

ISSN 2409–9260 (Print)
ISSN 2415–3869 (Online)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВСЕУКРАЇНСЬКА АСОЦІАЦІЯ МОЛОДИХ НАУКОВЦІВ

НАУКОВИЙ ВІСНИК

Збірник наукових праць

6 (269)

Виходить 10–12 разів на рік • Заснований у грудні 1994 р.

Одеса
2019

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ

Головний редактор

Завадська Діана Володимирівна, доктор екон. наук, доцент, Одеський національний економічний університет, Україна

Заступники головного редактора

Слатвінська Марина Олександрівна, доктор екон. наук, доцент, Одеський національний економічний університет, Україна, **Хомутенко Алла Віталіївна**, доктор екон. наук, доцент, Одеський національний економічний університет, Україна

Технічний редактор

Батанова Тетяна Володимирівна, начальник науково-редакційного відділу, Одеський національний економічний університет, Україна

Божинова Маріяна, доктор екон. наук, професор, Академія економіки ім. Д. А. Ценова, Республіка Болгарія, **Бухтіарова Аліна Геннадіївна**, кандидат екон. наук, доцент, Сумський державний університет, Україна, **Гончаренко Олена Миколаївна**, доктор екон. наук, професор, Одеський національний економічний університет, Україна, **Гудзь Тетяна Павлівна**, доктор екон. наук, доцент, Полтавський університет економіки і торгівлі, Україна, **Єрмакова Ольга Анатоліївна**, доктор екон. наук, професор, Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, **Жердєвська Лілія Вікторівна**, доктор екон. наук, доцент, Одеський національний економічний університет, Україна, **Зборіна Ірина Михайлівна**, кандидат екон. наук, доцент, Поліський державний університет, Республіка Білорусь, **Зеленка Владімір**, канд. екон. наук., доцент, Вища школа економіки у Празі, Чеська Республіка, **Кетнерс Карліс**, доктор екон. наук, професор, Банківська вища школа бізнесу і фінансів, Латвійська Республіка, **Лайко Олександр Іванович**, доктор екон. наук, старший науковий співробітник, Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, **Літвінов Олександр Сергійович**, доктор екон. наук, доцент, Одеський національний економічний університет, Україна, **Лоханова Наталія Олександрівна**, доктор екон. наук, професор, Одеський національний економічний університет, Україна, **Маркс-Бєльська Рената**, канд. екон. наук., доцент, Вармінсько-Мазурський університет в Ольштині, Республіка Польща, **Мелжиковська Наталія Семенівна**, доктор екон. наук, професор, Одеський національний економічний університет, Україна, **Нездоймінов Сергій Георгійович**, кандидат екон. наук, доцент, Одеський національний економічний університет, Україна, **Онищенко Світлана Володимирівна**, доктор екон. наук, професор, Національний Університет «Полтавська політехніка ім. Ю. Кондратюка, Україна, **Семенова Валентина Григорівна**, доктор екон. наук, професор, Одеський національний економічний університет, Україна, **Слободяник Юлія Борисівна**, доктор екон. наук, професор, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана, Україна, **Сментина Наталія Валентинівна**, доктор екон. наук, професор, Одеський національний економічний університет, Україна, **Смокова Маруся**, кандидат екон. наук, доцент, Академія економіки ім. Д. А. Ценова, Республіка Болгарія, **Совік Людмила Єгорівна**, доктор екон. наук, професор, Поліський державний університет, Республіка Білорусь

Міжнародна представленість та індексація:

- ✓ Index Copernicus International (ICV 2018: 75.22).
- ✓ Google Scholar (h-індекс – 10).
- ✓ Реферативна база даних «Україніка наукова».
- ✓ Український реферативний журнал «Джерело».
- ✓ Національна бібліотека України ім. В.І. Вернадського.
- ✓ Наукова електронна бібліотека eLIBRARY.ru.
- ✓ Електронний репозитарій Одеського національного економічного університету.
- ✓ Російський індекс наукового цитування (РІНЦ).

Засновник:

Одеський національний економічний університет

Свідцтво про Державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації: Серія КВ № 20991-10791ПР від 18 серпня 2014 р. (перереєстрація)

Включено до «Переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук» на підставі наказу Міністерства освіти і науки України від 09.03.2016 р. № 241

Адреса редакційної колегії:

Україна, 65082, м. Одеса, вул. Гоголя, 18, ONEU, ауд. 110

тел.: (048) 777-89-16

e-mail: visnik.nauka@oneu.edu.ua

<http://visnik.oneu.edu.ua/index.php>

ЗМІСТ

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

Горлова Олена

Контроль якості як функція системи управління підприємством.....10

Добрунік Тетяна

Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами
операційної діяльності аграрних підприємств.....30

Карпов Володимир

Початкові умови створення та стратегічні напрями розвитку
Роздільнянської об'єднаної територіальної громади.....53

Криlach Олена

Митні платежі у забезпеченні фіскальних надходжень держави.....68

Кубік Валентина, Обнявко Олександр

Етична складова облікової політики підприємств.....84

Літвінов Олександр, Малишко Валерій, Літвінова Вікторія

Структурно-логічна модель управління розвитком
інтелектуального капіталу підприємства.....107

Мартінова Наталя

Перспективи розвитку подієво-гастрономічного туризму
в Одесі як туристичної дестинації.....121

Нікуліна Тетяна, Гончар Марія

Особливості обліку та оподаткування послуг транспортно-
експедиторської діяльності підприємства.....147

Сокурєнко Ігор

Класифікація методів прийняття управлінських рішень.....161

Танасюк Ірина, Орленко Ольга

Створення організаційно-економічних умов зростання
продуктивності праці персоналу підприємства.....178

Черкашина Тетяна, Іваннікова Олена

Вдосконалення бухгалтерського обліку як основної складової
системи внутрішнього контролю на підприємстві.....194

НАШІ АВТОРИ.....209

ISSN 2409-9260 (Print)
ISSN 2415-3869 (Online)

MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE OF UKRAINE
ODESSA NATIONAL ECONOMIC UNIVERSITY
ALL-UKRAINIAN ASSOCIATION OF YOUNG SCIENTISTS

SCIENTIFIC BULLETIN

Collection Of Scientific Works

6 (269)

Monthly or Bi-monthly statement • Founded in December 1994

Odessa
2019

EDITORIAL BOARD

Editor-in-Chief

Zavadska Diana, Dr. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Odessa National Economic University, Ukraine

Deputies of Editor-in-Chief

Khomutenko Alla, Dr. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Odessa National Economic University, Ukraine, **Slatvinska Maryna**, Dr. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Odessa National Economic University, Ukraine

Proofreader editor

Batanova Tetiana, Head of scientific and editorial department, Odessa National Economic University, Ukraine

Bozhinova Mariyana, Dr. Sc. (Econ.), Prof., D.A. Tsenov Academy of Economics, Republic of Bulgaria, **Bukhtiarova Alina**, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Sumy State University, Ukraine, **Goncharenko Olena**, Dr. Sc. (Econ.), Prof., Odessa National Economic University, Ukraine, **Gudz Tetiana**, Dr. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Poltava University of Economics and Trade, Ukraine, **Ermakova Olga**, Dr. Sc. (Econ.), Prof., Institute Of Market Problems And Economic-Ecological Research of the NAS of Ukraine, **Ketners Karlis**, Dr. Sc. (Econ.), Prof., BA School of Business and Finance, Republic of Latvia, **Laiko Oleksandr**, Dr. Sc. (Econ.), Senior Scientific Associate, Institute of Market Problems And Economic-Ecological Research of the NAS of Ukraine, **Litvinov Oleksandr**, Dr. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Odessa National Economic University, Ukraine, **Lokhanova Nataliia**, Dr. Sc. (Econ.), Prof., Odessa National Economic University, Ukraine, **Marks-Bielska Renata**, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., University of Warmia and Mazury in Olsztyn, Poland, **Medzhibovska Nataliia**, Dr. Sc. (Econ.), Prof., Odessa National Economic University, Ukraine, **Nezdoymynov Sergii**, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Odessa National Economic University, Ukraine, **Onyshchenko Svitlana**, Dr. Sc. (Econ.), Prof., National University «Yuri Kondratyuk Poltava Polytechnic», Ukraine, **Sovik Lyudmila**, Dr. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Polesky State University, Republic of Belarus, **Semenova Valentyna**, Dr. Sc. (Econ.), Prof., Odessa National Economic University, Ukraine, **Slobodianyk Yuliia**, Dr. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Kyiv national economic university named after Vadym Hetman, Ukraine, **Smentyna Nataliia**, Dr. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Odessa National Economic University, Ukraine, **Smokova Marusya**, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., D. A. Tsenov Academy of Economics, Republic of Bulgaria, **Zborina Irina**, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Polesky state university, Republic of Belarus, **Zelenka Vladimir**, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., University of economics Prague, Czech Republic, **Zherdetska Liliia**, Dr. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Odessa National Economic University, Ukraine

International Abstracting and Indexing:

- ✓ Index Copernicus International (ICV 2018: 75.22).
- ✓ Google Scholar (h-індекс – 10).
- ✓ Reference database «Ukrainika Naukova».
- ✓ Ukrainian abstract journal «Dzherelo».
- ✓ Vernadsky National Library of Ukraine.
- ✓ eLIBRARY.ru Scientific Electronic Library.
- ✓ Electronic repository of the Odessa National
- ✓ Economic University.
- ✓ Russian Scientific Citation Index (RSCI).

Establisher:

Odessa National Economic University

Certificate of print mass media state registration:

KB № 20991-10791IIP from 18.09.2014 (re-registration)

Included in the list of scientific professional editions of Ukraine, which can be published results of dissertations for the degree of doctor and candidate, for Economic sciences according to the Decree of Ministry of Education and Science of Ukraine dated from 09.03.2016, No. 241

Editorial office address:

65082, Ukraine, Odessa, tel. (+38048) 777-89-16

e-mail: visnik.nauka@oneu.edu.ua

<http://n-visnik.oneu.edu.ua/index.php>

© Odessa National Economic University

CONTENTS

ECONOMIC SCIENCES

Horlova Olena

Quality control as a function of the enterprise management system.....10

Dobrunik Tetiana

Accounting and analytical support of costs management of operating activities of agrarian enterprises30

Karpov Volodymyr

Initial conditions of creation and strategic areas of development of the Rozdilnyanska United Territorial Community.....53

Krylach Olena

Customs payments in sources of fiscal government accounts.....68

Kubik Valentyna, Obniavko Oleksandr

Ethical component of accounting policy of enterprises.....84

Litvinov Oleksandr, Malyshko Valerii, Litvinova Victoriia

Structural-logical management model of development of intellectual capital of the enterprise.....107

Martynova Natalia

Prospects of development of event-gastronomic tourism in Odessa as a tourist destination.....121

Nikulina Tetyana, Honchar Mariia

Peculiarities of accounting and taxation of services of transport and forwarding activity of the enterprise.....147

Sokurenko Ihor

Classification of management decision making methods.....161

Tanasiuk Iryna, Orlenko Olha

Creation of organizational and economic conditions of increasing the labor productivity growth of the enterprise staff178

Cherkashyna Tetiana, Ivannikova Olena

Improvement of accounting as the main component of the internal control system at the enterprise.....194

AUTHORS.....209

ISSN 2409-9260 (Print)
ISSN 2415-3869 (Online)

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ УКРАИНЫ
ОДЕССКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ
ВСЕУКРАИНСКАЯ АССОЦИАЦИЯ МОЛОДЫХ УЧЕНЫХ

НАУЧНЫЙ ВЕСТНИК

Сборник научных трудов

6 (269)

Выходит 10-12 раз в год • Основан в декабре 1994 г.

Одесса
2019

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

Главный редактор

Завадская Диана Владимировна, доктор экон. наук, доцент, Одесский национальный экономический университет, Украина

Заместители главного редактора

Слатвинская Марина Александровна, доктор экон. наук, доцент, Одесский национальный экономический университет, Украина, **Хомутенко Алла Витальевна**, доктор экон. наук, доцент, Одесский национальный экономический университет, Украина

Технический редактор

Батанова Татьяна Владимировна, начальник научно-редакционного отдела, Одесский национальный экономический университет, Украина

Божинова Марьяна, доктор экон. наук профессор, Академия экономики им. Д. А. Ценова, Республика Болгария, **Бухтиярова Алина Геннадьевна**, кандидат экон. наук, доцент, Сумской государственный университет, Украина, **Гончаренко Елена Николаевна**, доктор экон. наук, профессор, Одесский национальный экономический университет, Украина, **Гудзь Татьяна Павловна**, доктор экон. наук, доцент, Полтавский университет экономики и торговли, Украина, **Ермакова Ольга Анатольевна**, доктор экон. наук, профессор, Институт проблем рынка и экономико-экологических исследований НАН Украины, **Жердецкая Лилия Викторовна**, доктор экон. наук, доцент, Одесский национальный экономический университет, Украина, **Зборина Ирина Михайловна**, кандидат экон. наук, доцент, Полесский государственный университет, Республика Беларусь, **Зеленка Владимир**, канд. экон. наук, доцент, Высшая школа экономики в Праге, Чешская Республика, **Кетнерс Карлис**, доктор экон. наук, профессор, Банковская высшая школа бизнеса и финансов, Латвийская Республика, **Лайко Александр Иванович**, доктор экон. наук, старший научный сотрудник, Институт проблем рынка и экономико-экологических исследований НАН Украины, **Литвинов Александр Сергеевич**, доктор экон. наук, доцент, Одесский национальный экономический университет, Украина, **Лоханова Наталья Алексеевна**, доктор экон. наук, профессор, Одесский национальный экономический университет, Украина, **Марке-Бельская Рената**, канд. экон. наук, доцент, Варминско-Мазурский университет в Олытыне, Республика Польша, **Меджибовская Наталия Семеновна**, доктор экон. наук, профессор, Одесский национальный экономический университет, Украина, **Нездойминов Сергей Георгиевич**, кандидат экон. наук, доцент, Одесский национальный экономический университет, Украина, **Онищенко Светлана Владимировна**, доктор экон. наук, профессор, НУ «Полтавская политехника им. Ю. Кондратюка, Украина, **Семенова Валентина Григорьевна**, доктор экон. наук, профессор, Одесский национальный экономический университет, Украина, **Слободяник Юлия Борисовна**, доктор экон. наук, профессор, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана, Украина, **Сментына Наталия Валентиновна**, доктор экон. наук, профессор, Одесский национальный экономический университет, Украина, **Смокова Маруся**, кандидат экон. наук, доцент, Академия экономики им. Д. А. Ценова, Республика Болгария, **Совик Людмила Егоровна**, доктор экон. наук, профессор, Полесский государственный университет, Республика Беларусь

Международная представленность и индексация:

- ✓ Index Copernicus International (ICV 2018: 75.22).
- ✓ Google Scholar (h-индекс – 10).
- ✓ Реферативная база данных «Україніка наукова».
- ✓ Украинский реферативный журнал «Джерело».
- ✓ Национальная библиотека Украины им. В.И. Вернадского.
- ✓ Научная электронная библиотека eLIBRARY.ru.
- ✓ Электронный репозиторий Одесского национального экономического университета.
- ✓ Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).

Основатель:

Одесский национальный экономический университет

Свидетельство о Государственной регистрации печатного средства массовой информации: Серия КВ № 20991-107911П от 18 августа 2014 г. (перерегистрация)

Включен в «Перечень научных профессиональных изданий Украины, в которых могут публиковаться результаты диссертационных работ на соискание ученых степеней доктора и кандидата наук» на основании приказа Министерства образования и науки Украины от 09.03.2016 г. № 241

Адрес редакционной коллегии:

Украина, 65082, г. Одесса, ул. Гоголя, 18, ОНЭУ, ауд. 110
тел.: (048) 777-89-16

e-mail: visnik.nauka@oneu.edu.ua

<http://n-visnik.oneu.edu.ua/index.php>

СОДЕРЖАНИЕ

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

Горлова Елена

Контроль качества как функция системы управления предприятием.....	10
--	----

Добруник Татьяна

Учетно-аналитическое обеспечение управления расходами операционной деятельности аграрных предприятий.....	30
---	----

Карнов Владимир

Начальные условия создания и стратегические направления Развития Раздельнянской объединенной территориальной общины.....	53
--	----

Крылач Елена

Таможенные платежи в обеспечении фискальных поступлений государства.....	68
--	----

Кубик Валентина, Обнявко Александр

Этическая составляющая учетной политики предприятий.....	84
--	----

Литвинов Александр, Малышко Валерий, Литвинова Виктория

Структурно-логическая модель управления развитием интеллектуального капитала предприятия.....	107
---	-----

Мартынова Наталья

Перспективы развития событийно-гастрономического туризма в Одессе как туристической дестинации.....	121
---	-----

Никулина Татьяна, Гончар Мария

Особенности учета и налогообложения услуг транспортно-экспедиторской деятельности предприятия.....	147
--	-----

Сокуренок Игорь

Классификация методов принятия управленческих решений.....	161
--	-----

Танасюк Ирина, Орленко Ольга

Создание организационно-экономических условий роста производительности труда персонала предприятия.....	178
---	-----

Черкашина Татьяна, Иванникова Елена

Совершенствование бухгалтерского учета как основной составляющей системы внутреннего контроля на предприятии.....	194
---	-----

НАШИ АВТОРЫ.....	209
-------------------------	------------

УДК: 658.562:65.015.3

JEL Classification: L150; M190

Горлова Олена

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ЯК ФУНКЦІЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню сучасних вимог до контролю якості і можливостей їх реалізації в діяльності вітчизняних підприємств. Контроль якості розглянуто з позиції системного та процесного підходів, визначено його складові. Проведено критичний аналіз розвитку сутності контролю якості в історичному аспекті. Уточнено взаємозв'язок та відмінності контролю та забезпечення якості в системі управління підприємством. Наведено результати порівняння дефініцій «контроль» та «моніторинг» якості, які використовуються в нормативних документах України та спеціалізованій економічній літературі. Досліджено зв'язок понять контролю та аудиту якості, здійснення яких регламентовано міжнародними та національними стандартами з управління якістю. Визначено місце контролю якості у системі управління якістю на сучасному етапі її розвитку. Встановлено перелік процесів контролю відповідно до вимог стандарту ISO 9001:2015. Запропоновано три групи процесів контролю якості: контроль якості ресурсів підприємства, контроль основних процесів у ланцюгу цінності (входів, виходів та дій з перетворення входів у виходи); інші процеси, до складу яких увійшли процеси контролю якості загального характеру, а також процеси контролю ресурсів, які не є власністю підприємства і знаходяться у нього на збереженні. Результати систематизації представлено у формі таблиць відповідної структури. Визначена невідповідність традиційних видів функціональних структур управління сучасним вимогам до контролю якості. Доведена необхідність дослідження системи управління якістю у функціонально-процесному розрізі як основи оновлення традиційних функціональних структур та її адаптації до сучасних вимог.

Ключові слова: підприємство, система управління якістю, контроль якості, функції, процесний підхід, вимоги стандарту ISO 9001:2015, єдиний ланцюг створення цінності.

Horlova Olena

QUALITY CONTROL AS A FUNCTION OF THE ENTERPRISE MANAGEMENT SYSTEM

Abstract. The article is devoted to the research of modern requirements for quality control of realization possibilities in the activity of domestic enterprises. Quality control has been considered from the standpoint of system and process approaches, its components are defined. A critical analysis of the development of the essence of quality control in the historical aspect has been carried out. The relationship and differences

between quality control and quality assurance in the enterprise management system have been clarified. The results of comparison of definitions of «control» and «monitoring» of quality, which are used in the normative documents of Ukraine and specialized economic literature, have been given. The relation between quality control and audit concepts regulated by international and national quality management standards has been investigated. The place of quality control in the quality management system at the present stage of its development has been determined. The list of control processes in accordance with the requirements of ISO 9001:2015 has been established. Three groups of quality control processes: quality control of enterprise resources, control of basic processes in the value chain (inputs, outputs, and actions to transform inputs into outputs); other processes that include quality control processes of a general nature, as well as resource control processes that are not owned and stored by the enterprise have been proposed. The results of the systematization have been presented in the form of tables of the relevant structure. The inconsistency of traditional types of functional management structures with modern requirements for quality control has been determined. The necessity of research of the quality management system in functional and process section as a basis for updating of traditional functional structures and its adaptation to modern requirements has been proved.

Keywords: enterprise, quality management system, quality control, functions, process approach, requirements of ISO 9001:2015 standard, single value chain.

Горлова Елена

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА КАК ФУНКЦИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Аннотация. Статья посвящена исследованию современных требований к контролю качества и возможностей их реализации в деятельности отечественных предприятий. Контроль качества рассмотрен с позиции системного и процессного подходов, определены его составляющие. Проведен критический анализ развития сущности контроля качества в историческом аспекте. Уточнены взаимосвязь и различия контроля и обеспечения качества в системе управления предприятием. Приведены результаты сравнения дефиниций «контроль» и «мониторинг» качества, которые используются в нормативных документах Украины и специализированной экономической литературе. Исследована связь понятий контроля и аудита качества, осуществление которых регламентировано международными и национальными стандартами по управлению качеством. Определено место контроля качества в системе управления качеством на современном этапе ее развития. Установлен перечень процессов контроля в соответствии с требованиями стандарта ISO 9001:2015. Предложены три группы процессов контроля качества: контроль качества ресурсов предприятия; контроль основных процессов в цепочке ценности (входов, выходов и действий по преобразованию входов в выходы); прочие процессы, в состав которых вошли процессы контроля качества общего характера, а также процессы контроля ресурсов, которые не являются собственностью предприятия и находящиеся у него на хранении. Результаты систематизации представлены в форме таблиц

соответствующей структуры. Определено несоответствие традиционных видов функциональных структур управления современным требованиям к контролю качества. Доказана необходимость исследования системы управления качеством в функционально-процессном разрезе как основы обновления традиционных функциональных структур и ее адаптации к современным требованиям.

Ключевые слова: предприятие, система управления качеством, контроль качества, функции, процессный подход, требования стандарта ISO 9001:2015, единая цепочка создания ценности.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-10-29

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. Сучасні системи управління якістю підприємств є результатом майже сторічного розвитку. Вони пройшли шлях від інспекції якості кінцевого продукту до систем комплексного (тотального) управління якістю, котрі вийшли за межі окремого підприємства. З переходом до досить складних систем управління контроль якості перестав бути об'єктом досліджень. Можна припустити вплив двох основних причин втрати уваги до контролю якості з боку наукової спільноти. По-перше, функція контролю якості розвивається значно довше за всі інші функції управління якістю, тому контроль якості є найбільш дослідженою підсистемою менеджменту якості підприємства. По-друге, з розвитком концептуального підґрунтя управління якістю акцент було зміщено в бік планування, що дозволило попереджати появу невідповідностей процесів і продуктів підприємства й значно покращити лояльність клієнтів. Однак, розвиток системи управління якістю передбачає певні зміни у завданнях в рамках усіх функцій управління, зокрема контролю. Сьогодні діє п'ята версія ISO 9001, яка має суттєві відмінності по відношенню до попередніх версій стандарту. Вона розроблена відповідно до сучасних концепцій управління, зокрема розглядає організацію як складну адаптивну систему. Тому вважаємо за необхідне дослідити контроль якості на новому етапі розвитку системи управління підприємством, визначити ступінь його відповідності сучасним викликам бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Дослідження контролю якості проводилися переважно у XX столітті. Розквіт контролю почався з винаходження статистичних методів контролю якості, які поклали початок переходу до

багатоаспектного та багатофункціонального забезпечення якості продукту підприємства через якість діяльності.

