальності державних органів за розвиток конкуренції на вітчизняних товарних ринках. Відповідні державні інституції мають забезпечувати ефективне управління розвитком цих ринків шляхом дієвого правового та нормативно-методичного забезпечення, вдосконалення розподілу повноважень та функцій між різними міністерствами і відомствами. Успішна реалізація конкурентної політики є можливою тільки за умов ефективної роботи інституту конкурентної служби.

Органи Антимонопольного комітету України здійснюють контроль за дотриманням заборони зловживання монополієм (домінуючим) становищем на ринку; контроль за обмежувальною та дискримінаційною діяльністю суб'єктів господарювання; контроль за концентрацією суб'єктів господарювання; контроль за узгодженими діями суб'єктів господарювання та їхніх об'єднань; контроль за антиконкурентними діями органів влади, місцевого самоврядування та адміністративно-господарського управління та контролю; контроль за проявами недобросовісної конкуренції, дотриманням торгових та інших чесних звичаїв ведення підприємницької діяльності; контроль за наданням та використанням державної допомоги (різних форм державної економічної підтримки) суб'єктам господарювання [5, с. 7—14].

Для гарантування свободи підприємництва важливою є послідовність конкурентної політики держави, дотримання зобов'язань усіма органами державної влади та ведення діалогу з важливих питань розвитку внутрішнього ринку. Подальша лібералізація економіки потребує вдосконалення механізмів здійснення конкурентної політики [7, с. 38—42]. Основні функції національного конкурентного відомства у контексті взаємоузгодженого підходу всіх органів державної влади до формування та реалізації конкурентної політики відображено на рисунку 2. Реалізація конкурентної політики держави проявляється у поліпшенні стану товарних ринків, тобто ступеня збалансованості ринків (співвідношення попиту і пропозиції), позитивних тенденціях зміни кон'юнктури, рівня розвитку конкуренції на ринку, ємності ринку, масштабів ринкових операцій та ступеня ділової активності тощо. Важливою є позитивна динаміка таких показників як економічний ефект від припинених порушень законо-

давства у сфері економічної конкуренції, кількість суб'єктів товарних ринків, зміна частки у вартості товарів та послуг, вироблених новими суб'єктами господарювання, зміна кількості порушень законодавства у сфері економічної конкуренції.

## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Таким чином, на основі проведеного аналізу сутності та особливостей реалізації державної конкурентної політики можна дійти висновку про те, що вона є важливим напрямом державного регулювання економіки. При цьому критерії її ефективності визначаються ступенем досягнення встановлених пріоритетів, що відповідають потребам розвитку національного ринку, а також затратами ресурсів, спрямованими на реалізацію економічних цілей. Подальші дослідження у цій сфері слід спрямувати на пошук напрямів підвищення дієвості та результативності реалізації конкурентної політики держави.

### Література:

1. Дейнека Т.А. Соціально-економічні суперечності процесу глобалізації суспільства (політико-економічний аналіз). — К.: КНЕУ, 2018. — 510 с.
2. Лагутін В. Конкурентна політика держави: механізм реалізації / В. Лагутін // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. — 2016. — № 4. — С. 22—37.
3. Яременко О.Л. Суперечливий вплив інституційних реформ на функціонування економіки / О.Л. Яременко // Економіка України. — 2018. — № 11—12. — С. 3—18.
4. Бакалінська О. Антимонопольний контроль обміну інформацією між конкурентами / О. Бакалінська, Н. Бугаєнко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. — 2018. — № 2. — С. 41—51.
5. Лагутін В. Ефекти державного регулювання економіки в умовах євроінтеграції України / В. Лагутін // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. — 2017. — № 6. — С. 5—23.
6. Швидка Т.І. Антиконтурентні узгоджені дії, або картельні змови (небезпечні наслідки та проблеми притягнення до відповідальності) / Т.І. Швидка // Економічна теорія та право. — 2018. — № 3. — С. 119—131.
7. Уманців Ю.М. Економічна політика держави за умов глобальних трансформацій / Ю.М. Уманців, О.І. Міняйло // Економіка України. — 2018. — № 9. — С. 37—49.
8. Герасименко А.Г. Конкурентна політика: економічний зміст та напрями вдосконалення / А.Г. Герасименко // Стратегія розвитку України. Економіка, соціологія, право. — 2014. — № 1. — С. 27—33.
9. Савченко І.А. Критерії ефективності конкурентної політики країн в умовах глобалізації / І.А. Савченко // Стратегія розвитку України. Економіка, соціологія, право. — 2013. — № 1. — С. 202—206.
10. Nwabueze U. Achieving competitive advantage through effective communication in a global environment / U. Nwabueze, J. Mileski // Journal of International Studies. — 2018. — Vol. 11. № 1. — P. 50—66.