Основи концепції контролю якості були закладені у дослідженнях вчених у сфері кібернетики та технічних наук. Економічні аспекти контролю якості найбільш активно досліджувалися у другій половині минулого століття. Вагомий внесок у розвиток теорії і практики контролю якості зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: Л. Ф. Василевич, Е. М. Векслер, У. Е. Демінг, Дж. Р. Еванс, В. Г. Єліферов, П. Я. Каліта, В. А. Лапідус, У. М. Ліндсей, Л. А. Траченко, У. А. Шухарт тощо. Водночас, необхідність забезпечення контролю якості на новому етапі розвитку системи управління підприємства потребує продовження досліджень.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. В сучасних умовах функціонування підприємства дослідники більше уваги приділяють вивченню системи управління якістю у складі інтегрованих систем, а не як окремої підсистеми менеджменту. Управління якістю переважно розглядається з позиції процесного підходу. До останньої версії стандарту з управління якістю процесний підхід увійшов у статусі вимоги до організації управління, на відміну від попередніх версій, де зазначався як рекомендація. При цьому, функціональний підхід до вивчення управління якістю залишився у далекому минулому. Вважаємо це помилкою, тому що українські підприємства, які впроваджують та розвивають системи управління якістю, мають переважно функціональні структури управління. Тому є потреба у ґрунтовному дослідженні відповідності традиційних організаційних форм управління підприємством до нових вимог.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження сучасних вимог до контролю якості діяльності та можливості їх реалізації на вітчизняних підприємствах.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Поняття контролю якості найчастіше пов'язують з продукцією та послугами, а саме з технічним контролем. У теперішній час контроль якості має значно ширше значення. Місце контролю якості на підприємстві у спеціалізованій літературі представляють у двох аспектах: відповідно до теорії систем або з позиції процесного підходу.

Теорія систем дозволяє дослідити етапи розвитку системи управління якістю й визначити місце контролю якості як підсистеми, що входить до складу систем більш високого порядку (рис. 1).

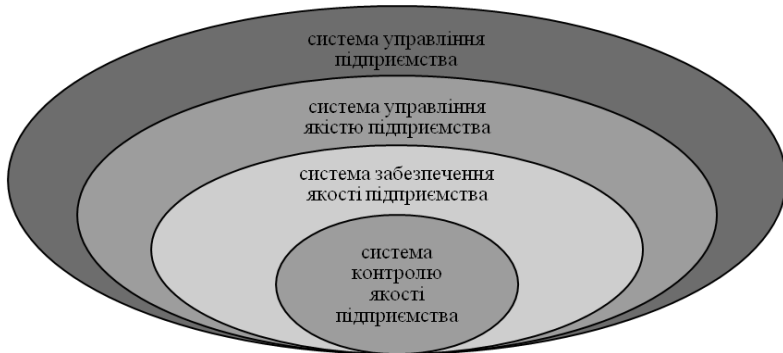


Рис. 1. Контроль якості в системі управління підприємством

Джерело: складено автором за [1]

Контроль якості як підсистема у складі управління підприємством сформувався після промислової революції із зростанням масового виробництва. Контроль здійснювався у формі інспекції, тобто у формі процесу вимірювання, діагностування, перевірки, обстеження, а також випробування для отримання оцінки однієї або декількох характеристик продукції чи послуги та порівняння їх із заданими вимогами для визначення відповідності. Спочатку головним об'єктом контролю якості залишався кінцевий продукт підприємства. Однак досить швидко фокус змістився на проміжні продукти технологічного процесу, а далі, на самі процеси, від якості виконання яких напряду залежить результат – продукція підприємства. Контроль відповідності властивостей продукції встановленим технічним вимогам було доповнено контролем варіацій процесів – новим на той час засобом виробництва якісної продукції. Так, з усвідомленням впливу варіабельності процесів на якість продукції, в теорії менеджменту сформувався процесний підхід до організації управління, а управління якістю поступово перетворилося із системи контролю у систему забезпечення якості.

Складові системи якості на підприємстві з позиції процесного підходу представлено на рис. 2.

З точки зору процесного підходу уся діяльність підприємства представляється як мережа взаємопов'язаних та взаємодіючих процесів, зокрема процесів управління.

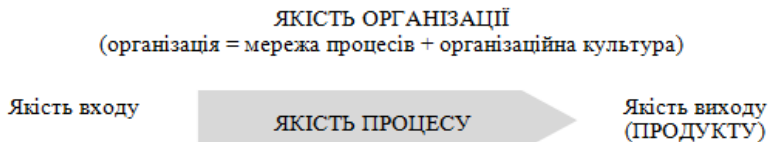


Рис. 2. Складові системи якості з позиції процесного підходу
Джерело: складено автором за [2]

Цикл контролю якості, сформульований У. А. Шухартом, включав три послідовні етапи: 1) встановлення властивостей (специфікація якості) продукту, який є потрібним, 2) виробництво запроектованого продукту відповідно до специфікації, 3) інспектування виробленого продукту на предмет його відповідності до специфікації [3, с. 44–45, 47]. Його інтерпретують як цикл «Плануй – роби – контролюй». Надалі цикл контролю якості було перетворено У. Е. Демінгом на цикл «Плануй – роби – перевіряй/вивчай – впливай» (PDCA або PDSA), який є найпростішим алгоритмом підвищення якості процесу.

З появою статистичних методів контролю якості процесів та їх результатів вводиться поняття забезпечення якості, яке спрямоване на попередження помилок та дефектів, на відміну від контролю, який виявляє помилки та дефекти. Для гарантування відповідної якості продукції акцент управлінських дій поступово зміщується в бік планування. Таким чином виявляються задіяними рівною мірою усі функції управління підприємства задля задоволення вимог споживачів, а також інших зацікавлених сторін. Власне з цього починається епоха управління якістю.

Вважаємо, що систему забезпечення якості варто розглядати як перехідний етап від контролю якості до системи комплексного управління якістю, яка в історичному аспекті бере початок від впровадження та поширення статистичних методів контролю якості. У зв'язку з вище сказаним, досить дивним виглядає ототожнення контролю та забезпечення якості, яке до цього часу зустрічається серед фахівців з управління якістю.

Зауважимо, що більша частка дослідників та практиків визнають відмінність контролю та забезпечення якості. Однак, головною відмінністю систем вони вважають об'єкт, на який спрямовано основні зусилля з боку менеджменту підприємства. Так, контроль якості сфокусовано на інспектуванні характеристик продукції та послуг, а

заходи забезпечення якості – на процесах підприємства [1; 4]. Варто нагадати, що система забезпечення якості містить підсистему контролю якості (рис. 1). Тобто забезпечення якості, зокрема, передбачає здійснення контролю якості продукції та послуг. Принципова відмінність системи забезпечення якості полягає у наступному: а) розвиток планування якості, б) розширення меж системи якості від виключно основних процесів, які безпосередньо стосуються створення продукції, або надання послуги, до майже усіх процесів, які підприємство реалізує у процесі діяльності, в) розширення видів об'єктів, охоплених управлінськими діями із забезпечення якості: від продукції до усіх складових процесу.

Вказані вище відмінності системи забезпечення якості ще більше поглиблюються, коли вона охоплює все підприємство і виходить за його межі. Так, з впровадженням у 2015 році нової версії ISO 9001, функція планування набула ще більшого значення в управлінні якістю підприємства. Ризик-орієнтований характер менеджменту, регламентований ISO 9001:2015, передбачає виявлення ризиків по всіх процесах підприємства та регулярну активність персоналу з розробки та впровадження попереджувальних заходів у всіх аспектах фінансово-господарської діяльності підприємства, котрі у будь-який спосіб впливають на якість його продукції або послуг. Сфера управління якістю може охоплювати процеси, що знаходяться поза межами підприємства, але впливають безпосередньо на якість його продукції чи послуг. Серед об'єктів управління якістю є, окрім іншого, компетенції персоналу та знання організації.

Водночас, сучасна система управління якістю передбачає наявність структурних елементів, методів, процесів контролю та забезпечення якості, які мають відповідати сучасному контексту організації.

Дослідження етапів розвитку контролю якості на рівні підприємства дозволяє зробити такі висновки щодо його сутності:

- а) контроль якості є функцією управління якістю,
- б) контроль якості є підсистемою системи управління якістю підприємства,
- в) контроль якості є процесом (або сукупністю процесів), котрий полягає у визначенні відповідності властивостей або характеристик об'єкту встановленим вимогам,
- г) об'єктом контролю якості є продукція, послуга, процес, система, інформація, ресурси, зокрема людські.

Контроль якості як функція управління якістю діє у встановленій сфері менеджменту якості підприємства, відповідає політиці якості,

має своє місце серед цілей та завдань системи якості підприємства, здійснюється певними підрозділами та посадовими особами відповідно до розподілу функцій та обов'язків в рамках системи управління якістю, забезпечується необхідними ресурсами, зокрема людськими згідно з визначеними вимогами щодо їх компетентності.

Контроль якості тісно взаємодіє з іншими функціями управління, про що вже йшлося вище. Окремо варто виділити взаємодію контролю з функцією аналізу якості. Контроль якості продукції надає інформаційну базу для аналізу. Однак, не завжди можна відокремити ці функції, оскільки вони здійснюються одночасно. Зрощування функцій контролю й аналізу поширюється з підвищенням ступеню автоматизації контрольних процесів на підприємствах.

Контроль якості часто уживається у поєднанні з поняттям моніторингу. Вивчаючи вимоги до системи управління якістю [5], знаходимо часте звернення до моніторингу різних аспектів сфери якості підприємства, таких як процеси, їх результати (продукція та послуги) та система управління якістю у цілому. Для уточнення зв'язку понять контролю та моніторингу якості на підприємстві звернемося до визначень моніторингу, що застосовуються у законодавстві України (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення моніторингу в нормативно-правових актах та інших нормативних документах, чинних в Україні

№ з/п	Визначення моніторингу	Вид документу	Ключова дія, що характеризує сутність моніторингу
1	2	3	4
1	«офіційний триваючий процес для перевірки ... стану або статусу ...»	Закон України	перевірка
2	«система та процедура спостережень за ... станом об'єктів ... контролю та нагляду»	Закон України	спостереження
3	«діяльність ... щодо контролю за операціями ...»	Закон України	контроль
4	«система спостережень і контролю за станом об'єкта (предмета, процесу, явища)»	Галузевий стандарт	спостереження і контроль

Продовження табл. 1

1	2	3	4
5	«збір первинної інформації ... з метою подальшого використання цієї інформації для контролю ...»	Наказ Міністерства	збір інформації
6	«комплекс заходів, спрямованих на фіксацію і аналіз ...»	Рішення Національної Ради України	фіксація і аналіз
7	«періодичний або безперервний систематичний процес збору інформації ...»	Наказ Міністерства	збір інформації
8	«систематична діяльність з планомірного та регулярного збору, обробки та аналізу даних ...»	Постанова КМУ	збір, обробка та аналіз даних
9	«комплекс засобів, які забезпечують систематичний контроль (стеження) за станом...»	Наказ Адміністрації держслужби	контроль (стеження)
10	«систематичний збір, аналіз та подання відповідної інформації ...»	Наказ Міністерства	збір, аналіз і подання інформації

Джерело: складено автором за [7]

Узагальнюючи результати вивчення визначень моніторингу, регламентованих українським законодавством, сформулюємо наступну дефініцію поняття «моніторинг»: це процес, який передбачає виконання наступних дій: фіксація, збір, накопичення та обробка інформації, спостереження, що відбуваються плановірно та систематично, та, як будь-який процес, має свої входи й виходи, ресурси, технологію, яка передбачає використання певних методів та засобів. Виходячи з дефініції моніторингу, доцільно визнати його ланкою контролю, зокрема контролю якості у системі управління якістю підприємства.

З контролем якості пов'язують аудит якості, котрий розглядають як форму контролю якості [8, с. 184]. В ISO 9001:2015 внутрішній аудит є обов'язковою вимогою по відношенню до системи управління якістю, який має проводитися у заплановані проміжки часу.

Дійсно, визначення сутності аудиту якості збігається з визначенням сутності контролю якості. Так, в ISO 19011:2018 аудит систем управління, зокрема управління якістю, трактується як систематичний, незалежний та документований процес, що здійснюється для отримання об'єктивних доказів того, що система менеджменту організації відповідає сукупності встановлених вимог, котрі використовуються як еталон для порівняння. Зауважимо, що аудит якості проводиться для двох об'єктів: продукції та системи управління. Таким чином, можна визначити аудит як контроль системи управління якістю та якості продукції підприємства на предмет їх відповідності встановленим вимогам, регламентованим законодавством, продиктованим замовниками та іншими зацікавленими сторонами, а також визначеними самим підприємством. Виконання контролю якості у формі аудиту допомагає менеджменту підприємства отримати системну, цілісну картину стану управління якістю та розробляти заходи щодо її розвитку та підвищення ефективності.

Застосування моніторингу та внутрішнього аудиту в оцінюванні результативності діяльності у сфері застосування системи управління якістю наведено на рис. 4.

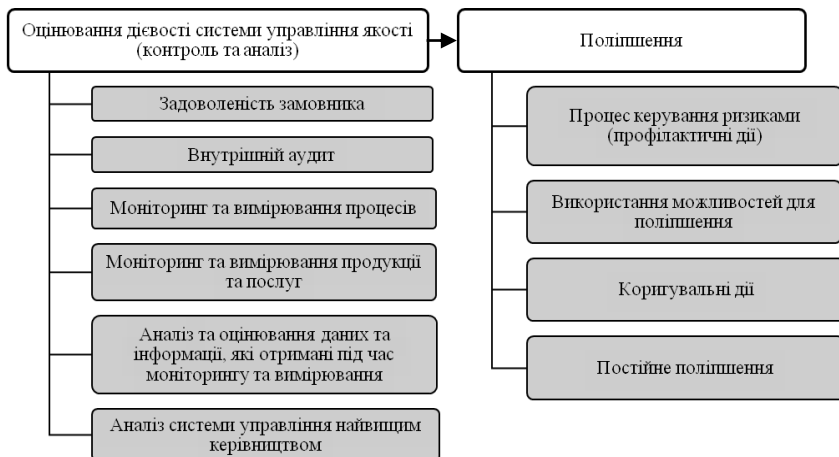


Рис. 4. Оцінка результатів діяльності у сфері застосування системи управління якістю та їх покращення

Джерело: складено автором за [5]

У дослідженні серед вимог до системи управління якістю, встановлених у ISO 9001:2015, нами було відібрано ті, що стосуються контролю. Зазначимо, що в основу систематизації вимог до контролю якості на підприємстві було покладено процесний підхід до управління. Основними елементами процесу визначено ресурси, входи, виходи та технологія перетворення входів у виходи. Контроль якості ресурсів виділено в окрему матрицю, побудовану на основі ланцюга створення цінності для споживача (табл. 2).

Таблиця 2

Контроль якості ресурсів підприємства у ланцюгу створення цінності відповідно до вимог ISO 9001:2015

		Ресурси підприємства				
Процеси		людські (п.7.1.2)	техніко-технологічні (п.7.1.3) та матеріальні ресурси	чинники, що формують середовище для процесів підприємства (п. 7.1.4)	ресурси контролю (п. 7.1.5)	знання організації (п. 7.1.6)
ПІДРИМУЮЧІ ПРОЦЕСИ	Інфраструктура (загальне управління якістю)	Контроль наявності ресурсів, потрібних для системи управління якістю (п. 5.1.1e, п. 7.1.1)				
		Контроль розподілу функцій, обов'язків та повноважень		Контроль наявності та відповідності соціально-психологічних чинників		
	Управління людськими ресурсами	Контроль наявності (п. 7.1.2) та відповідності (компетентність п. 7.2) Контроль обізнаності п. 7.3		(відсутність дискримінації, емоційний комфорт тощо) п. 7.1.4		Контроль результативності використання бази знань
	Розвиток технології		Контроль інформаційно-комунікаційних технологій	Контроль наявності та відповідності фізичних	Контроль відповідності	Контроль відповідних записів

			п. 7.4	чинників (освітлен- ня, шум, циркуляція повітря, гігієна, тощо) п. 7.1.4	ресурсів для здійсне- ння конт- ролю п. 7.1.5	та їх актуаль- ності. Конт- роль відповід- ності цілям організа- ції п. 7.1.6
			Контроль відповідно- сті інфра- структури п. 7.1.3			
	Матеріаль- но-тех- нічне забезпе- чення		Контроль наявності інфрастру- ктури п. 7.1.3		Конт- роль наяв- ності ресурсів для здійснен- ня контро- лю п. 7.1.5	
			Контроль дієвості зовнішніх постачаль- ників (п.п. 8.4.1, 8.4.2) та конт- роль за їх інформу- ванням (п. 8.4.3)			
ОСНОВНІ	Управління надаваними з-зовні процесами, продуктами, послугами, які потрібні для виробничих процесів					
	Процеси проектування та розроблення продукції чи послуги					
	Виготовлення продукції чи надання послуги					
	Процеси зберігання та контролю якості готової продукції					
	Забезпечення якості продукції чи послуги на етапах маркетингу та збуту					
	Забезпечення якості продукції шляхом постреалізаційного обслуговування клієнтів					

Джерело: складено автором за [5; 10]

Згідно з даними таблиці, ресурси підприємства є одним з головних об'єктів менеджменту, тому усі контрольні завдання з забезпечення якості діяльності підприємства знаходяться в секторі підтримуючих (управлінських) процесів. Підтримуючі процеси забезпечують якість ресурсів, у першу чергу, для основних процесів, а також для власних потреб.

Вважаємо, що представлення завдань з контролю якості у вигляді матриць дозволить покращити розподіл контрольної функції управління якістю між функціональними підрозділами підприємства, що зробить контроль якості більш дієвим інструментом підвищення результативності бізнесу. За результатами систематизації завдань контролю якості ресурсів зробимо наступні висновки:

1) координування контролю якості на підприємстві має здійснювати один спеціалізований відділ – відділ управління якістю, який повинен мати доступ до усієї інформації, пов'язаної з контролем якості, і саме розвиток інформаційно-комунікаційних технологій повинен вирішити цю проблему на підприємстві. Тільки наявність єдиного координуючого центру з якості діяльності підприємства дозволить здійснювати контроль накопичення та використання знань в рамках всього підприємства та його оточення;

2) виконання контролю якості часто потребує добре скоординованих дій різних функціональних відділів. Наприклад, контроль компетентності персоналу здійснюють відділ управління людськими ресурсами за прямим функціональним призначенням та відділ управління якістю через те, що забезпечення відповідної компетентності персоналу є регламентованою вимогою стандарту управління якістю. Відділ з управління якістю розробляє методику оцінки компетентності персоналу за дільницями, яка є частиною документації систему якості підприємства, та здійснює періодичну планову інспекцію компетентностей працівників підприємства. Періодичність такої інспекції може дорівнювати трьом рокам. Це досить довгий період, за який можуть відбутися суттєві зміни у складі персоналу, особливо на підприємствах або окремих дільницях підприємства, де спостерігається висока плинність кадрів. З метою підтримки та покращення рівня компетентності персоналу на робочих місцях за робочими місцями відділ управління людськими ресурсами має розробити свої методи поточного забезпечення компетентностей персоналу, які підтримують технології відділу управління якістю. Однак, на практиці цього часто не відбувається, технології забезпечення компетентностей персоналу різних функціональних відділів не гармонізуються, не перетворюються у єдиний механізм, що у результаті не дає жодного ефекту.

3) міжфункціональні бар'єри створюють суттєві перепони для підвищення результативності та ефективності управління якістю, зокрема контролю якості на підприємстві.

Далі розглянемо реалізацію контрольної функції управління якістю в основних процесах ланцюга створення цінності (табл. 3).

Таблиця 3

Завдання контролю якості в основних процесах ланцюга створення цінності для споживача продукції чи послуг підприємства відповідно до вимог ISO 9001:2015

Контроль основних процесів	Контроль входів	Контроль дій з перетворення входів у виходи	Контроль виходів
1	2	3	4
Контроль процесів, надаваних із-зовні п. 8.4	Перевірка наявності відповідних засобів контролю п. 8.4.1, п. 8.4.2b Контроль за інформуванням зовнішніх постачальників про вимоги п. 8.4.3	Контроль дієвості зовнішніх постачальників п. 8.4.1 Здійснення контролю встановленого виду у встановленому обсязі п. 8.4.2 (для процесів, продуктів, послуг, які потрібні для проектування, розробки та виготовлення продукції чи надання послуги)	Контроль вихідної документованої інформації п. 7.5 Контроль невідповідних виходів п. 8.7
Контроль процесів проектування та розробки продукції чи послуги п. 8.3	Перевірка наявності відповідних стадій та засобів контролю п. 8.3.2. Контроль вхідної інформації п. 8.3.3	Застосування визначених засобів контролю п. 8.3.4 Контроль дотримання плану-графіка виконання проектування та розробки продукції п. 8.3.4 (ISO 9002)	-«- п.7.5 -«- п.8.7 Контроль відповідності вихідних даних вхідним вимогам п.8.3.5 (валідація кінцевого результату проектування та розробки продукції)
-«-	-	Контроль змін в проєкті та розробці та їх документування п. 8.3.6	Контроль простежуваності задокументованої інформації про якість продукції до

Продовження табл. 3

1	2	3	4
-	-	Контроль відповідності вихідних даних вхідним вимогам п. 8.3.5 (верифікація результату кожного проміжного етапу проектування та розробки продукції)	особи (осіб), що санкціонує (-ють) випуск продукції або надання послуг пп. 8.5.2, 8.6b
Контроль виготовлен-ня продукції чи надання послуги пп. 8.5.1, 8.5.2, 8.5.4, 8.6	Перевірка наявності належних ресурсів, методів та засобів контролю, задокументованої інформації щодо характеристик продукції (послуг, робіт) п. 8.5.1	Ідентифікація виходів процесів виробництва та контроль однозначності ідентифікації для забезпечення простежуваності п. 8.5.2. Контроль змін у виготовленні продукції чи наданні послуг та їх документування п. 8.5.6. Контроль дотримання вимог, встановлених до зберігання проміжних результатів виробництва готової продукції п. 8.5.4	-«- п. 7.5 -«- п. 8.7 Ідентифікація готової продукції та контроль однозначності ідентифікації для забезпечення простежуваності п. 8.5.2. Контроль простежуваності задокументованої інформації про якість продукції до особи (осіб), що санкціонує (-ють) випуск продукції або надання послуг п. 8.6b
Контроль якості готової продукції та відповідності її зберігання п.п. 8.5.2, 8.5.3, 8.5.4, 8.6	Контроль повноти та актуальності документованої вхідної інформації п. 7.5	Контроль дотримання вимог, встановлених до зберігання готової продукції п. 8.5.4	-«- п. 7.5 -«- п. 8.7 -«- п. 8.6b
Контроль якості на етапі маркетингу (п. 8.2) та реалізації	Контроль повноти та актуальності документованої вхідної інформації п. 7.5.	Контроль задоволення рекламаций п. 8.2.2b. Контроль розв'язання проблем розбіжностей між вимогами	-«- п. 7.5 -«- п. 8.7 -«- п. 8.6b

Продовження табл. 3

1	2	3	4
продукції чи послуги (п. 8.5.4, 8.5.3, 8.6b)	Контроль інформаційного зв'язку з замовником п. 8.2.1	контракту чи замовлення і раніше визначеними вимогами п. 8.2.3.1. Контроль підтвердження вимог замовника перед їх прийняттям, якщо замовник не оформлює свої вимоги документально п. 8.2.3.1. Контроль документації щодо результатів аналізу вимог (п. 8.2.3.2a) та нових вимог до продукції та послуг (п. 8.2.3.2b) Контроль змін вимог щодо продукції та послуг (п. 8.2.4) Контроль задоволеності замовника п. 9.1.2	-
Контроль діяльності після постачання п. 8.5.5	Контроль вхідної інформації для визначення обсягу необхідної діяльності після постачання продукції та послуг п. 8.5.5	Контроль зворотного зв'язку п. 8.5.5е	-«- п. 7.5 -«- п. 8.7

Джерело: складено автором за [5;10]

Згідно з даними, представленими таблицею, контроль якості в основних процесах не обмежується технічним контролем. Значною мірою це проявляється у процесах контролю якості на етапах маркетингу, реалізації продукції та її постреалізаційного обслуговування.