### References:

1. Dejneka, T.A. (2018), *Sotsial'no-ekonomichni superechnosti protsesu hlobalizatsii suspil'stva (polityko-ekonomichnyj analiz)* [Socio-economic contradictions in the process of globalization of society (political and economic analysis)], KNEU, Kyiv, Ukraine.
2. Lahutin, V. (2016), "Competitive policy of the state: mechanism of realization", *Visnyk Kyivs'koho natsional'noho torhovel'no-ekonomichnoho universytetu*, vol. 4, pp. 22—37.
3. Yaremenko, O.L. (2018), "Contradictory influence of institutional reforms on the functioning of the economy", *Ekonomika Ukrainy*, vol. 11—12, pp. 3—18.

4. Bakalins'ka, O. and Buhaienko, N. (2018), "Antitrust control of information exchange between competitors", *Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo*, vol. 2, pp. 41—51.

5. Lahutin, V. (2017), "The Effects of State Regulation of the Economy in the Conditions of Eurointegration of Ukraine", *Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo*, vol. 6, pp. 5—23.

6. Shvydka, T.I. (2018), "Anti-competitive concerted actions, or cartel conspiracies (dangerous consequences and problems of prosecution)", *Ekonomichna teoriia ta pravo*, vol. 3, pp. 119—131.

7. Umantsiv, Yu.M. and Miniajlo, O.I. (2018), "Economic policy of the state in the conditions of global transformations", *Ekonomika Ukrainy*, vol. 9, pp. 37—49.

8. Herasymenko, A.H. (2014), "Competitive Politics: Economic Content and Directions of Improvement", *Stratehiia rozvytku Ukrainy. Ekonomika, sotsiologhiia, pravo*, vol. 1, pp. 27—33.

9. Savchenko, I.A. (2013), "Criteria for the effectiveness of the country's competitive policy in a globalizing environment", *Stratehiia rozvytku Ukrainy. Ekonomika, sotsiologhiia, pravo*, vol. 1, pp. 202—206.

10. Nwabueze, U. and Mileski, J. (2018), "Achieving competitive advantage through effective communication in a global environment", *Journal of International Studies*, vol. 11, no. 1, pp. 50—66.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2019 р.

# ІНВЕСТИЦІЇ.

## ПРАКТИКА ТА ДОСВІД

[www.investplan.com.ua](http://www.investplan.com.ua)



Передплатний індекс: 23892

Виходить 24 рази на рік

**Видання включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІКИ та ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ**

*А. В. Ліщенко,  
головний фахівець відділення організації освітнього процесу денної форми навчання,  
Міжрегіональної академії управління персоналом*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.132

## АНАЛІЗ РІВНЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

*A. Lischenko,  
chief specialist department of the organization educational process  
full-time education Interregional Academy of Personnel Management*

### ANALYSIS OF THE LEVEL OF ECONOMIC SECURITY OF MILLS REFRACTORY ENTERPRISES

---

*Метою статті є розгляд теоретичних та методологічних положень з питань забезпечення економічної безпеки молокопереробних підприємств.*

*Проведено дослідження їх сутності, а також категорійного апарату.*

*Розглянуто наукові підходи до розуміння економічної безпеки підприємства.*

*Здійснено літературний аналіз поняття "ризик" та його ролі в системі забезпечення економічної безпеки молокопереробних підприємств, а також досліджено окремі ризики для підприємств даної сфери економічної діяльності. Сформовано практичні рекомендації для керівників підприємств вітчизняного молокопереробного сектору економіки на базі показників рівня економічної безпеки.*

*Розглянуто основні аспекти поняття "економічна безпека", які відносяться до діяльності підприємств молочної промисловості. В результаті чого визначено, що це поняття є станом захищеності від загроз, ризиків та небезпеки. Розглянуто та запропоновано підходи до оцінювання її рівня на основі кількісних показників.*