Усі основні процеси є пов'язаними у єдиний ланцюг створення цінності, але здійсненням процесів керують різні функціональні

відділи підприємства, які фактично замикають його у своїх функціональних зонах: постачання, виробництва, маркетингу та збуту. Звернемо увагу на положення стандарту, що вимагає наявності простежуваності задокументованої інформації щодо якості продукції від початку ланцюга цінності до особи (осіб), що санкціонує (-ють) випуск продукції або надання послуг, тобто, до замовника. Підприємство має право не приймати цю вимогу за правило, але прийняття та адаптація саме цієї вимоги дозволило б подолати міжфункціональні бар'єри в управлінні якістю й підвищити результативність підприємства як системи.

Окремо згруповані інші процеси контролю якості загального характеру, а також процеси контролю ресурсів, які не є власністю підприємства і знаходяться на збереженні (табл. 4).

Таблиця 4

**Інші процеси контролю якості діяльності підприємства
загального характеру**

Контрольні дії	Положення ISO 9001:2015	Процеси, які повинні охоплюватися контрольними діями
<ul style="list-style-type: none"> – Контроль результативності дій стосовно ризиків і можливостей підприємства – Контроль цільових показників у сфері якості – Внутрішній аудит системи управління якістю – Контроль витрат на якість – Контроль документованої інформації 	<p>п. 6.1.2/2</p> <p>п. 6.2.1e п. 9.2 немає п. 7.5</p>	Усі процеси сфери якості підприємства
– Контроль якісного зберігання власності замовника або постачальників продуктів та послуг (за винятком тих, що забезпечує вхідна логістика)	п. 8.5.3	Процеси матеріально-технічного забезпечення

Джерело: складено автором за [5;10]

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. Сучасний контроль якості є дуже складною підсистемою управління підприємства, а саме управління якістю. Недостатня увага до сутності контролю якості, його сучасних завдань, послаблює результативність планових, попереджальних заходів з підвищення якості діяльності підприємства. Головна проблема полягає у відсутності цілісності підсистеми контролю якості. Фактично контроль якості на підприємствах в Україні не має

комплексного характеру, який відповідає загальновідомій концепції тотального управління якістю. Відділ управління якістю має інформаційні обмеження в рамках підприємства, тому не може виконувати ефективно усі свої завдання, зокрема налагодити простежуваність інформації протягом всього ланцюга створення цінності, організувати формування дієвої бази знань підприємства, яка є стандартною вимогою до системи управління, забезпечувати відповідну компетентність персоналу. Для підвищення результативності та ефективності механізму забезпечення якості підприємства мають відходити від класичної функціональної системи управління. Вже сьогодні вона не відповідає навіть стандартним вимогам щодо управління підприємством, тобто вона створює перепони для формування основних конкурентних переваг, що дозволяють підприємствам впевнено конкурувати на економічно розвинених ринках.

Тому вважаємо перспективним напрямом дослідження систем управління якістю та інтегрованих систем управління у функціонально-процесному розрізі, що у подальшому знайде розвиток у пошуку нових організаційних форм управління підприємствами як складними адаптивними системами, а також стане підґрунтям науково-методологічного моделювання індивідуальних автоматизованих інформаційно-комунікаційних систем підприємств.

Література

1. *Quality assurance & quality control* (2019) / American Society of Quality. URL: <https://asq.org/quality-resources/quality-assurance-vs-control> (access date: 14.05.2019).
2. Dahlgaard J. J., Kristensen K., Kanji G. K. (2000). *Podstawy zarządzania jakością*. Warszawa: PWN.
3. Shewhart W. A. (1939). *Statistical method from the viewpoint of quality control*. W. E. Deming (Ed.). Washington: The Graduate School, The Department of Agriculture. Reprinted (1945). Lancaster, PA.: The Lancaster Press, Inc.
4. Evans J. R., Lindsay W. M. (1999). *The Management and Control of Quality*. (5th ed.). Cincinnati, Ohio: South-Western. Thomson Learning.
5. Системи управління якістю. Вимоги: ДСТУ ISO 9001:2015. [Чинний від 2016-07-01]. Київ : ДП «УкрНДНЦ», 2016. 22 с.

6. Портер М. *Конкурентное преимущество: как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость* / Пер. с англ. Е. Калинина. 2-е изд. Москва: Альпина Бизнес Букс, 2006. 715 с.

7. Термін «Моніторинг» / Урядовий портал «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/16031> (дата звернення: 17.05.2019).

8. Траченко Л. А. Внутрішній аудит як засіб поліпшення систем управління якістю підприємств сфери інжинірингових послуг. *Вісник соціально-економічних досліджень*: зб. наук. праць. 2018. № 4 (68). С. 181–192.

9. Настанови щодо здійснення аудитів систем управління: ДСТУ ISO 19011:2012. [Чинний з 2013-07-01]. Київ: Мінекономрозвитку України, 2013.

10. Системи управління якістю. Настанови щодо застосування ISO 9001:2015: ДСТУ ISO/TS 9002:2017. [Чинний від 2019-01-01]. Київ: ДП «УкрНДНЦ», 2019. 45 с.

References

1. *Quality assurance & quality control* (2019), American Society of Quality, available at: <https://asq.org/quality-resources/quality-assurance-vs-control>.

2. Dahlgaard, J. J., Kristensen, K., Kanji, G. K. (2000). *Podstawy zarzadzania jakością*. Warszawa: PWN.

3. Shewhart, W. A. (1939). *Statistical method from the viewpoint of quality control*. W. E. Deming (Ed.). Washington: The Graduate School, The Department of Agriculture. Reprinted (1945). Lancaster, PA.: The Lancaster Press, Inc.

4. Evans, J. R., Lindsay, W. M. (1999). *The Management and Control of Quality*. (5th ed.). Cincinnati, Ohio: South-Western. Thomson Learning.

5. Системи управління якістю. Вимоги [Quality Management Systems. Requirements] (2016). *DSTU ISO 9001:2015 from 7th June 2016*. Kyiv: DP «UkrNDNTs» [in Ukrainian]

6. Porter, M. (2006). *Konkurentnoe preimushchestvo: Kak dostich vysokogo riezultata i obespechit ego ustoychivost* [*Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*]. E. Kalinina (Ed.). Moskva: Alpina Biznes Buks, 715 s. [in Russian]

7. Термін «Monitoring». Uriadovyi portal «Zakonodavstvo Ukrainy» [Term «Monitoring». Government portal «Legislation of

Ukraine»]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/16031> [in Ukrainian]

8. Trachenko, L. A. (2018). Vnutrishniy audyt yak zasib polipshennia system upravlinnia yakistiu pidpriemstva sfery inzhynirnyngovykh poslug [Internal audit as an improving means of enterprises quality management systems of engineering services sphere], *Visnyk sotsial'no-ekonomichnyh doslidzhen' – Socio-economic research bulletin*, 4 (68), 181–192 [in Ukrainian]

9. Nastanovy shchodo zdiisnennia audytiv system upravlinnia [Guidelines for auditing management systems] (2013). DSTU ISO/TS 19011:2012 from 1st January 2013, Kyiv: Minekonomrozvytku [in Ukrainian]

10. Systemy upravlinnia yakistiu. Nastanovy shchodo zastosuvannia ISO 9001:2015: DSTU ISO/TS 9002:2017 [Quality Management Systems – Guidelines for the application of ISO/TS 9001:2016] (2019). DSTU ISO/TS 9002:2017 from 1st January 2019. Kyiv: DP «UkrNDNTs» [in Ukrainian]

УДК 338.432:657.471

JEL Classification: H410; O130; Q120

Добрунік Тетяна

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню особливостей організаційно-методичних засад обліково-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності аграрних підприємств. У контексті означеної проблематики проведено оцінку економічних результатів та рівня ефективності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств України. Встановлено, що зниження прибутковості зумовлено зростанням виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) сільського господарства. В роботі акцентовано увагу на тому, що формування витрат операційної діяльності аграрних підприємств зумовлюється специфічними особливостями сільськогосподарського виробництва, які полягають в основі визначення особливостей оцінки залучених в господарський процес незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів. Обґрунтовано впровадження дієвого інструментарію системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності з метою забезпечення ефективного розвитку товаровиробників аграрної галузі. Розкрито сутність, мету та визначено складові обліково-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності. Наголошено, що обліково-аналітичне забезпечення повинно спрямовуватися на оцінювання діяльності підприємства, формування й надання релевантної інформації, оперативне реагування на зміни як зовнішнього, так і внутрішнього середовища, а також застосування оптимальних методів й інструментів задля ефективного управління витратами операційної діяльності аграрних підприємств. Визначено роль управлінського обліку, доцільність якого полягає в отриманні деталізованої інформації в розрізі видів витрат за кожним процесом господарської діяльності підприємства для управління витратами, а також визначенні напрямів оптимізації витрат. Рекомендовано відкриття додаткових аналітичних рахунків та відомостей обліку витрат, складання форм управлінської звітності про операційні витрати різних видів сільськогосподарської діяльності. Визначено пріоритетність аналітичного забезпечення управління операційними витратами з метою прийняття оперативних та стратегічних рішень підвищення прибутковості аграрних підприємств. Рекомендовано розробку програми оптимізації виробництва певних видів сільськогосподарської продукції з урахуванням раціонального використання виробничо-ресурсного потенціалу та агробіокліматичних умов господарювання з метою мінімізації витрат і підвищення конкурентоспроможності, зміцнення конкурентних позицій на ринку.

Ключові слова: аграрні підприємства, витрати операційної діяльності, обліково-аналітичне забезпечення, облік, аналіз, управління витратами, оптимізація витрат.

Dobrunik Tetiana

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF COSTS MANAGEMENT OF OPERATING ACTIVITIES OF AGRARIAN ENTERPRISES

Abstract. The article is devoted to the research of peculiarities of organizational and methodological principles of accounting and analytical support for managing the costs of operating activities of agricultural enterprises. In the context of the above mentioned problem, the economic results and the level of efficiency of operational activity of agricultural enterprises of Ukraine have been evaluated. It is established that the decrease in profitability is due to the increase in production cost of agricultural products (works, services). The paper emphasizes that the formation of costs of operating activities of agricultural enterprises has been determined by specific features of agricultural production, which are the basis for determining the features of assessment of irreplaceable natural and biological factors of production and biological assets involved in the economic process. The introduction of effective tools for accounting and analytical support for operating expenses management to ensure the effective development of agricultural producers has been substantiated. The essence, purpose and components of accounting and analytical support of operating expenses management have been revealed. It is emphasized that accounting and analytical support should be directed to the evaluation of the activity of the enterprise, formation and provision of relevant information, prompt response to changes in both the external and internal environment, as well as the use of optimal methods and tools to effectively manage the costs of operating activities of agricultural enterprises. The role of management accounting has been defined, the expediency of which is to receive detailed information in terms of types of expenses for each process of business activity of the enterprise for cost management, as well as to determine the directions of cost optimization. It is recommended to open additional analytical accounts and cost accounting data, to prepare forms of management reporting on operating expenses of different types of agricultural activities. Priority of analytical support of operating expenses management with the purpose of making operational and strategic decisions of increase of profitability of agrarian enterprises has been determined. It is recommended to develop a program of optimization of production of certain types of agricultural products, taking into account the rational use of production-resource potential and agro-climatic conditions of economy in order to minimize costs and increase competitiveness, strengthen competitive positions in the market.

Keywords: agricultural enterprises, operating expenses, accounting and analytical support, accounting, analysis, cost management, cost optimization.

Добруник Татьяна

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Аннотация. Статья посвящена исследованию особенностей организационно-методических основ учетно-аналитического обеспечения управления затратами операционной деятельности аграрных предприятий. В контексте обозначенной проблематики проведена оценка экономических результатов и уровня эффективности операционной деятельности сельскохозяйственных предприятий Украины. Установлено, что снижение доходности обусловлено ростом производственной себестоимости продукции (работ, услуг) сельского хозяйства. В работе акцентировано внимание на том, что формирование расходов операционной деятельности аграрных предприятий обусловлено специфическими особенностями сельскохозяйственного производства, которые лежат в основе определения особенностей оценки вовлеченных в хозяйственный процесс незаменимых природно-биологических факторов производства и биологических активов. Обосновано внедрение действенного инструментария системы учетно-аналитического обеспечения управления затратами операционной деятельности с целью обеспечения эффективного развития товаропроизводителей аграрной отрасли. Раскрыта сущность, цели и определены составляющие учетно-аналитического обеспечения управления затратами операционной деятельности. Отмечено, что учетно-аналитическое обеспечение должно направляться на оценку деятельности предприятия, формирование и предоставление релевантной информации, оперативное реагирование на изменения как внешней, так и внутренней среды, а также применение оптимальных методов и инструментов для эффективного управления затратами операционной деятельности аграрных предприятий. Определена роль управленческого учета, целесообразность которого состоит в получении детализированной информации в разрезе видов расходов по каждому процессу хозяйственной деятельности предприятия для управления затратами, а также определении направлений оптимизации расходов. Рекомендовано открытие дополнительных аналитических счетов и ведомостей учета затрат, составление форм управленческой отчетности об операционных расходах по различным видам сельскохозяйственной деятельности. Определена приоритетность аналитического обеспечения управления операционными расходами с целью принятия оперативных и стратегических решений относительно повышения прибыльности аграрных предприятий. Рекомендована разработка программы оптимизации производства определенных видов сельскохозяйственной продукции с учетом рационального использования производственно-ресурсного потенциала и агробиоклиматических условий хозяйствования с целью минимизации затрат и повышения конкурентоспособности, укрепление конкурентных позиций на рынке.

Ключевые слова: аграрные предприятия, расходы операционной деятельности, учетно-аналитическое обеспечение, учет, анализ, управление затратами, оптимизация затрат.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-30-52

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. На сучасному етапі розвитку національної економіки діяльність аграрних підприємств відбувається в умовах нестабільності та зростання змін в зовнішньому середовищі, непрогнозований вплив яких на діяльність підприємств негативно позначається на показниках ефективності господарювання та призводить до ризикованості здійснення виробничо-господарських операцій, зниження рівня конкурентоспроможності самих підприємств і виробленої ними продукції. Тенденції сучасної ринкової економіки вимагають від сільськогосподарських товаровиробників не просто виробити найбільше продукції відповідної якості, але й зробити цей процес ефективним. Проте, господарська діяльність сільськогосподарських підприємств усіх організаційно-правових форм нажалі залишається низькорентабельною. Відтак, стратегічний розвиток аграрних підприємств повинен бути орієнтований на збільшення фінансових результатів виробничо-господарської діяльності за рахунок зростання обсягів виробництва і підвищення якості продукції при оптимальних витратах на її виробництво, що в свою чергу забезпечить високий рівень їх ефективності. Підвищення результативності діяльності підприємств можна досягти, насамперед, завдяки своєчасному формуванню облікової інформації, яка, у свою чергу, є базою для проведення контролю та здійснення аналізу задля виявлення слабких місць у діяльності підприємств. На цій основі можуть прийматися об'єктивні управлінські рішення та обґрунтовуватися напрями зростання ефективності виробничої діяльності. У цьому контексті актуальним є обґрунтування дієвих управлінських заходів на основі обліково-аналітичного забезпечення, спрямованих на оптимізацію величини операційних витрат підприємств з метою визначення потенційних можливостей підвищення їх прибутковості та посилення конкурентних позицій на ринку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Проблемним теоретико-методичним та практичним аспектам обліку

операційних витрат, їх моніторингу та шляхам вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами діяльності підприємств в цілому та аграрному секторі економіки зокрема, присвячено праці таких науковців, як: В. С. Адамовська, Н. В. Брітан, С. А. Вітер, В. В. Вольська, С. І. Головацької, І. П. Дзьобко, П. О. Куцик, Т. В. Куць, Я. І. Мулик, А. А. Пилипенко, В. В. Прядко та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Не зменшуючи вагомості доробок попередників, варто зазначити, що залишаються актуальними та потребують постійного моніторингу питання забезпечення обліково-аналітичної складової управління витратами операційної діяльності суб'єктів агробізнесу в умовах трансформаційних змін національної економіки. Особливо варто підкреслити, що взаємозв'язок обліково-аналітичного забезпечення та прогнозування витрат операційної діяльності тісно пов'язаний з управлінням стратегією розвитку аграрних підприємств, що вимагає широких галузевих досліджень.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою дослідження є обґрунтування організаційно-методичних положень та надання практичних рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності аграрних підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В умовах активізації конкурентно-ринкового середовища система управління має одне з ключових значень для ефективного функціонування аграрного виробництва. Функціонування аграрних підприємств відбувається в умовах посилення конкурентного протистояння за ринки збуту продукції, мінливості закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію та підвищення якісних параметрів до продукції, що вимагає створення ефективної системи управління витратами, в основі якої достовірне обліково-аналітичне забезпечення.

Будь-які управлінські рішення щодо оцінки результатів господарювання, економічних процесів, оптимізації виробничих факторів, у тому числі раціонального використання виробничого потенціалу повинні базуватися на достовірній, своєчасній і повній обліковій інформації та проведенні аналітичних досліджень фінансово-господарської діяльності аграрних підприємств.

Сучасний стан функціонування аграрних підприємств характеризується нестабільністю і значним ступенем ризику

господарування в умовах мінливого зовнішнього середовища, що негативно позначається на показниках ефективності їх виробничо-господарської діяльності. На основі проведених досліджень було встановлено, що результати діяльності аграрних підприємств, які сильно диференційовані за розмірами землекористування, дещо відрізняються за джерелами формування. Невеликі господарства зберігають свою конкурентоспроможність переважно за рахунок порівняно низької собівартості продукції (не враховуються витрати на оплату праці) та можливості диверсифікації виробництва. Вони мають конкурентні переваги в ціновій конкуренції. Середні та великі господарства виграють конкурентну боротьбу за рахунок потужного виробничо-ресурсного потенціалу та багатопрофільної спеціалізації.

В рамках дослідження розглянемо фінансові результати та рівень рентабельності операційної діяльності аграрних підприємств. За даними Державної служби статистики [1], рівень рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у 2018 році зазнав значного зниження порівняно із попередніми роками і становив 18,5%, що на 24,5 в. п. нижче рівня 2015 року (у 2015 році рівень рентабельності операційної діяльності склав 43%) (рис. 1).

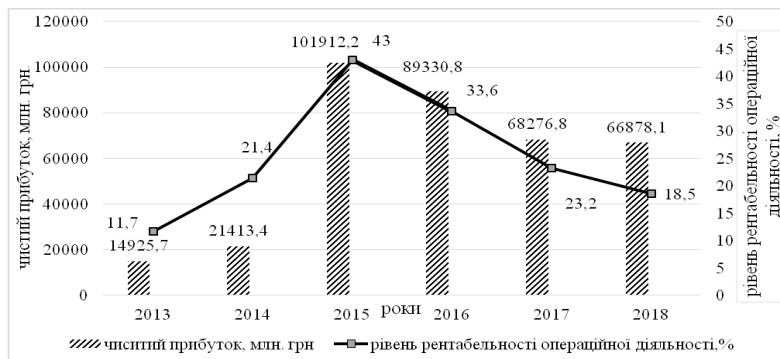


Рис. 1. Економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: узагальнено автором на основі даних [1]

Варто зазначити, що зниження прибутковості аграрних підприємств за останні роки відбувалося за рахунок зростання виробничої собівартості основних видів сільськогосподарської продукції, у загальній структурі яких вагома частка належить

матеріальним витратам, під впливом інфляційних процесів в умовах трансформаційних змін національної економіки й зовнішнього та внутрішнього середовища ведення аграрного виробництва (рис. 2).

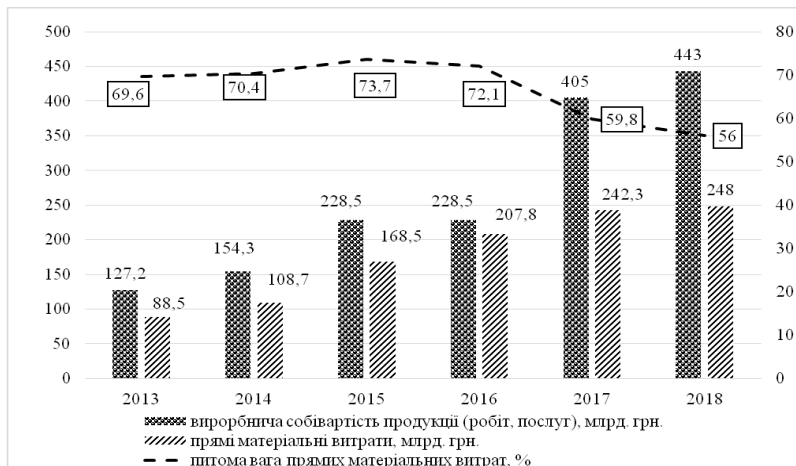


Рис. 2. Динаміка виробничої собівартості продукції та матеріальних витрат аграрного виробництва

Джерело: узагальнено автором на основі даних [1]

Проблема формування витрат є однією з найактуальніших для кожного сільськогосподарського підприємства, оскільки від їх рівня й динаміки залежать не лише фінансові результати його діяльності, але й ефективність функціонування національної економіки.

Підвищення результативності діяльності підприємств можна досягти, насамперед, завдяки своєчасному формуванню облікової інформації, яка, у свою чергу, є базою для проведення контролю та здійснення аналізу задля виявлення слабких місць у діяльності підприємств.

Варто зауважити, що формування витрат сільськогосподарського виробництва зумовлено специфікою виробничо-господарської діяльності підприємницьких структур аграрної галузі та впливом на результати виробництва як зовнішніх, так і внутрішніх чинників, серед яких домінуючими є такі:

- багатогалузевий характер діяльності сільськогосподарських підприємств, спеціалізація і диверсифікація виробництва;

конкурентоспроможність сільськогосподарської продукції, визначену за її собівартістю;

- залучення в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів, що зумовлює особливості їх оцінки, відображення в системі рахунків, а також специфіку обліку процесу виробництва (біологічних перетворень) і обчислення собівартості отриманої продукції;

- система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників;

- державна підтримка розвитку аграрних підприємств.

У контексті прийняття обґрунтованих управлінських рішень і організації ефективного функціонування аграрних підприємств пріоритетним є обліково-аналітичне забезпечення витрат операційної діяльності як основного елементу формування фінансових результатів підприємницької діяльності.

В економічній літературі зустрічаються різні підходи до трактування терміну «обліково-аналітичне забезпечення».

За визначенням В. В. Вольської, обліково-аналітичне забезпечення являє собою сукупність процесу збору, підготовки, реєстрації та зведення облікової інформації підприємств залежно від законодавчо встановленої системи ведення обліку, і проведеного на основі цієї інформації глибокого аналізу із застосуванням певних методів і прийомів [2, с. 86].

В авторефераті Р. П. Юзва відзначає, що обліково-аналітичне забезпечення представляє сукупність облікових і аналітичних процесів, об'єднаних у обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно з визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченнями [3, с. 6].

Мулик Я. І. під обліково-аналітичним забезпеченням управління фінансовою безпекою аграрних підприємств розуміє процес збору, підготовки, реєстрації та обробки обліково-аналітичної інформації та прийняття на її основі управлінських рішень направлених на забезпечення захисту фінансових інтересів підприємств на всіх рівнях його фінансових відносин від впливу внутрішніх і зовнішніх загроз [4].

Прядко В. В. під обліково-аналітичним забезпеченням управління витратами розуміє забезпечення стейкхолдерів, емітента корпоративних прав, обліково-аналітичною інформацією, в частині витрат, яка необхідна для прийняття управлінських рішень задля

мінімізації небажаних фінансових ризиків, а також оптимізації виробничих витрат та витрат діяльності [5, с. 266].

Враховуючи специфіку функціонування суб'єктів агробізнесу, можна зазначити, що обліково-аналітичне забезпечення управління витратами операційної діяльності аграрних підприємств варто розглядати як процес систематизації інформації, що генерується системами фінансового та управлінського обліку, економічного та стратегічного аналізу, з метою цілеспрямованого формування і оптимізації витрат до вимог змін зовнішнього та внутрішнього середовища для підвищення ефективності сільськогосподарської діяльності.

Отже, система обліково-аналітичного забезпечення є важливою складовою системи управління як загальною діяльністю підприємницьких структур, так і окремими результативними показниками, що формують рівень ефективності їх функціонування та конкурентоспроможності.

Більшість науковців розглядають управління витратами як складний багатоаспектний процес з метою досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. Управління витратами передбачає формування раціональної, чіткої та безперервної функціонуючої системи, з наступними елементами: прогнозування і планування витрат; нормування витрат; облік витрат; калькування собівартості; аналіз витрат і собівартості; контроль і регулювання процесу управління витратами [6, с. 19].

Таким чином, систему обліково-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності сільськогосподарських підприємств варто розглядати як єдність підсистеми фінансового та управлінського обліку, аналізу, прогнозування та контролю, що взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної обліково-аналітичної інформації для забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень. Функціонування раціональної системи управління витратами суб'єктів підприємницької діяльності агробізнесу дає змогу вчасно виявляти негативні процеси й тенденції в їх виробничо-господарській діяльності, а також розробляти комплекс заходів з метою попередження загроз погіршення фінансового стану та забезпечення в подальшому фінансової стабільності в умовах конкурентного економічного середовища.

Визначальною ланкою в системі обліково-аналітичного забезпечення управління витратами є саме облікове забезпечення з метою формування облікової інформації стосовно фінансово-

господарської діяльності підприємства, в якому витрати операційної діяльності систематизуються та інтерпретуються у вигляді, придатному для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та забезпечення контролю за їх виконанням.

Облікове забезпечення формування операційних витрат аграрних підприємств, насамперед, має враховувати загальні положення, які регламентовано П(С)БО 16 «Витрати» [7] та особливості, які регламентовано галузевими нормативно-правовими документами, а саме методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [8], П(С)БО 30 «Біологічні активи» [9], методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 [10].

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Унаслідок сільськогосподарської діяльності підприємство отримує доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних протягом звітного (календарного) року. Такі доходи (витрати) визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат, які мають відповідати об'єктам обліку біологічних активів (окремі види біологічних активів та/або їх група), на рахунку обліку виробництва [9; 10].

Розглядаючи особливості обліку в аграрному секторі економіки, варто відмітити, що сільськогосподарські підприємства мають специфічні активи – біологічні активи, біологічні перетворення, сільськогосподарську продукцію.

Одним із проблемних питань є оцінка та відображення в обліку поточних і довгострокових біологічних активів, оскільки це безпосередньо впливає на визначення доходів і витрат на сільськогосподарських підприємствах. До факторів, що впливають на порядок оцінки біологічних активів, можна віднести їх класифікацію,

спосіб надходження та дату оцінки відповідно до певних господарських операцій у процесі руху об'єктів біологічних активів. На ці аспекти необхідно звернути увагу під час розкриття інформації щодо конкретного порядку організації обліку біологічних активів і результатів їх біотрансформації в межах облікової політики підприємства.

Біологічні активи, залежно від каналу надходження можуть бути оцінені або за справедливою вартістю, або за первісною вартістю. Відповідно до П(С)БО 30 довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності [9]. Сума нарахованої амортизації на довгострокові біологічні активи має бути включена до собівартості виробленої та відповідно і реалізованої продукції. У світлі змін, внесених до П(С)БО 30, вилучення із складу біологічних активів довгострокових біологічних активів рослинництва, а саме виноградників та садів як плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та віднесення їх до складу основних засобів суттєво вплине на формування витрат операційної діяльності та фінансового результату сільськогосподарських підприємств. Відтак, з метою запобігання викривленню суми фінансового результату сільськогосподарські підприємства повинні здійснити обґрунтування щодо переведення довгострокових біологічних активів рослинництва в частині плодоносних рослин до групи основних засобів.

Суттєве значення в системі обліково-аналітичного забезпечення управління витратами відіграє облікова політика. На більшості сільськогосподарських підприємств сформована облікова політика, однак не відображені важливі моменти щодо обліку витрат. Відтак, для достовірного відображення операційних витрат і результатів діяльності аграрних підприємств в обліковій політиці необхідно зазначати: метод оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів (за справедливою вартістю або за виробничою собівартістю), методи оцінки довгострокових біологічних активів, терміни їх корисного використання та методи нарахування амортизації, метод обліку витрат та калькулювання собівартості, об'єкт обліку витрат, об'єкт калькулювання. Пріоритетним підходом до оцінки біологічних активів є їх оцінка за справедливою вартістю. Сьогодні застосування справедливої вартості під час оцінки біологічних активів в Україні досить проблематичне та потребує додаткового нормативного

врегулювання. Використання методологічно обґрунтованої оцінки дасть змогу управляти витратами, впливати на рівень ефективності виробництва. Сільськогосподарські підприємства повинні значну увагу приділити формуванню облікової політики в частині розкриття інформації про оцінку біологічних активів (визначення справедливої вартості), а також методиці обчислення вартості біологічних активів. Для визначення справедливої вартості біологічних активів на підприємстві необхідно створити постійну комісію, до компетенції якої буде віднесено оцінювання та документування. Потрібно отримати інформацію про ціни активного ринку через збір інформації з органів державного регулювання та статистичних органів про закупівельні ціни на продукцію.

До облікової інформації в частині витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств відносяться первинні документи, облікові регістри, фінансова звітність, внутрішня управлінська звітність.

Поліпшенню ефективності облікового процесу щодо виробничих запасів на підприємстві сприятиме впорядкування первинної документації. Саме первинні документи містять розгорнуті дані відображення витрат у розрізі економічних елементів та калькуляційних статей, що дасть змогу контролювати процес витрачання ресурсів у процесі формування витрат підприємства. На сільськогосподарських підприємствах для обліку витрат праці формуються такі документи: табель обліку робочого часу, обліковий лист праці і виконаних робіт, наряд на відрядну роботу, дорожній лист трактора, обліковий лист праці і виконаних робіт тощо. Для обліку матеріальних витрат доцільним є використання притаманних первинних документів для сільськогосподарських підприємств, таких як Акти витрачання насіння і садивного матеріалу, Акти про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів, Акти на списання виробничого і господарського інвентаря, малоцінних і швидкозношуваних предметів, Відомості на списання кормів.

Для формування притаманних сільськогосподарським підприємствам витрат іншої операційної діяльності необхідним є використання таких первинних документів: Акти переоцінки біологічних активів, Акти визначення справедливої вартості (для формування доходів і витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю).

Узагальнюючим документом щодо формування витрат є відповідні виробничі звіти (звіт про витрати і вихід про витрати та

вихід продукції основного виробництва, звіт по витрати і вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв, звіти про загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут). Для синтетичного й аналітичного обліку витрат використовуються відповідні журнали-ордери та відомості за рахунками обліку витрат, а в разі автоматизації – оборотно-сальдові відомості за рахунками, картки рахунку, аналіз рахунку за субконто тощо.

Інформація про витрати операційної діяльності сільськогосподарських підприємств наводиться у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (у першому та третьому розділах) та у формі № 5 Примітки до річної фінансової звітності. У першому розділі «Фінансові результати» форми № 2 розкривається інформація про суми визнаних витрат (у розрізі собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Особливістю обліково-інформаційного забезпечення витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств є те, що у примітках до річної фінансової звітності у розділі XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» повинна відображатись інформація щодо витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, витрат від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції (у разі їх оприбуткування за справедливою вартістю) та собівартість реалізації. Проте, більшість сільськогосподарських підприємств у складі річної фінансової звітності не заповнюють дану форму та не формують вищезазначену інформацію.

Особливістю інформаційного забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств є складання такої форми статистичної звітності як форма № 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». У першому розділі «Структура собівартості за видами продукції сільського господарства» відображують виробничу собівартість виробленої сільськогосподарської продукції у розрізі калькуляційних статей, собівартість реалізованої продукції та витрати на збут у розрізі за кожним видом продукції рослинництва та тваринництва. У розділі 2 «Витрати на виробництво продукції сільського господарства (робіт, послуг)» наводять узагальнену інформацію про витрати на виробництво рослинницької та тваринницької продукції.

Основою обліково-інформаційного забезпечення витрат операційної діяльності має стати раціональна організація управлінського обліку на підприємстві, доцільність якого полягає в отриманні деталізованої інформації в розрізі видів витрат за кожним процесом господарської діяльності підприємства для управління витратами, а також визначенні напрямів оптимізації витрат, розкриває ефективність придбання та використання ресурсів, систематизує інформацію, необхідну для планування та управління діяльністю підприємства на всіх рівнях.

Реалізація методики управлінського обліку витрат підприємств повинна здійснюватися як із застосуванням класичних елементів методу бухгалтерського обліку (документація та інвентаризація, оцінка та калькуляція, рахунки та подвійний запис, звітність), так і прийомів та заходів, спрямованих на управління витратами: методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції; методика розподілу загальновиробничих витрат; облік за центрами витрат та центрами відповідальності; бюджетування; нормування і лімітування витрат та інші методичні прийоми. Бюджетування витрат на виробництво продукції, яка виготовляється забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість використання управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу виробництва.

Для прийняття управлінських рішень важливим є вибір підприємствами того чи іншого методу обліку витрат. Згідно з чинним законодавством вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) належить до компетенції підприємств з урахуванням галузевих особливостей і знаходить своє відображення в обліковій політиці. Для відображення в обліку витрат операційної діяльності аграрні підприємства керуються нормами П(С)БО 16 «Витрати» [7], визначають правила і процедури калькулювання собівартості продукції, не виходячи, однак, за межі методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, якими передбачено, що витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) (п. 3.1) [8].

Вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості залежить від конкретного завдання, що стоїть перед керівництвом

підприємства. В теорії управлінського обліку виділяють такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за повнотою включення витрат до собівартості продукції як «директ-костинг» та «абзорпшенкостинг».

Система «директ-костинг» найбільш повно відповідає ринковим умовам господарювання і сприяє вирішенню низки важливих завдань, пов'язаних з ефективністю діяльності підприємства, зокрема сільськогосподарської галузі. Вона дозволяє виявити оптимальні пропорції між змінними і постійними витратами, ціною і обсягом виробництва (реалізації), сформувати оптимальну структуру виробництва, приймати обґрунтовані управлінські рішення з підвищення ефективності діяльності підприємства, мінімізувати підприємницький ризик. Використання даного методу в діяльності аграрних підприємств сприяє формуванню оптимального асортименту виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг на основі визначення рівня маржинальної рентабельності і обґрунтуванню управлінських рішень з метою зниження економічних ризиків.

З метою вибору для конкретних підприємств оптимальної методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та, враховуючи організаційно-технологічні особливості галузі, необхідно розглянути всі запропоновані методи та запровадити найбільш ефективний.

При застосуванні методу «директ-костинг» відокремлення змінних та постійних витрат дозволяє контролювати статті змінних витрат на основі їх співставлення з кожною одиницею продукції, і таким чином загострювати увагу адміністрації підприємства на причинах змін маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і по окремих видах продукції. Використання директ-костингу в обліковій практиці сільськогосподарських підприємств, з одного боку дасть можливість виявляти продукцію з меншою сумою маржинального доходу, а, з іншого, приймати управлінські рішення, спрямовані на підвищення рентабельності виробництва, а саме: зменшувати виробництво нерентабельних видів продукції; знижувати рівень прямих витрат по малоприбуткових видах продукції; переходити на виробництво високорентабельних видів продукції.

Оскільки українські аграрні підприємства часто здійснюють декілька видів діяльності з виробництва рослинницької та тваринницької продукції, а також продукції переробки як власної, так і давальницької сировини, внески яких у формування остаточного фінансового результату суб'єкта господарювання неоднакові, то з

метою забезпечення належного рівня аналітичності інформації, здійснення контролю та прийняття обґрунтованих рішень підприємствам доцільно розробити відомості обліку витрат та форми управлінської звітності про операційні витрати різних видів діяльності. Для збільшення інформативності з метою проведення аналітичних досліджень впливу операційних витрат на фінансовий результат підприємства доцільним буде відкриття аналітичних рахунків щодо відображення витрат від основної операційної діяльності за окремими видами виробництва сільськогосподарської продукції.

У загальному розумінні облік операційних витрат аграрних підприємств передбачає відображення витрат, що здійснюються на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами постачання, виробництва і реалізації в розрізах, що формують собівартість сільськогосподарської продукції.

Основними відомостями з систематизації інформації про витрати підприємства за окремими господарськими процесами мають бути наступні:

- відомість обліку витрат за процесом постачання;
- відомість обліку витрат за процесом виробництва та його обслуговування;
- відомість обліку витрат за процесом реалізації;
- відомість обліку витрат за процесом управління.

У кожній відомості має бути систематизована інформація щодо витрат за окремими процесами у розрізі відповідних статей витрат та визначена їх загальна сума.

Отже, для удосконалення обліку витрат операційної діяльності на підприємствах, особливу увагу потрібно приділяти походженню та складу операційних витрат, а також формуванню аналітичної інформації щодо витрат і відображення їх в обліку та звітності. Налагоджена система управління витратами операційної діяльності сприятиме підвищенню ефективності діяльності підприємства, а також конкурентоспроможності на ринках збуту.

Для вирішення конкретних практичних завдань в процесі здійснення аналітичної роботи використовується комплекс спеціальних систем та методів економічного аналізу. Система аналітичного забезпечення управління орієнтована як на прийняття стратегічних, так і на ефективне оперативне управління процесами формування витрат операційної діяльності. При проведенні аналітичних досліджень операційних витрат або собівартості сільськогосподарської продукції

варто застосовувати методи економіко-статистичного та економіко-математичного моделювання.

Собівартість вирощування сільськогосподарської продукції є синтетичним показником, рівень якої зумовлений дією багатьох факторів. За результатами попередніх досліджень встановлено, що серед факторів, які безпосередньо впливають на собівартість продукції домінантними є врожайність сільськогосподарських культур, продуктивність праці, витрати на оплату праці, витрати мінеральних добрив, вартість послуг зі сторони, вартість посадкового матеріалу. Ці фактори показують рівень виробничо-ресурсного потенціалу та в подальшому забезпечують отримання прибутку. Використання в аналізі багатофакторних кореляційно-регресійних моделей дає можливість розв'язати такі два основні завдання: 1) визначити і кількісно виміряти ступінь впливу як окремих факторів, так і їх сукупності на рівень результативного показника і тим самим виділити важливіші фактори, що формують його обсяг; 2) на основі побудованих кореляційно-регресійних моделей, що характеризують залежність показника від різних факторів, можна робити розрахунки кількісних змін результативного показника при зміні на певну величину окремих факторів, що вивчаються, тобто робити розрахунки очікуваного рівня результативного показника та здійснювати його прогнозування при заданих значеннях факторних ознак. Безперечною перевагою кореляційно-регресійного аналізу порівняно з методом статистичних групувань є не лише його значні аналітичні можливості, але й більша інформаційна ємність. Застосовувані кореляційно-регресійні моделі внаслідок кількісної визначеності характеристик і оцінок можуть служити не тільки засобом аналізу економічного розвитку, але і важливим інструментом прогнозування, призначення якого полягає в тому, що на основі виявлення тенденцій економічного розвитку проводиться оцінка перспектив цього розвитку з урахуванням ресурсних можливостей, виробничого потенціалу, ступеня задоволення суспільних потреб. Кореляційно-регресійний аналіз дозволяє виміряти тісноту залежності між досліджуваними ознаками, визначати абсолютний і відносний вплив чинників на результат, виявити резерви росту показників, що вивчаються. Знання кількісної міри впливу окремих факторів і всього їхнього комплексу у взаємозв'язку дозволяє одержати більш економічно обґрунтовані показники бізнес-планів і прогнозних оцінок на майбутній період.

Як вважають окремі науковці, метою управління витратами операційної діяльності є зниження витрат на одиницю виробленої

продукції, підвищення рентабельності господарських процесів, оптимізація структури витрат та мінімізація рівня ризику фінансово-господарської діяльності [11, с. 60].

Під час управління операційними витратами аграрних підприємств доцільно використовувати системний підхід, який забезпечить оптимальне використання ресурсів і підвищить ефективність виробництва за рахунок зниження собівартості виробленої продукції.

За визначенням науковців, успішний економічний розвиток будь-якого підприємства залежить від ефективного використання і перерозподілу виробничих та фінансових ресурсів у процесі господарської діяльності, а також від оптимального рівня витрат на виробництво [12, с. 169]. За інших однакових умов підприємство тим більше одержуватиме прибутку на одиницю продукції, чим нижча її собівартість, і навпаки. Із зниженням собівартості зростає цінова конкурентоспроможність продукції, а отже, зміцнюються позиції підприємства на товарному ринку [13, с. 81].

Відтак, з метою підвищення прибутковості виробництва сільськогосподарської продукції та забезпечення відповідного рівня її конкурентоспроможності на основі мінімізації витрат, аграрні підприємства повинні використовувати, насамперед, внутрішні можливості щодо забезпечення ефективного використання наявного виробничо-ресурсного потенціалу та проведення маркетингової діяльності.

Орієнтація сільськогосподарських підприємств на маркетингову концепцію управління господарською діяльністю забезпечить адаптацію підприємств до зовнішнього середовища та мінливості ринків, дозволить виявити внутрішні резерви та можливості їх мобілізації для поліпшення системи реалізації продукції, фінансових результатів операційної діяльності та забезпечення стабільної роботи підприємств на перспективу [14, с. 39].

Умовою збереження суб'єктами господарювання конкурентних позицій є не тільки зниження собівартості реалізованої продукції, але й розробка обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами, спрямованого на пошук резервів формування стійкої конкурентної переваги за витратами, що значною мірою забезпечується оптимальною структурою виробництва з урахуванням наявного ресурсного потенціалу та вибору виробництва тих культур, які мають найменші витрати на виробництво та користуються попитом на аграрному ринку.

Визначення оптимальної виробничої програми досить складний процес. Це пов'язано з особливостями планування сільськогосподарського виробництва, а також великою кількістю факторів, які впливають на виробничий процес і взаємовідносини між галузями. Внаслідок цих особливостей сільськогосподарські підприємства, як будь-яка складна система, мають велику кількість варіантів галузевої структури, з яких один – найкращий.

Відтак, дієвим інструментарієм в системі управління витратами аграрних підприємств є застосування методів економіко-математичного моделювання перспективного плану розвитку, а саме симплексного методу лінійного програмування з урахуванням системи факторів впливу та взаємозв'язаних показників на ефективність виробничо-господарської діяльності, а саме:

- досягнення максимального рівня раціонального і ефективного використання виробничо-ресурсного потенціалу підприємства;
- забезпечення мінімізації довгострокових і поточних витрат на одиницю продукції, одиницю земельної площі або умовну голову худоби при постійному підвищенні урожайності сільськогосподарських культур в рослинництві і продуктивності худоби в тваринництві;
- забезпечення максимальної прибутковості сільськогосподарського підприємства за рахунок зміцнення сильних сторін підприємства в протистоянні йому зовнішніх загроз, в тому числі і конкурентів.

При однаковому наборі інформації в розширеній економіко-математичній моделі, рішення може бути за такими критеріями оптимізації: мінімум витрат на виробництво продукції, максимум обсягу реалізації продукції, максимум отриманого прибутку.

Отже, вибір оптимальної виробничої програми повинен оцінюватися з урахуванням переваг ведення вискоєфективних галузей, їх вдалого сполучення, адекватності до регіональних природно-кліматичних умов господарювання, що дозволить врахувати вплив агробіокліматичного та агротехнологічного потенціалу на якість виробленої продукції, забезпечить конкурентні переваги підприємств за рахунок зниження собівартості продукції, що, у свою чергу, дозволить аграрним підприємствам вигравати цінову конкуренцію на ринку.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. Отже, отримані результати свідчать про існування проблеми обліково-аналітичного забезпечення витрат

операційної діяльності аграрних підприємств, сутність якого полягає в об'єднанні облікових та аналітичних функцій, забезпеченні безперервності аналітичного процесу і використанні його результатів для прийняття ефективних управлінських рішень.

В нинішніх економічних умовах, що супроводжуються глобалізацією інтеграційних процесів, підвищенням рівня нестабільності та ризикованості ведення агробізнесу необхідним є створення системи управління витратами аграрних підприємств, інформаційне підґрунтя якої формує система обліково-аналітичного забезпечення. За результатами дослідження встановлено, що недостатність оперативної інформації, яка може бути отримана при ефективній системі обліково-аналітичного забезпечення, ускладнює роботу обліковців в частині формування достовірного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Відтак, своєчасна адаптація до зовнішніх умов, аналіз альтернативних варіантів розвитку і вироблення механізмів їх реалізації переважно базуються на деталізації та оперативності одержуваної інформації про витрати операційної діяльності, складових та факторів їх формування, що дозволить своєчасно проаналізувати і оцінити тенденції розвитку, використання внутрішніх ресурсів агровиробництва і потенційних можливостей стійкого економічного розвитку та підвищення конкурентоспроможності як на внутрішньому та і на зовнішніх ринках сільськогосподарської продукції.

Подальші дослідження у даному напрямку мають забезпечити відповіді на питання практичного застосування окремих елементів системи обліково-аналітичного забезпечення управління операційними витратами аграрних підприємств.

Література

1. Державна служба статистики України: сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 03.05.2019).
2. Вольська В. В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 3 (24). С. 83–88.
3. Юзва Р. П. *Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості*: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Тернопіль, 2011. 20 с. URL:

<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/1845> (дата звернення: 06.05.2019).

4. Мулик Я. І. Формування системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств. *Ефективна економіка*. 2014. № 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_10_28 (дата звернення: 14.05.2019).

5. Прядко В. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами. *Економічний аналіз*. 2018. Том 28. № 4. С. 265–270.

6. Пилипенко А. А., Дзьобко І. П., Писарчук О. В. *Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань*: монографія / За заг. ред. А. А. Пилипенка. Харків: Вид. ХНЕУ, 2011. 344 с.

7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 17.05.2019).

8. Про затвердження методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (дата звернення: 21.05.2019).

9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 23.05.2019).

10. Про затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06> (дата звернення: 24.05.2019).

11. Адамовська В. С., Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 58–61.

12. Куцик П. О., Головацька С. І. Обліковий інструментарій стратегічного управління витратами підприємства. *Розвиток обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств*: колективна монографія / За ред. П. О. Куцика та Л. М. Пилипенка. Львів: Растр-7. 2019. С. 168–189.

13. Куць Т. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами виробництва сільськогосподарської продукції. *Регіональна економіка та управління*. 2017. № 1 (14). С. 79–83.

14. Вітер С. А., Вітер З. Д. Обліково-аналітичне забезпечення управління маркетинговими витратами сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2016. № 12. С. 34–40.