*Встановлено найважливіші складові економічної безпеки молокопереробних підприємств, які полягають в сировинному забезпеченні, матеріально-технічному, кадровому, інвестиційному, ефективності обліково-аналітичної діяльності, фінансовій сфері підприємства, а також екологічній безпеці.*

*Проведено аналіз показників економічної безпеки молокопереробних підприємств та надано їм характеристику.*

*Визначено, що дослідження рівня економічної безпеки молокопереробних підприємств залежать від особливостей виробничої діяльності. Вивчено стандарти оцінювання рівня економічної безпеки молокопереробних підприємств.*

*Представлено та обгрунтовано набір індикаторів економічної безпеки, які згруповані в окремі групи, що дає можливість встановити порогові значення стану захищеності молокопереробних підприємств, недотримання яких може становити загрозу для їх економічної безпеки.*

*The purpose of this article is to consider the theoretical and methodological provisions on ensuring the economic safety of dairy processing enterprises.*

*A study was conducted of their essence, as well as categorical apparatus.*

*The scientific approaches to understanding of economic safety of the enterprise are considered.*

*A literary analysis of the concept of "risk" and its role in the system of ensuring the economic safety of dairy processing enterprises has been carried out, as well as some risks for enterprises of this sphere of economic activity have been investigated. Practical recommendations for heads of enterprises of the domestic dairy processing sector of the economy are formed on the basis of indicators of the level of economic security.*

*The main aspects of the concept of "economic security", which are related to the activity of enterprises of the dairy industry, are considered. As a result, it is determined that this concept represents a state of protection against threats, risks and dangers. Approaches to assessing its level on the basis of quantitative indicators are considered and proposed.*

*The most important components of the economic safety of dairy processing enterprises, which consist of raw material supply, logistical, personnel, investment, efficiency of accounting and analytical activity, financial sphere of the enterprise, and also ecological safety are established.*

*The analysis of indicators of economic safety of dairy processing enterprises and their characteristic was conducted.*

*It is determined that studies of the level of economic security of milk processing enterprises depend on the peculiarities of production activity. The standards of assessing the level of economic security of dairy processing enterprises were studied.*

*The set of economic security indicators, which are grouped into separate groups, is presented and substantiated, which makes it possible to set thresholds for the state of the security of dairy processing enterprises, the non-compliance of which may pose a threat to their economic security.*

*Ключові слова: економічна безпека молокопереробних підприємств, аналіз загроз, ризику, ринь безпеки, економіка.*

*Key words: economic safety of dairy enterprises, analysis of threats, risks, safety, economy.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Безпека підприємств в сучасних умовах виступає найголовнішим фактором розвитку світової економіки, оскільки саме від неї залежить інвестиційний клімат не лише окремого підприємства, але й держави в цілому. На жаль, на сьогоднішній день як в Україні, так і в світі єдиних стандартизованих підходів до оцінювання рівня економічної безпеки харчових підприємств не існує.

Незважаючи на значну кількість напрацювань та методик оцінювання ризиків, відповідних стандартів для деяких окремих економічних ризиків, комплексно охопити роботу з інформаційно-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємств, на сьогоднішній день не можливо.

Політика сільського господарства як в нашій країні, так і в світі, останнім часом характеризується радикальними змінами. Особливо це стосується молочного ринку, що обумовлено коливанням цін, економічними та політичними негараздами, які призводять до неефективності фермерської діяльності. В результаті підприємці вимушені самостійно обирати оптимальні стратегії управління відповідними ризиками.

Шляхи вирішення даної проблеми лежать перш, за все у вдосконаленні підходів до обробки великих масивів даних, де виокремились деякі наукові напрями, якими займається сучасна наука (deep learning, big data, data mining, machine learning та ін.)

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Сьогодні дослідження проблем оцінювання рівня економічної безпеки підприємства, ведуться у великому обсязі, які охоплюють різні аспекти господарської діяльності, від машинобудування до сільського господарства. Особливу увагу приділено молокопереробній галузі, що обумовлено потужною базою для видобутку молока в Україні, як перспективної сфери економічної діяльності. Проте зважаючи на широкі можливості, західний досвід з забезпечення економічної безпеки підприємств, у порівнянні із пострадянським, виступає більш об'ємним, оскільки має триваліший історичний термін. Так, серед закордонних дослідників безпеки суб'єктів господарювання можна виділити таких: М. Чмлін, Р. Сміт, Дж. Хортон, М. Мотояма, В. Льюк, Р. Мехр.