References

1. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy: sait [State statistics service of Ukraine: site]. Retrieved from: <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian]
2. Volska, V. V. (2012). Metodichni pidkhody do oblikovo-analitychnoho zabezpechennia ta audytu upravlinskoi diialnosti ahrarykh pidpryemstv [Methodical approaches to accounting and analytical support and audit of agricultural enterprises management activity], *Problemy teorii ta metodologii bukhhaltenskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of accounting, control and analysis theory and methodology*, 3 (24), 83–88 [in Ukrainian]
3. Yuzva, R. P. (2011). *Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia diialnistiu pidpryemstv spyrtovoi promyslovosti: avtoreferat dysertatsii* [Accounting and analytical support of enterprises management activity of alcohol industry: dissertation abstract], Ternopil, 20 s. Retrieved from: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/1845> [in Ukrainian]
4. Mulyk, Ya. I. (2014). Formuvannia systemy oblikovo-analitychnoho zabezpechennia finansovoi bezpeky ahrarykh pidpryemstv [Accounting and analytical support system formation of agricultural enterprises financial security], *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 10. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_10_28 [in Ukrainian]
5. Priadko, V. V. (2018). Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia vytratamy [Accounting and analytical support of cost management], *Ekonomichniy analiz – Economic analysis*, 4 (28), 265–270 [in Ukrainian]
6. Pylypenko, A. A., Dziobko, I. P., Pysarchuk, O. V. (2011). Formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia vytratamy pidpryemstv ta yikh obiednan: monohrafiia [Accounting and analytical support formation of enterprises costs management and their associations: monograph] / Za red. A. A. Pylypenka. Kharkiv: Vyd. KhNEU, 344 s. [in Ukrainian]
7. Pro zatverdhenntia Polozhennia (standartu) bukhhaltenskoho obliku 16 «Vytraty»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy, No. 318, 31.12.1999 [On approval of accounting regulations (standard) 16 «Costs»: Law of Ukraine, No. 318, 31.12.1999]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/>

show/z0027-00 [in Ukrainian]

8. Pro zatverdzhennia metodychnykh rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv: Nakaz Ministerstva ahraanoi polityky, No. 132, 18.05.2001 [On approval of methodological recommendations for planning, accounting and costing of agricultural enterprises products (works, services): Law of Ukraine, No. 132, 18.05.2001]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> [in Ukrainian]

9. Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhholderskoho obliku 30 «Biologichni aktyvy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy, No. 790, 18.11.2005 [On approval of accounting regulations (standard) 30 «Biological assets»: Law of Ukraine, No. 790, 18.11.2005]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> [in Ukrainian]

10. Pro zatverdzhennia metodychnykh rekomendatsii z bukhholderskoho obliku biologichnykh aktyviv: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy, No. 1315, 29.12.2006 [On approval of methodological guidelines for biological assets accounting: Law of Ukraine, No. 1315, 29.12.2006]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06> [in Ukrainian]

11. Adamovska, V. S., Britan, N. V. (2015). Udoskonalennia upravlinskoho obliku vytrat operatsiinoi diialnosti yak ody z napriamiv biznes-administruvannia [Improving of management accounting of operating activity expenses as one of business administration directions], *Ahrosvit*, 8, 58–61 [in Ukrainian]

12. Kutsyk, P. O., Holovatska, S. I. (2019). Oblikovi instrumentarii stratehichnoho upravlinnia vytratamy pidpriemstva. *Rozvytok oblikovo-analitychnoho zabezpechennia systemy menedzhmentu pidpriemstv: kolektyvna monohrafiia* [Accounting tools for strategic management of enterprise costs. *Accounting and analytical support development of enterprise management system: collective monograph*] / Za red. P. O. Kutsyka ta L. M. Pylypenka. Lviv: Rastr-7, 168–189 [in Ukrainian]

13. Kuts, T. V. (2017). Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia vytratamy vyrobnytstva silskohospodarskoi produktsii [Accounting and analytical support of agricultural production costs management], *Rehionalna ekonomika ta upravlinnia – Regional Economics and Management*, 1 (14), 79–83 [in Ukrainian]

14. Viter, S. A., Viter, Z. D. (2016). Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia marketynhovymy vytratamy silskohospodarskykh pidpriemstv [Accounting and analytical support of marketing expenses management of agricultural enterprises], *Ahrosvit*, 12, 34–40 [in Ukrainian]

УДК 32.14(477.7)

JEL Classification: R580

Карпов Володимир

ПОЧАТКОВІ УМОВИ СТВОРЕННЯ ТА СТРАТЕГИЧНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ РОЗДІЛЬНЯНСЬКОЇ ОБ'ЄДНАНОЇ ТЕРИТОРІАЛЬНОЇ ГРОМАДИ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню проблем формування стратегії розвитку об'єднаних територіальних громад. Розглянуто нормативно-правові методи стратегічного планування в Україні на місцевому рівні. Надана оцінка економічного стану Роздільнянської об'єднаної територіальної громади. Визначено джерела фінансування заходів та проектів стратегії розвитку громади. За результатами SWOT-аналізу визначено основні тенденції розвитку, сильні та слабкі сторони, можливості і загрози зовнішнього середовища. Запропоновано стратегію розвитку громади, визначено цілі, пріоритети, плани та рекомендації щодо механізму її реалізації. Розроблено три сценарії розвитку Роздільнянської об'єднаної територіальної громади: інерційний (песимістичний) – підтримання існуючого положення; мобілізаційний (реалістичний) – мобілізація зовнішніх і внутрішніх джерел реалізації стратегії; інноваційний (оптимістичний) – залучення інвестиційних ресурсів, впровадження нових інноваційних проектів розвитку. Акцентовано увагу на перспективності застосування сценарію інноваційного розвитку. Зазначено, що імплементація сценарію передбачає активне включення в систему міжрегіонального та міжнародного поділу праці, з урахуванням заявлених власних пріоритетів і інтересів, реалізацію інноваційних проектів і програм, структурну перебудову економіки міста та громади. Зауважено, що в основі сценарію полягають глибокі реформи, пов'язані з активізацією внутрішніх ресурсів у результаті впровадження моделі «SMART-управління» громадою та формату інноваційного розвитку підприємств «INDUSTRY 4.0». Визначено пріоритетні до розвитку виробництва Роздільнянського та суміжних аграрних районів Одеської, Вінницької і Миколаївської областей.

Ключові слова: об'єднана територіальна громада, стратегія, цілі, пріоритети, сценарії розвитку, механізм реалізації.

Karpov Volodymyr

INITIAL CONDITIONS OF CREATION AND STRATEGIC AREAS OF DEVELOPMENT OF THE ROZDILNYANSKA UNITED TERRITORIAL COMMUNITY

Abstract. The article is devoted to the research of problems of formation of strategy of development of united territorial communities. Regulatory methods of strategic planning in Ukraine at the local level have been considered. An assessment of

the economic status of the Rozdilnyanska United Territorial Community has been provided. Sources of funding for community development activities and projects have been identified. According to the results of the SWOT-analysis, the main development trends, strengths and weaknesses, opportunities and threats of the environment have been identified. The community development strategy, goals, priorities, plans and recommendations for the mechanism of its implementation have been proposed. Three scenarios for the development of the Rozdilnyanska United Territorial Community: inertial (pessimistic) – maintaining the existing situation; mobilization (realistic) – mobilization of external and internal sources of strategy implementation; innovative (optimistic) – attraction of investment resources, introduction of new innovative development projects have been developed. Attention is drawn to the prospects of applying the innovative development scenario. It is stated that the implementation of the scenario implies active inclusion in the system of interregional and international division of labor, taking into account the declared own priorities and interests, implementation of innovative projects and programs, structural restructuring of the city and community economy. It is noted that the scenario is based on deep reforms related to the activation of internal resources as a result of the introduction of the SMART-management model of the community and the format of innovative development of INDUSTRY 4.0 enterprises. The priorities for the development of the production of the Rozdilnyansky and adjacent agrarian areas of the Odessa, Vinnytsia and Mykolaiv regions have been determined.

Keywords: integrated territorial community, strategy, goals, priorities, development scenarios, mechanism of implementation.

Карнов Владимир

НАЧАЛЬНЫЕ УСЛОВИЯ СОЗДАНИЯ И СТРАТЕГИЧЕСКИЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ РАЗДЕЛЬНЯНСКОЙ ОБЪЕДИНЕННОЙ ТЕРРИТОРИАЛЬНОЙ ОБЩИНЫ

Аннотация. Статья посвящена исследованию проблем формирования стратегии развития объединенных территориальных общин. Рассмотрены нормативно-правовые методы стратегического планирования в Украине на местном уровне. Дана оценка экономического состояния Раздельнянской объединенной территориальной общины. Определены источники финансирования мероприятий и проектов стратегии развития общины. По результатам проведенного SWOT-анализа определены основные тенденции развития, сильные и слабые стороны, возможности и угрозы внешней среды. Предложена стратегия развития общины, определены цели, приоритеты, планы и рекомендации относительно механизма ее реализации. Разработаны три сценария развития Раздельнянской объединенной территориальной общины: инерционный (пессимистический) – поддержка существующего положения; мобилизационный (реалистичный) – мобилизация внешних и внутренних источников реализации стратегии; инновационный (оптимистический) – привлечение инвестиционных ресурсов, внедрение новых инновационных проектов развития. Акцентировано внимание на перспективности применения сценария инновационного развития.

Указано, что имплементация сценария предполагает активное включение в систему межрегионального и международного разделения труда, с учетом заявленных собственных приоритетов и интересов, реализации инновационных проектов и программ, структурной перестройки экономики города и общины. Отмечено, что в основу сценария закладываются глубокие реформы, связанные с активизацией внутренних ресурсов в результате внедрения модели «SMART-управления» общиной и формата инновационного развития предприятий «INDUSTRY 4.0». Определены приоритетные для развития производства Раздельнянского и смежных аграрных районов Одесской, Винницкой и Николаевской областей.

Ключевые слова: объединенная территориальная община, стратегия, цели, приоритеты, сценарии развития, механизм реализации.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-53-67

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. Глобальною тенденцією сучасного світу є зростання ролі регіонів та окремих територіальних громад як одиниць регіонального та місцевого рівня управління держави, що здатні, з одного боку, зменшити навантаження на органи центральної влади, беручи на себе значну частину їх повноважень, а, з іншого, – максимально враховувати потреби місцевих жителів при прийнятті рішень. Цей процес є результатом децентралізації, регіоналізації, демократизації та глобалізації. Надмірна централізація управління, недосконала фінансово-економічна база місцевих органів влади призвели до виникнення значних диспропорцій у територіальній структурі економіки України, накопичення на місцях господарських, економічних та соціальних проблем.

Особливо важливою є формування нових вимог щодо досягнення збалансованого розвитку регіонів та окремих населених пунктів, стимулювання міжмуніципальної співпраці в умовах кризи та системних потрясінь, які відчули на собі органи регіональної та місцевої влади.

Актуальність розробки моделі ефективного функціонування регіону, міста, громади обумовлена прийняттям Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» [1], проведенням реформи державної регіональної політики, бюджетної децентралізації в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Вагомий внесок у вивчення питань стратегічного планування розвитку територій зробили науковці: Е. Блейкл, А. Єрмішина, Я. Жаліло, В. Карпов, Р. Кемп, А. Ковальов, Т. Корольова, В. Меркушов,

Н. Сментина [2-5] та ін. У наукових працях здійснюється ґрунтовний аналіз проблем стратегічного планування соціально-економічного розвитку міста, розробки механізмів та стратегій розвитку регіонів. Водночас необхідними є більш глибокі дослідження питань щодо визначення головного пріоритету стратегії економічного розвитку об'єднаних територіальних громад.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Важливість обраної теми дослідження полягає в тому, що процеси узгодження цілей центральних, регіональних та місцевих органів виконавчої влади є достатньо новим напрямом розвитку економіки в умовах децентралізації. Недостатня спрямованість на дослідження практичних аспектів економічного та соціального розвитку об'єднаних територіальних громад є підставою для прийняття необґрунтованих рішень при визначенні пріоритетних напрямів розвитку та формуванні Стратегії розвитку громад в цілому.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження умов формування Стратегії розвитку Роздільнянської об'єднаної територіальної громади до 2025 року.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Забезпечення сталого розвитку об'єднаних територіальних громад є ключовим елементом реформування економіки України. Побудова системи місцевого самоврядування, яка базується на самодостатніх і фінансово незалежних громадах, є неодмінною умовою формування сталої моделі розвитку країни. На рис. 1 представлена динаміка формування об'єднаних територіальних громад (ОТГ) в Україні протягом 2019 р.

Відповідно до представлених на рисунку даних, формування ОТГ знаходиться в процесі розвитку та є далеким до свого завершення. Так, у 2019 р. в Україні сформовано 936 ОТГ, із яких 55 очікують рішення Центральної виборчої комісії щодо призначення на їх території перших місцевих виборів. До загальної кількості ОТГ входять і ті, які утворилися з центрами у містах обласного значення – 75 територіальних громад приєдналися до 34 міст обласного значення.

Зазначимо, що задля досягнення довгострокових стратегічних цілей розвитку громад необхідним є узгодження цілей, пріоритетів та завдань центральних, регіональних, місцевих органів виконавчої влади й самоврядування.

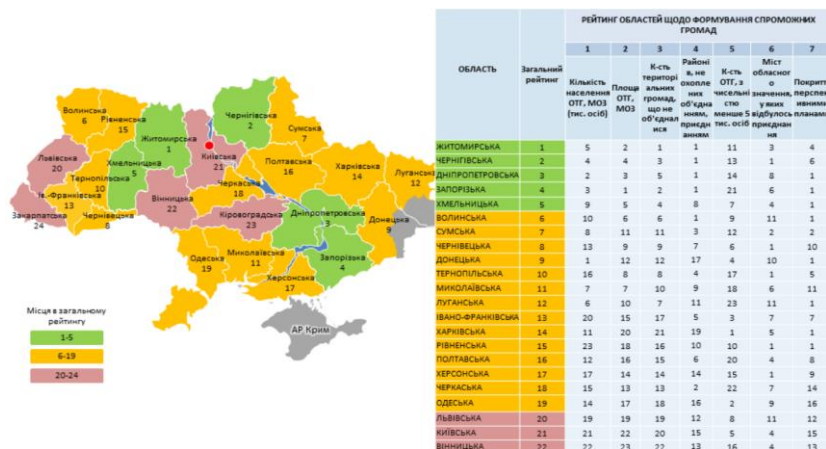


Рис. 1. Рейтинг областей у формуванні об'єднаних територіальних громад

Джерело: складено автором за даними [6]

Розробка та реалізація Стратегії розвитку громади здійснюється на основі взаємопов'язаних документів: *Законів України* («Про місцеве самоврядування в Україні», «Про місцеві державні адміністрації», «Про засади державної регіональної політики», «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України», «Про стимулювання розвитку регіонів», «Про добровільне об'єднання територіальних громад»), *Постанов Кабінету Міністрів України* («Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року», «Про затвердження Порядку розроблення регіональних стратегій розвитку і планів заходів з їх реалізації, а також проведення моніторингу та оцінки результативності реалізації зазначених регіональних стратегій і планів заходів»), *Наказу Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України* («Про затвердження Методики розроблення, проведення моніторингу та оцінки результативності реалізації регіональних стратегій розвитку та планів заходів з їх реалізації»), *Розпорядження Кабінету Міністрів України* («Про схвалення Концепції реформування територіальної організації влади та місцевого самоврядування»), *Указу Президента України* («Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020») та *Стратегії економічного та соціального розвитку Одеської області до 2020 року*.

Фінансування заходів та проектів Стратегії розвитку громади передбачається за рахунок: міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам; фінансових ресурсів суб'єктів регіональної політики, державних та приватних партнерів об'єднаних на принципах державно-приватного партнерства, міжнародних інституцій; капітальних видатків державного бюджету; державних цільових програм, у тому числі програм подолання депресивності територій; угод щодо регіонального розвитку; програм і заходів, включаючи інвестиційні програми (проекти), що реалізуються за рахунок коштів Державного фонду регіонального розвитку.

Обґрунтування положень Стратегії розвитку Роздільнянської громади здійснено на основі результатів статистичних показників розвитку України, Одеської області та аналітичної і оперативної інформації виконавчих органів міської ради і райдержадміністрації, аналітичних досліджень і прогнозних розрахунків, чинних законодавчих і нормативних актів Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, місцевих органів влади з урахуванням міжнародних правових актів і міжнародних угод.

Так, після зустрічі з головами сільських рад, де обговорювалися перспективи об'єднання, міський голова м. Роздільна звернувся до мешканців району з пропозицією щодо об'єднання територіальних громад. Після чого до складу ОТГ добровільно увійшли Кам'янська, Кошарська, Понятівська, Старостинська, Виноградарська, Кіровська та Буцинівська сільські ради. Адміністративним центром ОТГ призначене місто Роздільна.

З метою формування рекомендацій щодо розробки Стратегії розвитку проведемо аналіз сильних і слабких сторін Роздільнянської об'єднаної територіальної громади, визначимо вплив внутрішніх та зовнішніх чинників формування напрямків її діяльності за наступним алгоритмом (рис. 2).

Перед проведенням SWOT-аналізу зазначимо, що: м. Роздільна розташоване у західній частині Причорноморської низовини України, є районним центром Роздільнянського району Одеської області; Роздільнянський район розташований за 70 км. північно-західніше від м. Одеси; район межує: на півночі – з Великомихайлівським районом (сухопутна ділянка 40,8 км.), на сході – з Іванівським районом (сухопутна ділянка 36 км., вздовж Хаджибейського лиману 24 км), на півдні – з Біляївським районом (сухопутна ділянка 70 км.), на заході – з Республікою Молдова; відстань між м. Роздільна та м. Одеса складає

72 км. (по залізниці) і 88 км. (по шосе); найбільшим містом Роздільнянщини є адміністративний центр Роздільна (17913 жителів); площа м. Роздільна становить 7,2 км.; місто межує з селами Нові Чобручі і Матишевк; м. Роздільна підноситься над рівнем моря приблизно на 250 м.; місто розташоване в правобережній провінції підзони північного степу природної зони степу; основний тип ґрунту – чорнозем звичайний; у місті представлені легка, харчова та машинобудівельна промисловість; на території громади функціонують сільськогосподарські підприємства, підприємства торгівлі, громадського харчування, побуту, послуг у сфері транспортних перевезень.

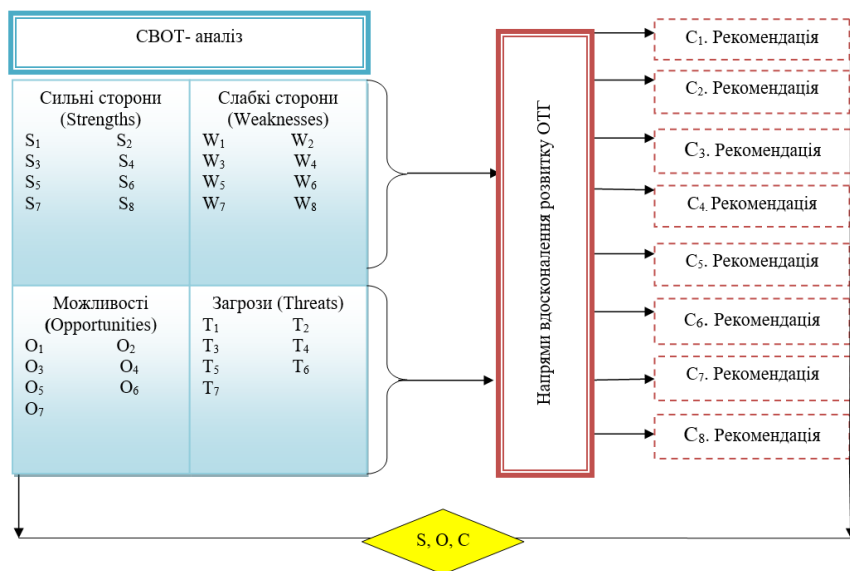


Рис. 2. Алгоритм перетворення слабких місць діяльності Роздільнянської ОТГ в конкурентні переваги

Джерело: власна розробка автора

Відповідно до представленого алгоритму перетворення слабких місць діяльності громади в конкурентні переваги та наданої вище інформації, до сильних і слабких сторін розвитку Роздільнянської ОТГ віднесемо наступні (табл. 1):

Таблиця 1

Сильні та слабкі сторони розвитку Роздільнянської ОТГ

Сильні сторони (S)	Внутрішні переваги
S₁	наявність вузлової залізничної станції, яка забезпечує транспортне сполучення та робочі місця;
S₂	вигідне географічне розташування громади, близькість із обласним центром;
S₃	близькість до міжнародних кордонів;
S₄	наявність багатих земельних ресурсів (робочих чорноземів); інших природних ресурсів (лісових угідь);
S₅	наявність родовищ мінеральних ресурсів (глини, граніту, піску, тощо);
S₆	розвинута олійно-переробна галузь;
S₇	кваліфікований персонал та талановита молодь, що навчається
Слабкі сторони (W)	Внутрішні недоліки
W₁	значна трудова міграція, дефіцит робочих місць;
W₂	зношені об'єкти комунальної власності, особливо водогони в селах громади;
W₃	застарілі «технології» збирання та утилізації ТПВ;
W₄	проблеми водопостачання та водовідведення в місті;
W₅	наявність в місті заболочених ділянок через підтоплення;
W₆	зношений житловий фонд комунальної власності громади;
W₇	застарілий генплан розвитку міста та прилеглих територій;
W₈	брак коштів на поточні та перспективні потреби розвитку громади

Джерело: складено автором на основі результатів дослідження

Можливості та загрози розвитку ОТГ наведені в табл. 2. Відповідно до даних, представлених таблицями, для посилення

можливостей Роздільнянської ОТГ, зменшення впливу слабких сторін і зниження впливу виявлених загроз, визначимо наступні рекомендації, які необхідно враховувати при формуванні Стратегії розвитку до 2025 року:

1. C_1 – для активізації участі громадськості у постановці та вирішенні питань місцевого економічного розвитку (МЕР) створити на засадах партнерства місцевої влади, підприємців та представників недержавних громадських установ (організацій) постійно діючу робочу групу з МЕР.

Таблиця 2

Можливості та загрози розвитку Роздільнянської ОТГ

Можливості (Q)	Внутрішні та зовнішні резерви
1	2
Q_1	цільове та ефективне використання вільних ділянок та територій розвитку громади;
Q_2	резерви розвитку зеленого туризму;
Q_3	можливості залучення молоді до стартапів та кваліфікованої праці;
Q_4	залучення до підприємництва всіх верств населення громади;
Q_5	глибока переробка агропродукції з додаванням додаткової вартості за рахунок іноземних інвестицій;
Q_6	розробка нового генплану;
Q_7	залучення інвестицій в реальний сектор економіки
Загрози (T)	Зовнішні чинники
T_1	непередбачуваність змін діючого законодавства України;
T_2	різке падіння платоспроможності населення;
T_3	різке погіршення погодно-кліматичних умов;
T_4	форс-мажорні чинники;
T_5	хронічна нестача коштів;

Продовження табл. 2

1	2
T₆	прояви несумлінності конкурентної боротьби суміжних територіальних утворень України;
T₇	прояви несумлінності конкурентної боротьби Придністров'я

Джерело: складено автором на основі результатів дослідження

У відповідному розділі «Стратегії» передбачити компетенції та відповідальність членів робочої групи за аналіз стану МЕР та заходів з його суттєвого поліпшення.

2. С₂ – Передбачити за ініціацією керівництва створення міського осередку підтримки підприємництва та залучення інвестицій (ОППЗІ) для потреб розвитку громади. Серед функціональних обов'язків ОППЗІ передбачити надання на частково безоплатній основі послуг інформаційного, консультативного та навчального змісту. Для підготовки інвестиційних пропозицій, проектів та каталогів профільних відповідно до потреб МЕР громади залучити фахівців освітянських і консультаційних установ країни, що мають відповідний досвід успішної допомоги МЕР громади.

3. С₃ – Для забезпечення розвитку привабливої діяльності в напрямках спорту, туризму, культури та науки серед молоді створити міський Центр розвитку молоді, передбачити серед його функціональних обов'язків регулярне проведення евентійних заходів районного, обласного, регіонального, національного та міжнародного рівня.

3 метою суттєвого покращання якості послуг в індустрії гостинності передбачити формування реєстру місць потенціального розміщення відвідувачів (гостей) міста. Запланувати на 2020-2021 рр. створення спеціалізованого центру колективного розміщення молоді та батьків, запрошених для участі у спортивно-культурних та інших заходах, що проводитиме Центр розвитку молоді м. Роздільна.

Передбачити підтримку проектів із створенням нових робочих місць для обслуговування (задоволення) потреб Центру розвитку молоді та його відвідувачів.

4. С₄ – Для поліпшення структури видатків та надходжень місцевого бюджету та забезпечення зростання його обсягів, передбачити в 2020-2022 рр. перегляд можливостей формування

партисипативної частки бюджету (бюджету розвитку громади) питомою вагою не менше 15 відсотків загального бюджету.

Передбачити при розгляді та затвердженні партисипативних проєктів, ініційованих членами громади головним критерієм відповідність пріоритетним напрямкам стратегії соціально-економічного розвитку громади на період до 2025 року.

Серед обраних напрямків особливу увагу зосередити на питаннях розвитку підприємництва, створення нових робочих місць та суттєвого покращення інженерно-комунікативної інфраструктури міста.

5. С₅ – Для збільшення додаткових надходжень до місцевого бюджету передбачити створення умов, привабливих для розміщення на території громади транспортно-міжрегіонального та міжнародного логістичного HUB-центру, який спеціалізується на розміщенні та перевезенні експортних і транзитних вантажів Півдня України.

Пропозиція ґрунтується на можливостях використання трендових напрямків розвитку логістичних операцій в Україні та країн-сусідів в межах транскордонного співробітництва із республікою Молдова, Румунією тощо.

6. С₆ – Для суттєвого зростання експортного потенціалу Роздільнянського промислового вузла передбачити відтворення на території існуючих промислових майданчиків міста, обладнаних відповідною заготівельно-виробничою та транспортною складовою інфраструктурою, Агропромислового комплексу, який спроможний переробляти агропродукцію Роздільнянського та суміжних з ним аграрних районів Одеської, Вінницької та Миколаївської областей.

Передбачити пріоритетний розвиток наступних виробництв:

- мукомольного (комбікормового напрямку);
- олійнопресового (в асортименті);
- глибокого ступеню переробки горіхів та меду;
- переробки та консервування продукції рослинництва, особливо багаторічних насаджень тощо.

На основі залучення потужних галузевих інвесторів відродити та використати потенціал переробки та додання вартості за визначеними видами агропромислового виробництва.

7. С₇ – Для створення нових робочих місць в сервісній інфраструктурі міста забезпечити надання різноманітних комунально-побутових послуг та інженерно-комунікативного обслуговування мешканців багатоквартирних будинків м. Роздільна. Запровадити

комплекс заходів соціального партнерства із керівництвом військових прикордонних частин, розташованих на території громади.

Аналогічним чином розвивати господарські стосунки із підприємствами та установами АТ «Укрзалізниця», акредитованими у місті.

8. С₈ – Внести до переліку обов’язкових цільових програм заходи щодо: завершення будівництва станції третього підйому води до м. Роздільна; капітального ремонту (реновації) освітянських установ громади; систем опалення в об’єктах комунальної власності громади; активного переходу до засобів альтернативної енергетики; утеплення об’єктів комунальної власності громади; систем муніципальної охорони та соціального захисту громади.

За результатами проведеного дослідження, до пріоритетних напрямів соціально-економічного розвитку Роздільнянської ОТГ пропонуємо віднести:

1. Розвиток сучасної транспортно-логістичної інфраструктури ОТГ.

2. Підтримка підприємств малого та середнього бізнесу, залучення інвестицій у реальний сектор економіки громади.

3. Благоустрій та висока енергоефективність.

4. Соціальний захист та безпечні умови життєдіяльності мешканців громади.

5. Культурно-освітня послуги та розвиток туризму ОТГ.

Можливими сценаріями Стратегії розвитку Роздільнянської ОТГ до 2025 року пропонуємо визначити такі: інерційний (песимістичний) – підтримання існуючого становища; мобілізаційний (реалістичний) – мобілізація зовнішніх і внутрішніх джерел реалізації стратегії та інноваційний (оптимістичний) – залучення інвестиційних ресурсів, впровадження нових інноваційних проектів розвитку.

Зазначимо, що *інерційний сценарій розвитку ОТГ* передбачає використання наявного потенціалу території з урахуванням незначного зростання, яке відповідає середньостатистичному зростанню ВВП країни на 2-3% щорічно (для ОТГ – ВРП). Основу соціально-економічного розвитку ОТГ складуть традиційні види економічної діяльності та підприємництва.

Відповідно до сценарію, Роздільнянська ОТГ розвиватиметься як територія, що характеризується переважно транспортною та агро-спеціалізацією економіки. Підприємства базових галузей спрямовані на підтримку досягнутого рівня розвитку, а саме: здійснюють заходи щодо забезпечення підвищення якості продукції, зниження витрат у

результаті впровадження нових енерго- та ресурсозберігаючих та екологічно безпечних технологій.

Мобілізаційний сценарій розвитку ОТГ (ресурсної інтенсифікації) передбачає повну реалізацію проєктів і програм Стратегії розвитку ОТГ, політичну і соціальну стабільність, вдалий менеджмент, моніторинг, оновлення проєктів.

Відповідно до сценарію Роздільнянська ОТГ долучатиметься до системи вітчизняних та регіональних товарних, інформаційних, фінансових та культурних обмінів як територія для розвитку відповідної транспортно-логістичної інфраструктури та розміщення нових інноваційних наукоємних виробництв.

Сценарій передбачає використання зростаючого потенціалу території, з урахуванням росту, який відповідає середньостатистичному зростанню ВВП країни в 5-6% на рік (для ОТГ – ВРП) та є базовим для реалізації Стратегії розвитку Роздільнянської ОТГ до 2025 року.

Інноваційний сценарій розвитку Роздільнянської ОТГ (залучення інвестиційних ресурсів) передбачає активне долучення громади до системи міжрегіонального та міжнародного розподілу праці з урахуванням пріоритетів реалізації інноваційних проєктів і програм, структурної перебудови економіки міста. Відповідно до сценарію, реформи та активізація використання внутрішніх ресурсів сприятимуть залученню нових, більш значних інвестицій, впровадженню моделі «SMART-управління» громадою з додатковим «прискорювачем» інноваційного розвитку підприємств у форматі «INDUSTRY 4.0».

Інноваційний сценарій є перспективним для реалізації Стратегії розвитку Роздільнянської ОТГ до 2025 року, сутність якого полягає: по-перше, в економічній спеціалізації території (інноваційно-транспортної, рекреаційної, агропромислової, сервісної); по-друге, в активному проникненні на вітчизняні, регіональні та європейські ринки.

Реалізація сценарію передбачає інтенсивний розвиток інноваційних видів економічної діяльності, комплексну модернізацію основних фондів підприємств, поступовий перехід виробництва на новий технологічний рівень, що забезпечить зростання потенціалу території (зростання ВРП в 9-10% на рік).

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. За результатами дослідження розроблено рекомендації з підтримки сильних сторін Роздільнянської ОТГ на основі посилення її можливостей, зменшення впливу слабких

сторін і зниження впливу виявлених загроз. Визначено пріоритетні напрями соціально-економічного розвитку громади. Обґрунтовано необхідність використання мобілізаційного сценарію як базового сценарію розвитку громади. В якості подальших розробок за даним напрямом дослідження зазначимо необхідність розробки заходів щодо можливості участі Роздільнянської ОТГ у підготовці та реалізації регіональної і національної середньострокової програми «SMART-спеціалізації», дія якої передбачена на 2021-2027 рр.

Література

1. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України № 157-VIII від 20.12.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-19> (дата звернення: 15.05.2019).
2. Жаліло Я. А. *Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави*: монографія. Київ: НІСД, 2009. 336 с.
3. Сментина Н. В. *Стратегічне планування соціально-економічного розвитку на мезорівні : теорія, методологія, практика* : монографія. Одеса: Атлант, 2015. 365 с.
4. *Стратегічне планування збалансованого розвитку міста Подільська до 2025 року*: монографія / За заг. ред. А. І. Ковальова. Київ: ФОП Гуляєва В.М., 2018. 106 с.
5. *Стратегічне планування збалансованого розвитку міста Чорноморськ до 2025 року*: монографія / А. І. Ковальов, В. А. Карпов, Т. С. Корольова [та ін.]; за ред. А. І. Ковальова. Одеса: ФОП Гуляєва В. М., 2018. 80 с.
6. Про Концепцію державної регіональної політики: Указ Президента України № 341/2001 від 25.05.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/341/2001> (дата звернення: 17.05.2019).
7. *Стратегія економічного та соціального розвитку міста Одеси до 2022 року*. Одеса: ТЕС, 2013. 80 с.

References

1. *Pro dobrovilne obiednannia terytorialnykh hromad*: Zakon Ukrainy, No. 157-VIII, 20.12.2019 [On the voluntary association of territorial communities: Law of Ukraine, No. 157-VIII, 20.12.2019]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-19> [in Ukrainian]
2. Zhalilo, Ya. A. (2009). *Teoriia ta praktyka formuvannia efektyvnoi ekonomichnoi stratehii derzhavy: monografiia* [Theory and

practice of the state effective economic strategy forming: monograph], Kyiv: NISD, 336 s. [in Ukrainian]

3. Smentyna, N. V. (2015). *Strategichne planuvannja sotsialno-ekonomichnoho rozvytku na mezorivni: teoriia, metodolohiia, praktyka: monohrafiia* [Strategic planning of socio-economic development on the mesolevel: theory, methodology, practice: monograph], Odesa: Atlant, 365 s. [in Ukrainian]

4. *Stratehichne planuvannia zbalansovanoho rozvytku mista Podilska do 2025 roku: monografiia* (2018) [Strategic planning of Podilsk city balanced development until 2025: monograph] / Za red. A. I. Kovalyova. Kyiv: FOP Guliaeva V. M., 106 s. [in Ukrainian]

5. Kovalyov, A. I., Karpov, V. A., Korolyova, T. S. (2018). *Stratehichne planuvannia zbalansovanoho rozvytku mista Chornomorska do 2025 roku: monografiia* [Strategic planning of Chornomorsk city balanced development until 2025: monograph] / Za red. A. I. Kovalyova. Odesa: FOP Guliaeva V. M., 80 s. [in Ukrainian]

6. Pro Kontseptsiiu derzhavnoi rehionalnoi polityky: Ukaz Prezydenta Ukrainy, No. 341/2001, 25.05.2001 [On the state regional policy concept: Law of Ukraine, No. 341/2001, 25.05.2001]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/341/2001> [in Ukrainian]

7. *Stratehiia ekonomichnoho ta sotsialnoho rozvytku mista Odesy do 2022 roku* (2013) [Strategy of economic and social development of the Odessa city until 2022], Odesa: TES, 80 s. [in Ukrainian]

УДК 336.02

JEL Classification: H320; H610

Криlach Олена

МИТНІ ПЛАТЕЖІ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ФІСКАЛЬНИХ НАДХОДЖЕНЬ ДЕРЖАВИ

Анотація. У статті досліджено динаміку та проаналізовано структуру митних платежів у забезпеченні фіскальних надходжень держави. Розкрито внутрішню структуру митних платежів та інших видів надходжень державного бюджету, які контролюються митними органами. Висвітлено дискусійні погляди щодо функцій та завдань, які виконуються у митній сфері. Виявлено, що в умовах перманентних трансформацій і глобалізаційних викликів у митній сфері накопичується низка проблемних аспектів, які чинять негативний вплив на формування фіскальних надходжень держави та викривлюють регулюючі ефекти. Виокремлено такі з них як: значний обсяг тінізації зовнішньоекономічної діяльності, корупція в митних органах, невідповідність чинної системи митного контролю сучасним стандартам пропускну́ї спроможності, значна частка у загальному обсязі товарообігу товарів, які переміщуються з приховуванням інформації від митних органів або шляхом контрабанди, недостатнє матеріально-технічне забезпечення. Акцентовано увагу на тому, що поряд із зниженням митної вартості товарів, на надходження митних платежів до бюджету впливає правильність встановлення країни походження товару та ідентифікація коду при переміщенні товарів, інших предметів через митний кордон. Відмічено, що серед деструктивних чинників можна назвати ще й зміну структури імпорту товарів, втрати внаслідок ситуації у Східному регіоні, заміну більш дорогих товарів їх дешевшими аналогами та зміну цін на зовнішніх ринках, курс валют. Обґрунтовано, що реалії сьогодення обумовлюють необхідність удосконалення нормативно-правових та організаційних основ діяльності митних органів. Запропоновано заходи щодо усунення виявлених недоліків у митній сфері.

Ключові слова: митні платежі, мито, державний бюджет, митна вартість, митна безпека, митне регулювання.

Krylach Olena

CUSTOMS PAYMENTS IN SOURCES OF FISCAL GOVERNMENT ACCOUNTS

Abstract. The article studies the dynamics and analyzes the structure of customs payments in ensuring fiscal revenues of the state. The internal structure of customs payments and other types of state budget revenues controlled by customs authorities is disclosed. Discussion views on the functions and tasks that are performed in the customs sphere are highlighted. It has been revealed that in the conditions of permanent

transformations and globalization challenges in the customs sphere, a number of problematic aspects are accumulating that have a negative impact on the formation of fiscal revenues of the state and distort regulatory effects. The following of them were identified, namely: a significant amount of shadowing of foreign economic activity, corruption in customs authorities, inconsistency of the current system of customs control with modern standards of throughput, a significant part in the total volume of goods turnover transported with hiding information from customs authorities or through smuggling, insufficient material and technical support. Attention is focused on the fact that along with the understatement of the customs value of goods, the receipt of customs payments to the budget is affected by the correct determination of the country of origin of the goods and identification of the code when moving goods and other items across the customs border. It is noted that among the destructive factors, one can also name the change in the structure of imports of goods, losses due to the situation in the Eastern region, the replacement of more expensive goods with cheaper analogues and the change in prices in foreign markets, and the exchange rate. It is substantiated that the realities necessitate the improvement of the regulatory and organizational and organizational foundations of the customs authorities. Measures to eliminate identified deficiencies in the customs sphere are proposed.

Keywords: customs payments, duties, state budget, customs value, customs security, customs regulation.

Крылач Елена

ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ В ОБЕСПЕЧЕНИИ ФИСКАЛЬНЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ ГОСУДАРСТВА

Аннотация. В статье исследована динамика и проанализирована структура таможенных платежей в обеспечении фискальных поступлений государства. Раскрыта внутренняя структура таможенных платежей и других видов поступлений государственного бюджета, контролируемых таможенными органами. Освещены дискуссионные взгляды относительно функций и задач, которые выполняются в таможенной сфере. Выявлено, что в условиях перманентных трансформаций и глобализационных вызовов в таможенной сфере накапливается ряд проблемных аспектов, которые оказывают негативное влияние на формирование фискальных поступлений государства и искажают регулирующие эффекты. Выделены следующие из них, а именно: значительный объем тенизации внешнеэкономической деятельности, коррупция в таможенных органах, несоответствие действующей системы таможенного контроля современным стандартам пропускной способности, значительная часть в общем объеме товарооборота товаров, перемещаемых с сокрытием информации от таможенных органов или путем контрабанды, недостаточное материально-техническое обеспечение. Акцентируется внимание на том, что наряду с занижением таможенной стоимости товаров, на поступление таможенных платежей в бюджет влияет правильность определения страны происхождения товара и идентификация кода при перемещении товаров, других предметов через таможенную границу. Отмечено, что среди деструктивных факторов

можно назвать еще и изменение структуры импорта товаров, потери вследствие ситуации в Восточном регионе, замену более дорогих товаров их более дешевыми аналогами и изменение цен на внешних рынках, курс валют. Обосновано, что сегодняшние реалии вызывают необходимость совершенствования нормативно-правовых и организационных основ деятельности таможенных органов. Предложены мероприятия по устранению выявленных недостатков в таможенной сфере.

Ключевые слова: таможенные платежи, пошлины, государственный бюджет, таможенная стоимость, таможенная безопасность, таможенное регулирование.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-68-83

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. У реаліях сьогодення, коли посилюються глобалізаційні процеси та фінансова нестабільність, зростають зовнішні загрози та темпи експортно-імпортних операцій, провадження митної справи й реалізація ефективної митної політики держави залишається стратегічно важливим завданням на шляху забезпечення фіскальних надходжень до бюджету. З огляду на зазначене, особливо гостро постають питання митної та бюджетної безпеки не лише окремих компонент, але й системи загалом. Це зумовлює необхідність ефективного функціонування митної системи в Україні та безпосередньо органів митного контролю, які проваджують діяльність у митній сфері. У цьому контексті є сенс зазначити, що українська митниця, обравши шлях на кардинальні реформи, на входження до європейського та світового торгівельно-економічного простору, поліпшення якості послуг, потребує приведення всіх її компонентів до загальноприйнятих світових стандартів, які відповідатимуть кращим світовим зразкам, у тому числі й у галузі митної справи. Адже саме митні органи мають забезпечувати належне функціонування митної системи, яка прямо пропорційно впливає на інвестиційний клімат в країні, забезпечення безпеки суспільства та захист митних інтересів держави. Однак, незважаючи на державні ініціативи щодо реформування митної сфери, наразі залишається низка деструктивних чинників, які впливають на функціональність митної системи, а саме у розрізі неузгодженості нормативно-правової бази, повноти надходжень до державного бюджету та здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктами господарювання. Це, у свою чергу, породжує низку проблемних аспектів, у тому числі щодо повноти надходження митних платежів до бюджету.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Дослідженню проблем мита, митної політики та митної безпеки приділяли увагу низка українських і зарубіжних вчених серед яких: Ю. О. Голинський, О. П. Гребельник, О. М. Краснікова, В. Мартинюк, А. Ю. Молчанова, П. Пашко, Д. С. Субіна, Н. М. Тополенко, С. В. Шевчук, О. В. Яцишин та ін. Увагу в їхніх наукових розробках присвячено різним аспектам митного регулювання та адміністрування митних платежів.

Наприклад, Ю. О. Голинський, О. В. Яцишин [1] активно аналізують процес адміністрування митних платежів та висвітлюють шляхи удосконалення системи управління митними платежами при здійсненні експортно-імпорتنих операцій в сучасних умовах. Н. М. Тополенко досліджує особливості адміністрування митних платежів та здійснює пошук шляхів вирішення виявлених проблем, пов'язаних з адмініструванням митних платежів у контексті сучасних державних реформ в Україні [2].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Не зважаючи на значну кількість праць і вагомі досягнення у митній сфері та віддаючи належне доробку вказаних науковців, все ж варто зазначити, що постійні зрушення в економіці та вплив екзогенних і ендогенних чинників, а також курс на євроінтеграцію актуалізують необхідність поглибленого дослідження проблематики митних платежів та розробки рекомендацій щодо усунення негативних проявів у цій сфері.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження динаміки та аналіз структури митних платежів у забезпеченні фіскальних надходжень держави і виявлення потенційних резервів їхнього зростання.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Економічні реалії доводять, що раціональне та ефективне формування фіскальних надходжень держави залишається ваговою проблемою сьогодення, у зв'язку з чим потребує удосконалення митне регулювання, яке здійснюється через встановлення елементів митних платежів. Це пов'язано з тим, що «держава, взявши на себе низку функцій щодо забезпечення суспільства у благах, повинна створювати умови для економічного зростання, підвищення добробуту та рівня конкурентоспроможності національної економіки. Для досягнення цієї мети необхідним є прийняття виважених політичних і

управлінських рішень» [3, с. 307–308]. Такі заходи і рішення мають бути прийняті не лише у фіскальній, але й безпосередньо у митній сфері, аби функції митних органів серед яких – забезпечення своєчасного й повного внесення до державного бюджету мита, а також коштів, що надходять від діяльності органів митної служби й підлягають зарахуванню до бюджету; визначення й здійснення в межах своїх повноважень економічних та організаційних заходів щодо реалізації митної політики; проведення роботи з удосконалення контролю за дотриманням вимог митного законодавства України; здійснення митно-тарифного й позатарифного регулювання під час переміщення товарів та інших предметів через митний кордон України; здійснення контролю за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України та інші, виконувалися у повному обсязі. Адже від того наскільки ефективно проваджується митна політика й обґрунтовано використовується потенціал митних платежів залежить забезпечення фіскальних надходжень держави.

Відповідно до пп. 27 п. 1 ст. 4 Митного кодексу України [4] до митних платежів віднесено мито (ввізне, вивізне), акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції). Доцільно зазначити, що регулююча та стимулююча функції податків, а також митних платежів, як інструментів регулювання зовнішньоекономічної діяльності, стикаються з вимогами міжнародних угод, норми яких, у першу чергу, впливають на митний тариф України, яким встановлено ставки ввізного та вивізного мита. Суми ввізного мита, як і суми акцизного податку із ввезених на територію України товарів, у свою чергу, впливають на базу оподаткування ПДВ. Отже, тарифні заходи митного регулювання та митного контролю як прямо, так і опосередковано впливають на обсяги митних платежів.

Окрім митних платежів, існують й інші види надходжень державного бюджету, які контролюються митними органами. Їх відповідний перелік затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20.09.2012 № 1011 [5], основні положення якого можна узагальнити наступним чином: 1) екологічний податок; 2) штрафи за порушення митних правил та податкового законодавства; 3) кошти від реалізації конфіскованого майна; 4) плата за супроводження товарів та охорону; 5) кошти від реалізації безхазяйного майна; 6) плата за виконання митних формальностей поза робочим часом та поза місцем

розташування, установлених для митних органів; 7) єдиний збір, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон України.

В Україні митні платежі є інструментом впливу на зовнішньоекономічні відносини нашої країни з іншими державами. Для того аби керувати процесом оподаткування митними платежами як засобами підвищення ефективності економіки, насамперед, необхідно проаналізувати обсяги надходження митних платежів до державного бюджету України. Крім того, варто зауважити, що митні платежі виконують як регулюючу, так і фіскальну роль, а саме є одними з найважливіших складових формування дохідної частини бюджету України та забезпечують економічну безпеку держави.

У науковому колі ведуться дискусії стосовно функцій та завдань, які виконуються у митній сфері. Наприклад, О. П. Гребельник доводить, що «серед великого спектра функціональних завдань, які виконують митні платежі, головними є: фіскальні, тобто митні платежі є джерелом наповнення бюджету країни; захисні, які спрямовані на захист та розвиток національного виробництва; регулятивні, які формують не тільки обсяг і структуру експорту та імпорту, але й обсяги споживання товарів у країні та структуру економіки в цілому» [6]. Загалом погоджуючись з таким функціоналом митних платежів, вважаємо, що більш повним є перелік, який запропонувала А. Ю. Молчанова. Вона виокремлює такі функції як: захисна (формування бар'єрів, які перешкоджають проникненню товарів на митну територію країни); фіскальна (формування дохідної частини державного бюджету); регулятивна (формування раціональної структури експорту та імпорту); політична (здійснення економічного тиску на інші держави чи надання їм митних пільг) [7].

Що стосується фіскальної функції митних платежів, то останніми роками ці платежі становлять біля 50% податкових надходжень Державного бюджету України [8]. З одного боку, це позитивний результат, однак, з іншого боку, ця проблема потребує поглибленого вивчення. Досвід зарубіжних країн доводить, що таке зростання має відбуватися не за рахунок збільшення ставок митних платежів, а за рахунок збільшення обсягів товарообігу. Тому необхідно більш детально аналізувати товарні потоки і відповідні обсяги надходження митних платежів.

Розглянемо структуру та динаміку митних платежів протягом 2014–2018 рр. За період з 2014 по 2018 роки, мала місце тенденція щодо зростання надходжень від митних платежів до держбюджету (табл. 1).

Таблиця 1

Показники надходження окремих митних платежів до Державного бюджету України у 2014-2018 рр., млн. грн.