Зважаючи на значний ступінь наукової розробки, проблема визначенні рівня економічної безпеки залишається актуальною, оскільки саме поняття "економічна безпека", характеризується невизначеністю, а відтак і ризику та загрози можуть бути представлені як категорія ймовірнісна.

Наукова спільнота досить ретельно дослідила ці поняття [1, с. 10], [2, с. 15], [3, с. 112], [4, с. 237], [5, с. 23],

тому в цілому економічну безпеку можна вважати станом захищеності від загроз, ризиків та небезпек.

Стан економічної безпеки підприємництва, як правило характеризується економічним розвитком галузі, що останніми роками, має стабільно позитивну динаміку до зростання [6]. Проте низький рівень забезпечення тварин повноцінними кормами власного виробництва спричинило скорочення поголів'я худоби, в цілому створює передумови для низької ділової активності виробників молока.

Основним джерелом ризику для переробників молока є великий проміжок часу між вкладенням початкових витрат і випуском готової продукції, а збільшення обсягів виробництва вимагає залучення значних коштів при тривалому терміні окупності. Крім того, ризику для економічної безпеки молокопереробних підприємств виникають через транспортабельність цього продукту, яка відіграє ключову роль у дотриманні належних термінів для зберігання, які досить короткі. Це обумовлює нееластичність пропозиції за ціною в короткостроковому періоді.

Враховуючи те, що обсяг молокопереробної продукції в загальному обсязі реалізації харчових продуктів в Україні займає приблизно 12 %, актуальність досліджень проблем економічної безпеки тільки збільшується. В цілому ринок молочних продуктів в Україні залежить від розвитку тваринництва. Поголів'я корів є основним джерелом отримання молока, а також їх продуктивності. Зважаючи на позитивні фактори, що обумовлені територіальними особливостями, Україна втратила частину потенціалу. Так, у період з 1990 р. по сьогоднішній день, поголів'я рогатої худоби зменшилося в 6.8 рази, через зменшення торгівельно-експортних можливостей, які в цілому залежать від конкурентних цін, які в Україні не можуть бути нижчими через низку економіко-технологічних обставин. Так, наприклад, на одну корову в Україні, в середньому перепадає видоювання 4800 кг молока [7], що в менше ніж світові показники [7]. Середньорічний надій молока в Німеччині складає 6300 кг на рік, в Ізраїлі — 13000 кг на рік, у Сполучених Штатах Америки 8500 кг на рік.

У 2018 р. поголів'я великої рогатої худоби склало 3832.1 тис. голів, проте, з них близько 80 % утримується в населення [8], що характеризує економічну безпеку підприємства, як основну складову молокопереробної галузі в країні. Проте зважаючи на невисокі темпи розвитку державних молокопереробних підприємств в Україні будується понад сто об'єктів вирощування рогатої худоби та збору молока.

Хоча напрям є актуальним, певних напрацювань, які характеризують стан захищеності молокопереробних підприємств, на сьогоднішній день не достатньо для

того, щоб вирішити низку питань пов'язаних з отриманням, транспортуванням, реалізацією, матеріально-технічним та інформаційно-аналітичним забезпеченнями даної сфери. Тому враховуючи ряд загроз та ризиків молокопереробної підприємства, з метою недопущення збитків вимушені використовувати замісні компоненти, що обумовлено дефіцитом молочної сировини.

Проблемами економічної безпеки переробників молока займалися: Н. Белінська, І. Федулова, О. Лесько, О. Шевченко, К. Чапер, А. Спіллер, П. Хогер.

З погляду на широкий ступінь наукової розробки, діагностика стану захищеності молокопереробних підприємств носить неоднозначний характер. Це обумовлено розмірами підприємства, його організаційною формою та ринковими особливостями, що потребує подальших досліджень.

Серед основних підходів до оцінювання економічної безпеки є дослідження її компонентів, тобто аналіз ризиків, які можуть бути кількісно встановлені для кожної сфери господарської діяльності. Прикладом таких оцінювань є інструменти фінансового аналізу підприємств, методи прогнозу показників розвитку та дослідження ймовірності ризиків. Для вітчизняної науки проблема ризиків і управління ними не нова, оскільки прийнято проголошували жорстку детермінованість економічних процесів, виключивши тим самим будь-яку невизначеність. Ризик визначався, як поточний процес прийняття господарських рішень, спрямований на отримання оптимальних результатів і здійснюваний трудовими колективами та державними організаціями, в умовах ймовірності появи непередбачених чинників, які в деякій мірі виключали доцільність прийнятих раніше рішень [9, с. 72].

Погляди на застосування поняття "ризик", які знайшли своє відображення в концепції аналізу підприємницького ризику, як складової економічної безпеки підприємництва представлені в роботах П. Половинкина та А. Зозулюка, як категорії відтворювального процесу, а також всіх його фаз і моментів починаючи з покупки засобів виробництва (сировини, машин, устаткування і т.п.) і закінчуючи виготовленням продукції та її реалізацією [10, с. 19]. В. Чернов зазначив, що у відсутності ризику суб'єкт господарювання схильний до самозаспокоєння, несприйнятливості, а отже, і до зупинки в розвитку, оскільки немає необхідності покращувати систему організації, управління та планування, критично мислити, змінюватися на краще [11, с. 12].

Так, ризики для молокопереробних підприємств можна розглядати, як можливий суб'єктивний результат господарської діяльності в умовах невизначеності зовнішнього і внутрішнього середовища при виборі одного з альтернативних варіантів дій. Тобто з цього випливає, що ризик суб'єктивний. В результаті оцінки окремих суб'єктом результатів, він може сприйматися як позитивним, так і негативним. Ризик завжди передбачає вибір одного з декількох взаємовиключних варіантів, які існують в даний конкретний проміжок часу.

Тому з метою забезпечення економічної безпеки шляхом діагностики ризиків та їх попередження, слід звернути увагу на такі аспекти, що можуть бути покращенні для молокопереробних підприємств:

- методи управління матеріальними резервами, які доцільно створювати як внутрішнього господарських потреб, так і для централізованих фондів;
- впровадження нових технологій з метою розширення асортименту продукції, яка випускається для різних споживачів. Паралелізація ринків збуту, тобто робота паралельно на декількох товарних ринках, розподіл, а також взаємодія з багатьма постачальниками;
- формування структур у формі асоціації сільськогосподарських виробників і кооперативів, які дозволять забезпечувати належних захист від зовнішніх загроз та проводити гнучку цінову політику;
- страхування тварин та майна сільськогосподарських виробників.

Таким чином, економічною безпекою молочної промисловості можна вважати такий стан господарської системи підприємств, який дозволяє забезпечувати стійкість і стабільність всіх основних елементів суб'єктів господарювання та своєчасно реагувати на внутрішні і зовнішні ризики, на всіх стадіях виробничого циклу, з метою ефективного та динамічного розвитку даної галузі харчової промисловості.

Тому економічну безпеку молочної промисловості необхідно розглядати як систему, що складається з відповідних елементів: сировинна, матеріально-технічна, кадрова, інвестиційна, інноваційна, екологічна та фінансова безпека, які в тій чи в іншій мірі впливають на стан підприємства в цілому. Чим вище економічна безпека кожної, складової тим стійкіше вона в даній системі. Тому важливе науково-практичне значення має розробка показників економічної безпеки підприємств молочної промисловості, та встановленні їх граничних значень, від точності яких залежить достовірність оцінки, а також обґрунтованість комплексу заходів, спрямованих на її забезпечення.

З погляду на те, що практичні аспекти управління економічною безпекою підприємства, що характеризують її рівень висвітлені досить повно, все ж таки слід дані підходи доповнити розробками, які враховують особливості конкретної галузі промисловості (харчової, оборонної, легкої і т. д.), оскільки ці сфери економічної діяльності включають специфічні показники для кожної з них, враховувати масштаби, регіональні особливості та специфіку функціонування таких підприємств. Отже, має бути сформована методика, яка дає можливість, на початковому етапі здійснити розрахунків та аналіз індикаторів-показників кожної складової економічної безпеки, а потім на основі виконаних розрахунків надати комплексну характеристику стану економічної безпеки господарюючого суб'єкта.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Серед переробників молочної продукції одним з характерних ознак, що можуть бути індикатором рівня економічної безпеки в процесі її діагностики є самостійність господарюючих суб'єктів, їх фінансова незалежність, результати господарської діяльності у вигляді прибутку та ринкова складова, що нерозривно пов'язана із ціною політикою. У зв'язку з цим закономірно, що поняття аналіз рівня економічної безпеки підприємництва привертає все більшу увагу дослідників. Аналізуються її характеристики і форми прояву у сфері матеріального виробництва, а також системи показників, що стан захищеності підприємств. Однак спеціальні дослідження, стосовно молочної промисловості, в нашій країні майже відсутні. Тому метою статті є необхідність заповнення цієї прогалини.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