Показник	2014	2015	2016	2017	2018
Ввізне мито	12388,62	39 881,04	20001,26	23898,4	26560,41
в т.ч. додатковий імпорتنний збір	-	25198,26	-	-	-
Вивізне мито	220,1	419,77	369,72	643,46	516,21
Акцизний податок із ввезених на територію України підакцизних товарів	16855,38	24326,83	35006,22	41989,74	47708,62
ПДВ із ввезених на територію України товарів	107287,27	138764,35	181453,28	250530,23	295377,32
Єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України	208,17	272,72	349,12	431,30	919,49
Плата за виконання митних формальностей митними органами поза місцем їх розташування або поза робочим часом, встановленим для митних органів	38,46	50,83	65,66	69,93	74,49
Разом	136998,00	189032,80	237245,30	317563,10	371156,50

Джерело: складено автором за даними [8]

За аналізований період з 2014 по 2018 роки надходження до державного бюджету від митних платежів зросли в 2,7 рази, а саме з 137,0 млрд. грн. до 371,2 млрд. грн. відповідно. Найбільший обсяг надходжень серед податків, які адмініструються митними органами забезпечено податком на додану вартість із ввезених в Україну товарів – абсолютне значення показника у 2018 році склало 295,38 млрд. грн., що в 2,8 рази більше ніж у 2014 році. На другому місці згідно з бюджетоформулюючим значенням у 2018 році знаходився акцизний податок. Абсолютні обсяги його надходжень до державного бюджету у 2018 році становили 47,71 млрд. грн., що в 2,8 рази більше ніж у 2014 році. Варто зауважити, що акцизний податок із ввезених в Україну товарів протягом аналізованого періоду (2014-2018 рр.) характеризувався найбільш стійкою позитивною динамікою. Це пояснюється постійним переглядом ставок податку у напрямку їх збільшення. Третю позицію у структурі митних платежів у 2018 році посіло ввізне мито. Надходження від ввізного мита у 2018 році становили 26,56 млрд. грн., що на 2,7 млрд. грн. більше ніж у 2017 р. [8].

Завдяки вжиттю ефективних заходів, спрямованих на здійснення належної організації митного контролю, ефективної протидії митним правопорушенням, забезпечення повноти оподаткування товарів, достовірності декларування товарів, транспортних засобів, що переміщувалися через митний кордон України, а також посиленню контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, класифікації країни походження, митницями ДФС за 2018 рік зібрано до бюджету 371,2 млрд. грн. Загалом показники надходжень у 2018 році порівняно з минулим роком зросли на 16,9%, або на 53,6 млрд. грн. **Ошибка! Источник ссылки не найден..** Такий приріст надходжень до минулого року забезпечено з: мита на 10,3%, або на 2,5 млрд. грн.; податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів на 17,9%, або на 44,85 млрд. грн.; акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів на 13,6%, або на 5,72 млрд. грн.; єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України на 13,2%, або на 0,494 млрд. грн.; плати за митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом на 6,5%, або на 4,56 млн. грн. [8].

Найбільшу частку в структурі митних платежів у 2018 році займав ПДВ із ввезених в Україну товарів (79,6%), на другому місці знаходився акцизний податок із ввезених в Україну товарів (12,9%), на

третьому – мито (7,3%) (рис. 1).

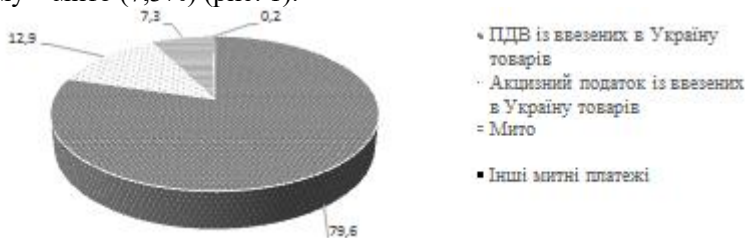


Рис. 1. Структура митних платежів, що надійшли до Державного бюджету України у 2018 році

Джерело: побудовано автором за даними [8]

Митницями ДФС забезпечено виконання заходів щодо контролю правильності визначення митної вартості товарів. За результатами вжитих заходів сума додаткових надходжень коштів від коригування митної вартості за 2018 рік склала 4,65 млрд. грн., що на 0,43 млрд. грн., або на 10,3% більше показника 2017 року (рис. 2).

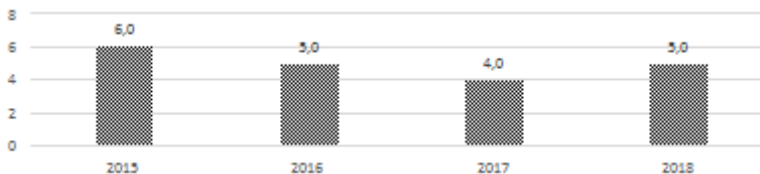


Рис. 2. Сума додаткових надходжень за рахунок коригування митної вартості товарів в Україні у 2018 році, млн. грн.

Джерело: побудовано автором за даними [9]

Загалом за рахунок коригування митної вартості зазначених товарів у 2018 році забезпечено близько 94,5% додаткових надходжень до державного бюджету. В основному додаткові надходження було забезпечено від коригування митної вартості: машин, устаткування та транспорту – 46,5% додаткових надходжень; продовольчих товарів та сільгоспродукції – 19,2%; продукції хімічної промисловості, каучуку – 12,7% додаткових надходжень; текстилю, текстильних виробів, взуття – 7,1% додаткових надходжень; паливо-енергетичних товарів – 6,1% додаткових надходжень; металів та виробів з них – 3,0% додаткових надходжень.

На стан справляння додаткових митних платежів за рахунок

коригування митної вартості мали вплив зміна структури імпорту товарів, втрати внаслідок ситуації у Східному регіоні, заміна більш дорогих товарів їх дешевшими аналогами та зміна цін на зовнішніх ринках, курс валют, застосування економічної частини Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію). При цьому необхідно враховувати, що митні органи не є регулятором здійснення зовнішньої торгівлі, її завданням є митне оформлення товарів та відповідне реагування на ті тенденції, що відбуваються у світі, у тому числі, і за напрямом ціноутворення [9].

На додаткові надходження за рахунок коригування митної вартості товарів у 2018 році порівняно з попереднім роком мали вплив переважно такі чинники, як значні обсяги імпорту сировинних товарів, питома вага яких у загальних обсягах імпорту становить 78,2% (зменшилася на 0,8 в. п.), зміна структури імпорту тощо. Водночас у 2018 році порівняно із 2017 роком питома вага митного оформлення товарів із застосуванням 1 методу визначення митної вартості товарів збільшилася на 2,5 в. п. та становила 94,3% (рис. 3).

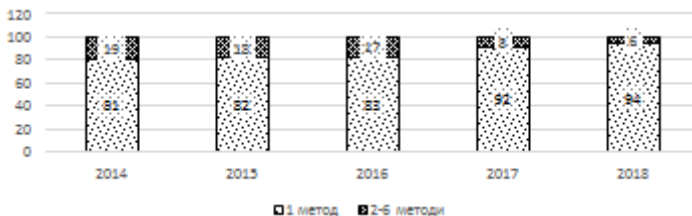


Рис. 3. Застосування методів визначення митної вартості товарів в Україні у 2018 році, %

Джерело: побудовано автором за даними [9]

Найбільш високим був рівень застосування 1 методу при митному оформленні металів та виробів з них, продукції хімічної промисловості, каучуку, паливо-енергетичних товарів, мінеральних продуктів, виробів із каміння, скла, кераміки (рис. 4).

Як зазначають Ю. О. Голинський та О. В. Яцишин «правильне визначення митної вартості є важливим етапом процесу адміністрування митних платежів. Митна вартість є базою обчислення митних платежів на момент переміщення товарів через митний кордон

України. Введення чітких норм і правил визначення митної вартості товарів дозволяє організувати ефективну систему контролю за їхнім дотриманням, що, завдяки правильному визначенню бази оподаткування товарів, забезпечує повноту надходжень митних платежів до бюджету. Недооцінювання митної вартості призводить до ухилення від сплати податків суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності» [1]. Крім того, поряд із заниженням митної вартості товарів, на надходження митних платежів до бюджету впливає правильність встановлення країни походження товару та ідентифікація коду при переміщенні товарів, інших предметів через митний кордон.

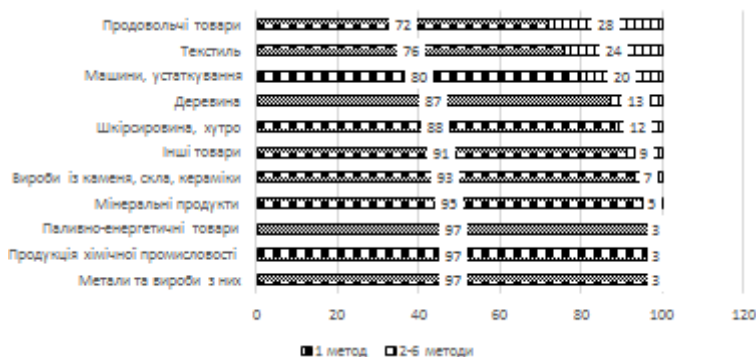


Рис. 4. Питома вага застосування методів визначення митної вартості товарів в Україні у 2018 році, %

Джерело: побудовано автором за даними [9]

Митницями ДФС використовується така форма митного контролю, як направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих митному органу. З метою встановлення достовірної і повної інформації про рівень вартості імпортованих в Україну товарів ДФС здійснювалися заходи із підготовки та направлення запитів до митних адміністрацій зарубіжних країн щодо перевірки автентичності документів, поданих для підтвердження заявленої митної вартості товарів. Крім того забезпечено здійснення постійного контролю за правильністю класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД та недопущення втрат обов'язкових митних платежів до державного бюджету.

У 2018 році за результатами листів-роз'яснень, наданих для аудиту, при проведенні перевірок підприємств з питань правильності

класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД донараховано митних платежів на суму 50,2 млн. грн. [9]. За результатами перевірок, ініційованих ДФС з питань правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД, сума додаткових донарахувань становила близько 18 млн. грн.

Протягом 2018 року здійснено контрольні заходи із забезпечення повноти сплати мита при ввезенні товарів на митну територію України, зокрема щодо правомірності застосування пільг зі сплати ввізного та вивізного мита на умовах вільної торгівлі до товарів, походженням з країн СНД, ЄС та ЄАВТ, оформлення товарів, на які запроваджено антидемпінгові заходи. До бюджету перераховано митних платежів на загальну суму 1,8 млн. грн.

Проведений аналіз свідчить, що діяльність із визначення та коригування митної вартості відіграє важливу роль у формуванні дохідної частини бюджету держави. Зважаючи на це, методика оцінки та контролю митної вартості товарів потребує перманентного удосконалення з урахуванням вимог сучасності.

Аналіз оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні дав можливість з'ясувати, що митні платежі виконують переважно фіскальну функцію, а не регулюючу. Також було виявлено, що обсяги надходження митних платежів були збільшені, через девальвацію гривні. Втім, незалежно від вказаних змін в обсягах надходження митних платежів, вони відіграють значну роль у формуванні дохідної частини бюджету України, частка яких за період з 2014 року по 2018 рік збільшилася з 42,0% до 51%. Отже, очевидно, що в Україні зберігається акцент на фіскальній функції митних органів, тоді як регулюючій приділяється значно менше уваги.

Втім, митна політика повинна мати за мету забезпечення митної безпеки і митних інтересів, а також стимулювання ділової активності вітчизняних товаровиробників та загалом бізнес-середовища, а не надмірну фіскальну орієнтацію.

Серед недоліків, які спричиняють зниження надходжень митних платежів до бюджету та спотворюють регулюючі ефекти у митній сфері вважаємо за доцільне виокремити наступні: значний обсяг тінізації зовнішньоекономічної діяльності, корупція в митних органах, невідповідність чинної системи митного контролю сучасним стандартам пропускнуої спроможності, значна частка у загальному обсязі товарообігу товарів, які переміщуються з приховуванням інформації від митних органів або шляхом контрабанди, недостатнє матеріально-технічне забезпечення тощо.

Наприклад, у митній сфері у 2019 році обсяг контрабандної

продукції, яка була ввезена в Україну склав 13 млрд. дол. [10].

У цьому контексті виникає необхідність розробки заходів щодо усунення негативних проявів у митній сфері та підвищення ефективності функціонування митної системи загалом і ролі митних платежів у забезпеченні фіскальних надходжень держави зокрема.

Потенційними резервами зростання надходжень митних платежів до Державного бюджету в період лібералізації митного тарифу України Т. М. Стужук [11] називає «підвищення рівня організації митного контролю, що на даному етапі виступає визначальним фактором збільшення обсягів сплачених до бюджету митних платежів, а також розширення податкової бази за рахунок скорочення митно-тарифних пільг та запровадження експортного мита на вивіз сировинної низькотехнічної продукції, зокрема на вивіз природних ресурсів». Натомість О. М. Краснікова [12] зазначає, що «необхідно замінити заборонені в СОТ квоти на митні тарифи та спростити митні процедури. Це дасть змогу збільшити тарифну базу та сприятиме поліпшенню товарообігу, що, у свою чергу, збільшить надходження до державного бюджету». Поряд з цим, Н. М. Тополенко та Д. С. Субіна вважають, що «необхідно приділити окрему увагу програмному забезпеченню, що надаватиме актуальну інформацію митному брокеру, митнику та спеціалісту в Головному управлінні митниці одночасно. Програма має містити повний перелік митних платежів, що стягуються із суб'єкта під час перетину митного кордону України, інформацію про те, чи сплатив він їх вчасно або має кошти на рахунку в банку для сплати» [2], що також може покращити ситуацію зі справлянням митних платежів.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. Митні платежі відіграють важливу роль у формуванні фіскальних надходжень держави. З метою усунення виявлених недоліків у митній сфері та для подальшого повноцінного виконання функцій регулювання, забезпечення фіскальних надходжень держави, контролю, захисту національних інтересів доцільно, наряду з вище окресленими заходами, забезпечити ефективне функціонування суб'єктів реалізації державної митної політики, діяльність яких залежить від наявності відповідних матеріально-технічних та фінансових ресурсів, інформаційного та організаційно-інституційного забезпечення. Крім того є сенс зосередити увагу на посиленні контролю за повнотою сплати митних платежів, вдосконаленні методики прогнозування надходжень митних платежів для підвищення якості індикативних показників, розвитку партнерських відносин із

громадянами та суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, подальшому впровадженні й використанні сучасних електронних систем і технологій та нових електронних сервісів, підвищенні рівня надання послуг, впровадженні ефективних методів протидії корупції тощо. Окрім зазначеного реалії сьогодення обумовлюють необхідність удосконалення нормативно-правових та організаційних основ діяльності митних органів, що спрямована на забезпечення митних інтересів, митної безпеки та повноти і своєчасності митних надходжень. Механізм такого удосконалення буде розвинений у подальших дослідженнях.

Література

1. Голинський Ю. О., Яцишин О. В. Управління митними платежами при здійсненні експортно-імпорتنих операцій та шляхи його покращення. *Молодий вчений*. 2018. № 10 (62). URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/10/176.pdf> (дата звернення: 06.05.2019).
2. Тополенко Н. М., Субіна Д. С. Актуальні проблеми адміністрування та управління митними платежами в сучасних умовах інтеграції. *Економіка і суспільство*. 2018. № 19. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/19_ukr/203.pdf (дата звернення: 07.05.2019).
3. Слатвінска М. О. *Фіскальна політика в умовах модернізації фінансової системи: теорія, методологія, практика*: монографія. Одеса : Атлант. 2018. 462 с.
4. Митний кодекс України : Закон № 4495-VI від 13.03.2012 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 13.05.2019).
5. Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій: Наказ Міністерства фінансів України № 1011 від 20.09.2012 р. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/62422.html> (дата звернення: 15.05.2019).
6. Гребельник О. П. Місце і роль митних платежів у системі оподаткування зовнішньоекономічної діяльності підприємств. *Освіта, менеджмент і бізнес: світовий вимір*. 2011. № 2. URL: https://lukyanenko.at.ua/_ld/4/472.pdf (дата звернення: 17.05.2019).
7. Молчанова А. Ю. Митні платежі як складова доходів державного бюджету України. *Економічні студії*. 2017. № 5. URL:

<https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/709542.pdf>
(дата звернення: 21.05.2019).

8. Звітність про виконання бюджетів за 2014-2018 рр. / Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477> (дата звернення: 27.05.2019).

9. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> (дата звернення: 03.06.2019).

10. Аналіз обсягів контрабанди в Україні: масштаби, прямі та непрямі втрати бюджету і економіки. URL: <http://ua-outlook.com.ua/ru/2019/07/06/smuggling-schemes> (дата звернення: 06.06.2019).

11. Стужук Т. М. *Митні платежі як надійне джерело наповнення бюджету*. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/herald_en/content/download/archive/2013/v2/NV-2013-V2_50.pdf (дата звернення: 10.06.2019).

12. Краснікова О. М. Актуальні питання формування митної політики в Україні. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Вип. 3 (14). URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/14_2018/62.pdf (дата звернення: 11.06.2019).

Referenses

1. Holynskiy, Yu. O., Yatsyshyn, O. V. (2018). Upravlinnia mytnymy platezhamy pry zdiisnenni eksportno-importnykh operatsii ta shliakhy yoho pokrashchennia [Customs payments management in the course of export-import transactions and ways to improve it], *Molodyi vchenyi – Young scientist*, 10 (62). Retrieved from: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/10/176.pdf> [in Ukrainian]

2. Topolenko, N. M., Subina, D. S. (2018). Aktualni problemy administruvannia ta upravlinnia mytnymy platezhamy v suchasnykh umovakh intehtatsii [Actual problems of administration and management of customs payments in modern conditions of integration], *Ekonomika i suspilstvo – Economy and society*, 19. Retrieved from: http://economyandsociety.in.ua/journal/19_ukr/203.pdf [in Ukrainian]

3. Slatvinska, M. O. (2018). *Fiskalna polityka v umovakh modernizatsii finansovoi systemy: teoriia, metodolohiia, praktyka: monohrafiia* [Fiscal policy in terms of the financial system modernization: theory, methodology, practice: monograph], Odesa: Atlant, 462 s. [in Ukrainian]

4. Mytnyi kodeks Ukrainy: Zakon No. 4495-VI, 13.03.2012 [Customs Code of Ukraine, No. 4495-VI, 13.03.2012]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> [in Ukrainian]

5. Pro zatverdzhennia vidomchykh klasyfikatoriv informatsii z pytan derzhavnoi mytnoi spravy, yaki vykorystovuiutsia u protsesi oformlennia mytnykh deklaratsii: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy, No. 1011, 20.09.2012 [On approval of departmental classifiers of information on state customs affairs, which are used in the customs declarations registration process: Law of Ukraine, No. 1011, 20.09.2012]. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/62422.html> [in Ukrainian]

6. Grebelnyk, O. P. (2011). Mistse i rol mytnykh platezhiv u systemi opodatkuvannia zovnishnioekonomichnoi diialnosti pidpriemstv [Place and role of customs payments in the system of enterprises foreign economic activity taxation], *Osvita, menedzhment i biznes: svitovyi vymir – Education, management and business: a global dimension*, 2. Retrieved from: https://lukyanenko.at.ua/_ld/4/472.pdf [in Ukrainian]

7. Molchanova, A. Yu. (2017). Mytni platezhi yak skladova dokhodiv derzhavnoho biudzhetu Ukrainy [Customs payments as a component of revenues of the State budget of Ukraine], *Ekonomichni studii – Economic studios*, 5. Retrieved from: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewById/709542.pdf> [in Ukrainian]

8. Zvitnist pro vykonannia biudzhativ za 2014-2018 rr. [Budget implementation Report 2014-2018], Derzhavna kaznacheiska sluzhba Ukrainy. Retrieved from: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477> [in Ukrainian]

9. Zvit Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy za 2018 rik [The State Fiscal Service of Ukraine Report for 2018]. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> [in Ukrainian]

10. Analiz obsiahiv kontrabandy v Ukraini: masshtaby, priami ta nepriami vtraty biudzhetu i ekonomiky [Smuggling analysis in Ukraine: scale, direct and indirect budget and economic losses]. Retrieved from: <http://ua-outlook.com.ua/ru/2019/07/06/smuggling-schemes> [in Ukrainian]

11. Stuzhuk, T. M. Mytni platezhi yak nadiine dzherelo napovnennia biudzhetu [Customs payments as a reliable source of budget replenishment]. Retrieved from: http://chtei-knteu.cv.ua/herald_en/content/download/archive/2013/v2/NV-2013-V2_50.pdf [in Ukrainian]

12. Krasnikova, O. M. (2018). Aktualni pytannia formuvannia mytnoi polityky v Ukraini [Actual issues of customs policy formation in Ukraine], *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia – Eastern Europe: economy, business and management*, 3 (14). Retrieved from: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/14_2018/62.pdf [in Ukrainian]

УДК 657: 334.716

JEL Classification: M410

Кубік Валентина, Обнявко Олександр

ЕТИЧНА СКЛАДОВА ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню сутності та особливостей прояву етичної складової облікової політики як важливого інструмента управління підприємством. Акцентовано увагу на тому, що облікова політика не обмежується наказом керівника підприємства, а поширений підхід до облікової політики як до переліку обраної форми обліку, схеми документообігу, певних методів оцінки списаних запасів, нарахування амортизації необоротних активів тощо не є політикою. Обґрунтовано підхід, відповідно до якого облікова політика підприємства представляє собою гнучкий інструментарій інформаційного забезпечення впливу управлінської системи підприємства на керовані економічні об'єкти для досягнення обраних стратегічних, поточних та оперативних цілей. Зазначено, що професійний облік є ефективним за умов дотримання обліковими працівниками норм етичної поведінки, як важливої складової гарантії якості професійної діяльності та високого рівня довіри до персоналу бухгалтерії з боку менеджерів вищої ланки управління. Визначено найпоширеніші прояви проблем дотримання правил професійної етики у «креативному обліку». Запропоновано рекомендації щодо розробки внутрішніх корпоративних етичних кодексів підприємств на основі Кодексу етики професійних бухгалтерів, що демонструють відкритість, прозорість, чіткість та обґрунтованість політики управління щодо необхідності дотримання етичних норм, стандартів однаковості та норм цінності. Зауважено, що за відсутності внутрішніх корпоративних етичних кодексів доцільним є зазначення в обліковій політиці підприємства місії, цілей, стратегії розвитку, пріоритетів діяльності з обов'язковим висвітленням аспектів етичних норм, норм бухгалтерського обліку та правил ділового етикету.

Ключові слова: цілі діяльності підприємства, бухгалтерський облік, облікова політика, професійна етика, етична поведінка бухгалтера, професійне судження бухгалтера, креативний облік, діловий етикет.

Kubik Valentyna, Obniavko Olexsandr

ETHICAL COMPONENT OF ACCOUNTING POLICY OF ENTERPRISES

Abstract. The article is devoted to the research of the essence and peculiarities of manifestation of ethical component of accounting policy of the enterprise as an important tool of enterprise management. It is emphasized that the fact that accounting policy is not limited by the order of the head of the enterprise, and the widespread approach to accounting policy as a list of the selected form of accounting, flow chart, certain methods

of valuation of written off inventories, depreciation of fixed assets, etc is not a policy. The approach to accounting policy of the enterprise according to which accounting policy is a flexible tool for informational support of influence of the management system of the enterprise on the managed economic objects for achievement of the selected strategic, current and operational goals has been grounded. It is noted that professional accounting is effective in the conditions of observance by accounting employees of ethical behavior, as an important part of guaranteeing the quality of professional activity and high level of trust in accounting staff by senior management. The most common manifestations of the problems of adherence to the rules of professional ethics in «creative accounting» have been identified. Recommendations for the development of internal corporate codes of business based on the Code of Ethics for Professional Accountants, which demonstrate the openness, transparency, clarity and validity of management policies regarding the need for compliance with ethical, uniformity and value standards have been proposed. It is noted that in the absence of internal corporate codes of ethics it is advisable to indicate in the accounting policy of the company the mission, goals, development strategy, priorities of activities with mandatory coverage of aspects of ethics, accounting rules and rules of business etiquette.