З метою забезпечення належної оцінки рівня економічної безпеки молокопереробних підприємств слід вибрати необхідні індикатори, які входять в кожну складову системи економічної безпеки та враховувати показники, які характеризують специфічні особливості молокопереробної індустрії. Для цього алгоритм аналізу можна робити окремими блоками, де ключовими можна вважати:

- сировинну безпеку;
- матеріально-технічну безпеку;
- кадрову безпеку;
- фінансову безпеку;
- екологічну безпеку;
- інвестиційну безпеку;
- інноваційну безпеку;

Актуальність оцінки сировинної безпеки обумовлена необхідністю виявлення ступеня впливу негативних факторів з боку ресурсного потенціалу підприємства.

До показників, які можуть бути використані в процесі її оцінки, можна віднести: показник самозабезпеченості достатньою кількістю молочних сировинних ресурсів, які надходять від місцевих сільськогосподарських виробників. Необхідність цього показника полягає в тому, що в умовах зниження надою молока в Україні, частина сировини має імпортне походження у вигляді сухого молока, згущеного молока та вершків, які в подальшому застосовуються у виробництві молочних продуктів, що зменшує якість кінцевого продукту. Тому для оцінки сировинної безпеки доцільно проводити розрахунок індикатора, який характеризує частку імпортової молочної сировини в загальному обсязі сировинних ресурсів. Крім того, для оцінки сировинної безпеки слід включити індикатор ємності сировини, який характеризує використання у виробництві молочних продуктів продукції природного походження. Необхідність включення цього показника в систему оцінки сировинної безпеки можна пояснити тим, що при обмежених сировинних ресурсах молока важливе значення набуває більш повне і ефективне використання молочної сировини у виробничому процесі. В умовах обмежених сировинних ресурсів молочної промисловості доцільно приділяти увагу повному та ефективному використанню вторинної сировини, а також виробництву на її основі додаткових видів молочної продукції. З цією метою може бути проведений розрахунок індикатора, який характеризує ступінь переробки вторинної сировини, як відношення кількості вторинних сировинних ресурсів, використаних на виробництво молочної продукції до загального обсягу, отриманої на підприємстві вторинної сировини.

Для аналізу та оцінки матеріально-технічної безпеки молочної промисловості, на нашу думку, слід використовувати індикатор фондівдачі, який характеризує кількість товарної молочної продукції, яка припадає на 1 грн. основних фондів. Доцільність цього показника полягає в ефективності використання основних фондів. Також, на наш погляд, такий індикатор відображає забезпеченість підприємств молочної промисловості необхідним обладнанням. Від величини даного індикатора залежить технічна оснащеність, а, відповідно і продуктивність праці. Також при високому фізичному та моральному зносі виробничого обладнання для підприємств молочної промисловості важливе значення має індикатор, який характеризує ступінь використання виробничих потужностей.

У процесі діагностики кадрової безпеки молокопереробних підприємств доцільним буде показник, який характеризує забезпеченість підприємства високкокваліфікованим персоналом, який може розраховуватись за стандартними принципами фінансового аналізу, як: продуктивність праці, що визначає інтенсивність використання персоналу підприємства, а та-

Таблиця 1. Індикатори-показники економічної безпеки молокопереробних підприємств

Індикатори-показники економічної безпеки молокопереробних підприємств		Сировинна безпека	Матеріально - технічна безпека	Кадрова безпека	Фінансова безпека	Екологічна безпека	Інвестиційна безпека	Інноваційна безпека
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ємність сировини	$\frac{\text{Вартість спожитої сировини}}{\text{Виручка від реалізації}} * 100\%$							
Частка імпорту молочної сировини	$\frac{\text{Обсяг імпортової сировини}}{\text{Загальний обсяг сировини}} * 100\%$							
Ступінь переробки вторинної сировини	$\frac{\text{Обсяг вторинної сировини}}{\text{Загальний обсяг сировини}} * 100\%$							
Фондовіддача	$\frac{\text{Обсяг реалізованої продукції}}{\text{Середньорічна вартість основних засобів}} * 100\%$							
Ступінь використання виробничих потужностей	$\frac{\text{Обсяг переробленого молока в рік}}{\text{Річна потужність по переробці молока (т./рік)}} * 100\%$							
Забезпеченість робочою силою	$\frac{\text{Загальна кількість персоналу}}{\text{Середньорічна вартість основних засобів}} * 100\%$							
Ефективність праці	$\frac{\text{Обсяг виготовленої продукції в грошовому еквіваленті}}{\text{Кількість персоналу}} * 100\%$							
Рентабельність активів	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Активи}} * 100\%$							
Енергоємність	$\frac{\text{Вартість спожитої енергії}}{\text{Виручка від реалізації}} * 100\%$							
Ступінь атмосферних викидів	$\frac{\text{Платежі за викиди в атмосферу}}{\text{Виручка від реалізації}} * 100\%$							
Інвестиційна активність	$\frac{\text{Довгострокові інвестиції}}{\text{Необоротні активи}} * 100\%$							
Рентабельність інвестицій	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний капітал + довгострокові зобов'язання}} * 100\%$							
Частка інноваційної продукції в загальному обсязі виготовленої продукції	$\frac{\text{Обсяг виготовленої інноваційної продукції в грошовому еквіваленті}}{\text{Виручка від реалізації}} * 100\%$							

Джерело: розроблено автором.

кож ефективність фонду заробітної плати. З метою аналізу продуктивності праці, можна використовувати узагальнюючий показник, який характеризує середньорічне виготовлення молочної продукції одним працівником. При цьому в молочної промисловості для розрахунку дано показника використовують вартісний метод. Оскільки при збільшенні заробітної плати зростає рівень мотивації персоналу, слід проводити розрахунок та оцінку ефективності витрачання коштів на оплату праці.

З метою аналізу фінансової безпеки та оцінки її впливу на рівень економічної безпеки в молочної про-



мисловості може бути запропонований комплекс індикаторів-показників.

Аналіз фінансового стану підприємства прийнято проводити на основі розрахунку досить великої кількості фінансових індикаторів, що, в свою чергу, ускладнює цей процес. У зв'язку з цим широке поширення набули розроблені як вітчизняними, так і закордонними фахівцями моделі ймовірності банкрутства, до складу яких включено досить обмежений набір найбільш вагомих фінансових показників. Тому на початковому етапі можна розглядати основні методики прогнозування ймовірності банкрутства. Так, найбільш ефективними індикаторами у сфері фінансової безпеки підприємства можна вважати: поточної ліквідності; фінансування; частки оборотних активів у валюті балансу; оборотності активів та рентабельності.

У зв'язку з тим, що для кожної конкретної галузі промисловості, оцінка фінансової безпеки має включати свої характерні індикатори, в дану групу показників можна включити індикатор матеріаловіддачі, що обумовлено матеріаломісткістю молокопереробної галузі (частка матеріальних витрат та собівартості продукції приблизно становить понад 80%).

Для аналізу та оцінки екологічної безпеки, а також ступеня її впливу на діяльність підприємства важливо використовувати індикатори, які характеризують рівень впливу підприємств молочної промисловості на навколишнє середовище. До показників такого роду можна водовідведення, енергоємність, атмосферні викиди та ін.

При аналізі інвестиційної безпеки пропонується використовувати спеціальні індикатори. Показник рентабельності інвестицій визначає, яка кількість грошових коштів, потрібно суб'єкту господарювання для отримання однієї грошової одиниці прибутку. Необхідність цього показника пояснюється тим, що він одночасно є одним з найбільш важливих індикаторів, які характеризують конкурентоспроможність підприємства. В якості оцінки інноваційної діяльності також можна проводити розрахунок індикатора, який характеризує частку інноваційної молочної продукції в загальному обсязі реалізованої. На жаль, в Україні значна частина виробничого обладнання молочної промисловості виробила нормативні терміни.

Тому пріоритетним напрямом капіталовкладень у сектор молочної промисловості є технічне переозброєння, в зв'язку з чим можна використовувати показник оновлення основних фондів.

Запропоновані індикатори-показники для оцінювання економічної безпеки підприємств молочної промисловості наведено в таблиці 1.

## ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Реалізація дослідження рівня економічної безпеки молокопереробних підприємств залежать від особливостей виробничої діяльності. Вагомою складовою в дослідженні виступають витрати на собівартість та матеріальні витрат, що обумовлено матеріаломісткістю молокопереробної галузі.

Стандартів оцінювання рівня економічної безпеки молокопереробних підприємств не виявлено, проте встановлено необхідність використання комплексного аналізу до кожної складової окрема, інтегруючи такі оцінки до загального результату.

Представлений та обґрунтований у статті набір індикаторів економічної безпеки, які згруповані в окремі групи, дає можливість встановити порогові значення стану захищеності молокопереробних підприємств, недотримання яких може становити загрозу для їх економічної безпеки.

## Литература:

1. Основы экономической безопасности (государство, регион, предприятие, личность) / Под ред. Е.А. Олейникова. — М.: Бизнес-ИНТЕЛ-Синтез, 1997. — 278 с.

2. Минаев Г.А. Безопасность организации: учебник. — К.: КНТ, 2009. — 440 с.

3. Долгопалова М.М. Деякі аспекти процесу забезпечення економічної безпеки держави // Вісник Запорізького юридичного інституту. — 2010. — № 3. — С. 110—115.

4. Квашук Д.М. Організаційні заходи з інформаційно-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємств з використанням технічних засобів обробки інформації / Д.М. Квашук // Університетські наукові записки: Часопис Хмельницького університету управління та права. — 2017. — № 1 (61). — С. 232—242.

5. Качалов Р.М. Управление хозяйственным риском. Management of economic risk / Р.М. Качалов / Рос. акад. наук. Центр. эконом.-математ. ин-т. — М.: Наука, 2002. — 191 с.

6. Динаміка обсягів реалізації молочних продуктів, Державний комітет статистики [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

7. Тернавська І.Б. Сучасний стан та ефективність виробництва молока в сільськогосподарських підприємствах регіону. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. — 2015. — № 2. — С. 76—82. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/pirp\\_2015\\_2\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/pirp_2015_2_16)

8. Сільське господарство України. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

9. Гримашевич О.Н. Методы управления рисками промышленных предприятий // Вестник СГСЭУ. — 2012. № 1 (40). — С. 72—74.

10. Половинкин П.Д. Предпринимательские риски и управление // Российский экономический журнал. — 2007. — № 12. — С. 19—28.

11. Чернов В.А. Анализ коммерческого риска / Под ред. М.И. Баканова. — М.: Финансы и статистика, 1998.

## References:

1. Oleynikova, E. (1997), Osnovy ekonomycheskoj bezopasnosti (hosudarstvo, rehyon, predprijatyje, lychnost') [Fundamentals of economic security (state, region, enterprise, person)], Business-INTEL-Synthesis, Moscow, Russia.

2. Minaev, H. A. (2009), Bezopasnost' orhanyzatsyy [Security organization], KNT, Kyiv, Ukraine.

3. Dolgopalova, M. (2010), "Some aspects of the process of ensuring the economic security of the state", Visnyk Zaporiz'koho iurydychnoho instytutu, Vol. 3, pp. 110—115.

4. Kvashuk, D. (2017), "Organizational measures for information and analytical provision of economic security of enterprises with the use of technical means of information processing", University scientific notes: Chasopis Khmelnytsky University manage the law, vol. 1, pp. 232—242.

5. Kachalov, R. (2002), pravlenye khoziazjstvennym ryskom. Management of economic risk [Business Risk Management. Management of economic risk], Nauka, Moscow, Russia.

6. State Statistics Committee (2018), "Dynamics of sales volumes of dairy products", available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/>, (Accessed 4 December 2018).

7. Ternavska, A. (2015), "Current state and efficiency of milk production in agricultural enterprises of the region", Problems and prospects of entrepreneurship development, vol. 2, pp. 76—82.

8. Official website of the State Statistics Service of Ukraine (2018), "Agriculture of Ukraine", available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/>, (Accessed 4 December 2018).

9. Grimashевич, O. (2012), "Methods of Risk Management of Industrial Enterprises", Vestnik GSEUU, vol. 1 (40), pp. 72—74.

10. Polovinkin, P. (2007), "Entrepreneurial Risks and Management", Russian Economic Magazine, vol. 12, pp. 19—28.

11. Chernov, V. (1998), Analiz kommercheskoho ryska [Commercial risk analysis], Finance and Statistics, Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2019 р.