Keywords: goals of enterprise activity, accounting, accounting policy, professional ethics, ethical behavior of accountant, professional judgment of accountant, creative accounting, business etiquette.

Кубик Валентина, Обнявко Александр

ЭТИЧЕСКАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Аннотация. Статья посвящена исследованию сущности и особенностей проявления этической составляющей учетной политики как важного инструмента управления предприятием. Акцентируется внимание на том, что учетная политика не ограничивается приказом руководителя предприятия, а распространенный подход к учетной политике как к перечню избранной формы учета, схемы документооборота, определенных методов оценки списанных запасов, начисления амортизации необоротных активов и т.п. не является политикой. Обоснован подход, согласно которому учетная политика предприятия представляет собой гибкий инструментальный информационного обеспечения влияния управленческой системы предприятия на управляемые экономические объекты для достижения избранных стратегических, текущих и оперативных целей. Отмечено, что профессиональный учет является эффективным при соблюдении учетными работниками норм этического поведения, как важной составляющей гарантии качества профессиональной деятельности и высокого уровня доверия к персоналу бухгалтерии со стороны менеджеров высшего звена управления. Определены наиболее распространенные проявления проблем соблюдения правил профессиональной этики в «креативном учете». Предложены рекомендации по разработке внутренних корпоративных этических кодексов предприятий на основе Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, демонстрирующие открытость, прозрачность, четкость и обоснованность политики управления относительно

необходимости соблюдения этических норм, стандартов единообразия и норм ценности. Отмечено, что при отсутствии внутренних корпоративных этических кодексов целесообразным является указание в учетной политике предприятия миссии, целей, стратегии развития, приоритетов деятельности с обязательным освещением аспектов этических норм, норм бухгалтерского учета и правил делового этикета.

Ключевые слова: цели деятельности предприятия, бухгалтерский учет, учетная политика, профессиональная этика, этическое поведение бухгалтера, профессиональное суждение бухгалтера, креативный учет, деловой этикет.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-84-106

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. В сучасних умовах здійснення фінансово-господарської діяльності у кожного підприємства виникають питання щодо якісної організації системи обліку, зокрема, у формуванні облікової політики, оскільки саме якісно побудована облікова політика є важливим інструментом управління підприємством, завдяки якому існує можливість поєднання як державного регулювання облікової системи, так і організації та ведення обліку конкретного суб'єкта господарюванн. Якість формування та реалізації облікової політики значною мірою визначається її етичною складовою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Питання формування та виконання облікової політики та проблеми, пов'язані з етикою обліковців у цих процесах у своїх працях досліджували такі вчені, як П. П. Баранов, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, І. М. Вигівська, О. С. Височан, О. В. Кантаєва, В. А. Кулик, С. Ф. Легенчук, Н. О. Лоханова, І. В. Луцюк, І. В. Рузмаїкіна, Я. І. Устинова та інші українські та зарубіжні науковці. Етичні аспекти дослідження соціальної відповідальності підприємств розглядалися в роботах Т. В. Іванової, Е. В. Пахучої, М. С. Пономарьової, С. В. Філіппової, В. В. Ярової та інших дослідників. Проте, тематика саме етичних аспектів управління підприємством, зокрема етичної складової облікової політики, вивчена недостатньо і має дискусійний характер.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Враховуючи відсутність спільної позиції науковців при розгляді етичних аспектів облікової політики, вважаємо за доцільне продовжити дослідження значення та ролі

етичної складової формування та реалізації облікової політики, що актуалізується в умовах систематичних змін міжнародної та вітчизняної правової регламентації бухгалтерської справи, процесів європейської інтеграції та уніфікації облікових стандартів, а також розвитком професії бухгалтера в цілому в умовах формування Економіки-4.0. В існуючих дослідженнях недостатньо уваги приділено організаційному механізму впровадження етичної складової в облікову політику підприємств, конкретним заходам з посилення дотримання етичних норм у діяльності бухгалтерів.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження сучасних наукових підходів до сутності та прояву етичної складової облікової політики підприємств, а також розробка рекомендацій з формування професійної етичної поведінки облікових працівників. Для досягнення поставленої мети було використано загальнонаукові методи наукового пізнання: узагальнення, аналізу, синтезу та інші.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Облікова політика є об'єктом дослідження вчених-обліковців, який визиває безліч дискусій щодо її сутності, призначення, напрямків розвитку та застосування.

Особливого розгляду вимагає принциповий підхід до логіки формування облікової політики підприємства.

В літературі справедливо зазначається, що облікова політика організації не тільки регламентує діяльність бухгалтерії, але також прямо або опосередковано стосується діяльності всієї організації в цілому і окремих її підрозділів, зокрема. Крім того, облікова політика є важливим розпорядчим документом, тому приймати рішення при затвердженні положень облікової політики повинен керівник організації, виходячи з попередньої оцінки економічних наслідків того чи іншого вибору і детального розгляду всіх можливих варіантів [1, с. 30].

Можна погодитися з думкою Ф. Ф. Бутинця, що причинами виникнення облікової політики в ринкових умовах є:

- 1) альтернативні варіанти щодо організації і ведення бухгалтерського обліку, передбачені законодавчими документами;
- 2) розширення видів діяльності та організаційно-правових форм суб'єктів господарювання;
- 3) зміна ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного його учасника [2, с. 41].

Таким чином, облікова політика виступає певною моделлю організації управління підприємством, яка може втілюватися в альтернативних варіантах організації і ведення бухгалтерського обліку та реалізується через активну, переважно творчу діяльність облікових працівників.

Особливого розгляду вимагає концептуальний підхід до логіки формування облікової політики підприємства.

Будь-яка політика визначає стратегічні вектори для дій і прийняття рішень в певній сфері людської діяльності. Тому і облікова політика повинна встановлювати принципові загальні орієнтири в організації облікової системи як невідомої частини цілісної системи управління підприємством.

У нормативних документах та більшості досліджень облікова політика трактується як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Але, вважаємо, що таке трактування є спрощеним і фрагментарним, перелік або набір правил обліку та певних облікових методів і процедур, документів, форм обліку тощо в документі «Облікова політика підприємства» свідчить про суто механістичний підхід до розгляду цієї категорії, що практично ігнорує реальні стратегічні, поточні та оперативні цілі та завдання розвитку підприємства. Підтримуємо точку зору Б. І. Валуєва, який зазначає, що ідеологія облікової політики в тому її розумінні, яке вкладається в неї сьогодні, орієнтує дослідників не на пошук нестандартних рішень в області розвитку обліку як функції управління та інформаційної системи, не на виявлення і подолання дійсно актуальних проблемних питань, що мають альтернативні варіанти вирішення, а на впорядкування практики обліку відповідно до існуючих регламентів, які є далеко не завжди обґрунтованими і багато в чому суперечливими [5, с. 143–144].

Варто зазначити, що більш аргументованим є бачення цього питання прибічниками принципового підходу в формуванні облікової політики, що враховує місце, роль та вектори орієнтації обліку в загальній системі управління.

Так, І. В. Ружмайкіна акцентує увагу на тому, що сучасний підхід до облікової політики як до переліку обраної форми обліку, схеми документообігу, певних методів оцінки списаних запасів, нарахування амортизації необоротних активів тощо, власне політикою не є. Вірно зазначається в літературі, що у своїй сукупності вони практично ніяк

не пов'язані із загальними завданнями розвитку цілісної системи управління підприємством, просто ігнорують її інтереси і цілі. При всьому значенні функції обліку в інформаційному забезпеченні управлінського процесу його «політика» ніяк не вписується в стратегічну програму розвитку системи управління [3].

Валуєв Б. І. та Дроздова О. Г. справедливо зазначають, що є непорозумінням називати таку категорію політикою, оскільки її об'єктом є обмежене коло питань, стосовно котрих існують законодавчо визначені альтернативи (наприклад, метод нарахування амортизації). Ці дослідники переконливо стверджують, що на підприємстві повинна бути вироблена загальна політика функціонування та розвитку системи управління, яку можна назвати як завгодно – плановою, обліковою, контрольною, стратегічною, сутність якої полягає в тому, щоб посилити динамізм і покращити якість функціонування всієї системи управління на основі взаємопроникнення функцій та доцільного інтегрування персоналу різної виробничо-функціональної спеціалізації, щоб посилити синергійний ефект системи. Від того, як підприємство зорієнтує власну систему управління в складній економічній ситуації, котра у більшості випадків, а інколи в головному, визначається структурами зовнішнього середовища, яку лінію її поведінки воно обере, будуть залежати реальні економічні результати [4, с. 58].

Підтримуємо точку зору, що при розробці облікової політики підприємств повинні бути обов'язково враховані стратегічні цілі і завдання економічного розвитку [6, с.16]. Справедливо зазначається, що на підприємстві повинна бути вироблена загальна політика функціонування та розвитку системи управління, котру можна назвати плановою, обліковою, контрольною, стратегічною – без різниці, тому що справа не в назві, а в сутності, яка полягає в тому, щоб посилити динамізм і покращити якість функціонування всієї системи управління на основі взаємопроникнення функцій та доцільного інтегрування персоналу різної виробничо-функціональної спеціалізації, щоб посилити синергійний ефект системи.

Тобто, з такої точки зору облікова політика повинна бути інструментом досягнення загальних цілей функціонування підприємства, створювати дієвий вектор розвитку, в напрямку якого повинні формуватися планова, облікова, фінансова, комунікаційна, цінова та всі інші можливі політики як концептуальні напрями дій в певних сферах управління підприємством.

Облікова політика по суті – це облікова категорія, що має безліч аспектів та підходів (методичний, організаційний, технічний, податковий, управлінський, аналітичний, екологічний тощо), окремі напрями яких і розкривають різні дослідники. Але це не просто документ з наказом керівника підприємства, в якому закріплена сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Облікову політику варто оцінювати, передусім, як стратегічну модель організації обліку на підприємстві. Саме як концептуальна модель організації облікової системи облікова політика визначає стратегічний вектор розвитку всіх елементів цієї системи і підпорядковується загальній організації управління підприємством, яка, у свою чергу, системно втілює і реалізує елементи всіх функцій управлінського циклу (планування, власне обліку, контролю, економічного аналізу і регулювання), забезпечуючи інтеграцію, координацію і цілеспрямованість впливу цих функцій на об'єкт управління – економіку підприємства.

З іншого боку, організація обліку надає змогу здійснювати коригування облікової системи під впливом змін зовнішнього та внутрішнього середовища для досягнення стратегічних та інших цілей підприємства. Це обумовлює необхідність здійснювати основний акцент при розробці облікової політики на чіткому встановленні стратегічних, поточних і оперативних цілей і завдань розвитку підприємства, а також на вивченні реальних характеристик і особливостей об'єкта управління (особливостей організаційної структури управління, структури виробництва, технологічного процесу, внутрішньовиробничих зв'язків і відносин тощо) і використанні отриманих знань для підвищення ефективності управління керованим об'єктом.

На облікову політику як, з одного боку, прогностичну, а, з іншого боку, діючу модель управління економікою підприємства, впливають як керуюча система (через цілепокладання і постановку завдань управління об'єктом), так і сам об'єкт управління (через зміну своїх властивостей, характеристик, складу тощо). Через інструмент коригувань відбувається розробка варіантів змін облікової політики для пошуку найбільш оптимального з них, що дозволяє посилити цілеспрямованість управлінського процесу і підвищити ефективність управління економікою підприємства.

Варто зазначити, що будь-які управлінські рішення, у тому числі у сфері бухгалтерського обліку, реалізуються тільки через діяльність працівників. Саме обліковий персонал втілює принципи, інструменти та процедури обраної облікової політики і від вибору рішень обліковців безпосередньо залежить як економічна успішність підприємства внаслідок чіткого забезпечення управління необхідною інформацією, так і можливі проблеми і труднощі у випадку недотримання вимог законодавства, стандартів обліку, податкового кодексу, відомчих інструкцій тощо. Кантаєва О.В., аналізуючи підходи до професійної діяльності бухгалтерів, зазначає: «К. Т. Девіне звернув увагу на те, що обліковий процес – це поведінка бухгалтерів у різних службових ситуаціях» [7, с. 216].

Зростання ролі людини в управлінському процесі обумовило посилення уваги до вибору його рішень під впливом різних факторів, появу досліджень у сфері так званої поведінкової (біхевіористської) економіки, що, як зазначається в літературі, є однією з найбільш вагомих подій економічної науки останніх десятиліть та справедливою вважається поява нової галузі наукових досліджень, яка отримала назву поведінкової (біхевіористської) економіки (Behavioral Economics) [8, с. 146].

Вчені виділяють три основні напрямки поведінкової економіки [8, с. 147]:

- евристика – люди найчастіше приймають рішення ґрунтуючись на творчому, неусвідомленому мисленні, яке не завжди є логічно правильним.

- фрейм – люди використовують смислові рамки для розуміння і дії в тих чи інших подіях.

- ринкова неефективність – помилки прийняття рішень на ринку, які призводять до різних ринкових аномалій, в тому числі невірному встановленню цін, неефективного розподілу ресурсів.

З'явилися подібні дослідження і відносно бухгалтерської діяльності. Так, О. С. Височан та І. В. Луцук стверджують, що біхевіоризм в обліку є очевидним продовженням успішної імплементації теорії психології для вирішення окремих економічних завдань, яка розпочалася на початку минулого століття. Облік із погляду біхевіоризму розглядається як соціальна наука зі складною мережею суб'єктно-об'єктних суспільних зв'язків і відносин, які важко пояснити строгими логічними міркуваннями та які не характеризуються точними кількісними закономірностями [9, с. 119].

В літературі виділяють такі базові допущення, на яких базується біхевіористична (поведінкова) теорія бухгалтерського обліку [9, с. 121]:

1. Бухгалтерський облік є результатом пізнавального процесу в свідомості бухгалтера, який на основі зовнішніх даних із використанням певних шаблонів формує інформацію, необхідну користувачам. Відповідно, важливим аспектом прийняття рішень є професійне судження бухгалтера, яке, однак, знаходиться під впливом внутрішніх психологічних факторів особи.

2. Дії бухгалтера в процесі прийняття рішень, а також особи, яка приймає рішення на основі облікової інформації, знаходяться під впливом мотиваційно-потребнісних факторів. Потреби спонукають до дії і викликають мотивацію, що формує лінію поведінки, яка, у свою чергу, забезпечує їх задоволення. Підвищення ефективності роботи бухгалтера шляхом створення умов для забезпечення.

3. Поведінка бухгалтера як частини соціуму знаходиться під впливом інших членів соціуму; бухгалтерський облік повинен мати соціальну орієнтацію. Соціальні відносини, комунікація і конфлікти, які неминуче виникають у процесі взаємодії, є основними елементами дослідження біхевіористичного обліку.

Остання думка з наведеного переліку концентрує увагу на соціально-етичних особливостях роботи бухгалтерів при реалізації облікової політики. І важливим аспектом в дослідженні діяльності обліковців з точки зору біхевіористичних поглядів є саме дотримання ними етичних норм при здійсненні професійної діяльності.

У порівнянні з представниками інших професій для бухгалтерів поняття «професійної етики» є особливо важливим. Норми професійної етики визначають завдання бухгалтерської професії, які допомагають в досягненні максимального рівня ефективності і, звичайно, в задоволенні вимог інтересів суспільства, країни [10, с. 5].

В літературі зазначається, що регулювання в бухгалтерській професії не може бути ефективним, якщо не включає регулювання етичної поведінки. Етична поведінка професійного бухгалтера і є остаточною гарантією гарного обслуговування і високої якості послуг [11, с. 9].

Окремі автори підкреслюють, що етика при досягнутому рівні складності та вазі нематеріальних чинників економічного і будь-якого іншого розвитку стала фундаментально значущим «активом» і саме низькоетичність – першопричина управлінської

неефективності – зараз оформлюється як концентрат факторів слабкої конкурентоспроможності [12].

Оскільки будь-яка професійна етика формується на основі характерних обов'язків і завдань професії, на тих ситуаціях, в яких можуть потрапити люди в процесі виконання цих завдань, то головною соціальною функцією професійної етики, у тому числі і бухгалтерської, є сприяння успішному вирішенню завдань професії. Професійна етика також відіграє роль посередника, що поєднує інтереси суспільства і професійних груп населення. Інтереси суспільства виступають в професійній етиці у формі повинності, вимоги, обов'язку виконання суспільних завдань, досягнення ідеалів [13].

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) розробила міжнародний Кодекс етики бухгалтерів, в якому сформульовані основні фундаментальні принципи етики професійного бухгалтера та аудитора [14]. Зокрема, цими принципами є [15, с. 238]:

а) чесність. Професійний бухгалтер повинен бути відвертим та чесним при наданні професійних послуг;

б) об'єктивність. Професійному бухгалтеру необхідно бути справедливим і не дозволяти собі необ'єктивності або упередженості, конфлікту інтересів та впливу інших осіб, які шкодитимуть його об'єктивності;

в) професійна компетентність та належна ретельність. Професійний бухгалтер має надавати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю; він зобов'язаний постійно підтримувати високий рівень своїх професійних знань і вмінь, щоб забезпечити отримання клієнтом чи роботодавцем переваг професійних послуг, наданих компетентною особою, яка спирається на сучасні тенденції у практиці, законодавстві та методах роботи;

г) конфіденційність. Професійний бухгалтер повинен зберігати конфіденційність інформації, одержаної в процесі надання професійних послуг, і не повинен використовувати чи розголошувати таку інформацію без належних та визначених повноважень, окрім випадків, коли є юридичне чи професійне право або обов'язок розкривати цю інформацію;

д) професійна поведінка. Професійний бухгалтер повинен діяти так, щоб це відповідало добрій репутації професії, і утримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію. Обов'язок утримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію, передбачає відповідальність професійного бухгалтера перед

клієнтами, третіми сторонами, іншими бухгалтерами, працівниками, роботодавцями та громадськістю в цілому;

е) технічні стандарти. Професійний бухгалтер повинен надавати професійні послуги згідно з відповідними технічними і професійними стандартами. Професійні бухгалтери зобов'язані ретельно і кваліфіковано виконувати інструкції клієнта або роботодавця тією мірою, якою вони сумісні з вимогами чесності, об'єктивності, а у випадку професійних бухгалтерів-практиків – незалежності.

Найбільш поширеними проявами проблеми дотримання норм професійної етики є два взаємопов'язані напрямки: формування професійного судження та дотримання етичних норм у так званому «креативному обліку».

На думку Я. В. Соколова і Т. О. Терентьевої, професійне судження – це думка, що добросовісно висловлена професійним бухгалтером про господарську ситуацію, яка є корисною як для її опису, так і для прийняття дієвих управлінських рішень [16].

З точки зору А. Р. Губайдулліної, таке судження – це обгрунтована думка професійного бухгалтера, висловлена в умовах невизначеності при кваліфікації, вартісному вимірі, класифікації та оцінці значущості фактів господарського життя для цілей бухгалтерської звітності, на підставі доступної на даний момент часу повної, достовірної та об'єктивної інформації, а також особливості функціонування господарюючого суб'єкта» [17].

На думку С. О. Рассказовой-Николаєвої, професійне бухгалтерське судження – це здатність приймати рішення при виникненні різного роду проблем, за яке бухгалтер згодом повинен нести відповідальність [18, с. 44].

Баранов П. П. акцентує увагу на тому, що практично всі наступні за реєстрацією фактів господарського життя процедури бухгалтерського обліку мають суб'єктивний характер та реалізуються через призму суб'єктивного професійного сприйняття бухгалтера [19, с. 18].

Таким чином, поки немає спільного підходу до трактування поняття професійного бухгалтерського судження, в літературі підкреслюються окремі аспекти проблеми, але всі автори наголошують на природній ролі людини-бухгалтера в цьому процесі. Зрозуміло, що бухгалтерське судження формується під впливом різноманітних чинників – особистості бухгалтера, його кваліфікації, досвіду роботи, політичних, економічних, психологічних, релігійних і багатьох інших факторів, у тому числі етичних. Саме етичні норми визначають думки

та дії бухгалтера щодо достовірності ведення обліку та складання різних видів звітності, відношення облікового працівника до можливості зумисного викривлення облікової інформації, а нехтування професійною етикою – до ігнорування загальноприйнятих професійних етичних принципів і свідомого маніпулювання обліковими даними.

Ще одним із проблемних питань останнього часу в системі бухгалтерського обліку, пов'язаним з етикою обліковців, є питання про допустимість існування і використання так званого «креативного обліку», щодо сутності та права існування якого в Україні та за кордоном відбуваються гострі дискусії.

Так, М. В. Куцинська зазначає, що певне коло аналітиків та експертів з питань складання звітності вважає, що креативний облік є шляхом здійснення бухгалтерських махінацій, тобто є інструментарієм менеджменту щодо викривлення об'єктивної картини фінансового стану суб'єкта господарювання, а більшість обліковців-теоретиків вважає креативний облік можливістю вуалізації даних фінансової звітності, зокрема, найчастіше для інвесторів [20, с. 897].

Баранов П. П. на підставі аналізу визначень і трактувань креативного обліку, наведених різними дослідниками, пропонує встановити низку стійких характеристик креативного обліку [19, с. 18]:

- по-перше, «живильним середовищем» для розвитку креативного обліку є прогалини і суперечності, а також варіативні й неоднозначні норми, що містяться в бухгалтерських регулятивах, що провокують формування професійного судження бухгалтера;
- по-друге, креативний облік породжується вольовим актом менеджменту або облікових працівників організації;
- по-третє, креативний облік передбачає аналітичну підготовку маніпуляції обліковими даними і звітними показниками;
- по-четверте, як загальний методологічний підхід, так і конкретні процедури, і методики маніпулювання даними в контексті креативного обліку орієнтовані на переваги менеджменту щодо створення бажаного фінансового образу компанії в сприйнятті ключових стейкхолдерів – найбільш впливових користувачів її бухгалтерської фінансової звітності;
- по-п'яте, нерідко креативний облік використовується як інструмент згладжування нехарактерних для компанії девіацій фінансових показників, спрямованого на запобігання «різких рухів» і панічних реакцій стейкхолдерів.

Легенчук С. Ф. вважає, що бухгалтерський облік може бути віднесений до прикладних мистецтв, використовуючи утилітарний

підхід до класифікації мистецтв. Однак, на його думку, в цілому бухгалтерський облік не може бути креативним, оскільки значною мірою регламентується за допомогою чітких правил. Повна креативність обліку означала б можливість порушення законодавчо встановлених правил ведення обліку. Тому в цілому бухгалтерський облік може бути креативним або творчим лише тоді, коли він ведеться як в межах, так і з порушенням встановлених законодавчих норм та принципів обліку [21, с. 97].

На підставі аналізу досліджень зарубіжних вчених С. Ф. Легенчук пропонує поділити креативний облік на два види: умовно-креативний облік (коли облікова політика реалізується в межах законодавства та принципів обліку і здійснюється маніпулювання показниками звітності) та агресивний облік (коли облікова політика здійснюється з порушенням принципів обліку та законодавства, ведення обліку орієнтоване на умисне порушення законодавчих норм та принципів обліку, відбувається вуалювання або фальсифікація звітності) [21, с. 97, 99].

Олійник С. О. вважає, що можуть мати право на існування поняття «креативні методи» бухгалтерського обліку в рамках законодавства, але ніяк не «креативний облік» [22].

Устинова Я. І. вказує, що на перший план при оцінці креативного обліку виходять не власне облікові прийоми і обумовлені ними відхилення показників звітності від тих, які були б отримані відповідно до облікових стандартів (тим більше, що і факт відповідності, і його кінцевий результат є дискусійним питанням), але наміри, які стоять за його застосуванням. Ключовим, на її думку, стає питання професійної етики, яке, по суті, і відокремлює креативний облік від шахрайства. Іншими словами, етичні норми як елемент професійного судження бухгалтера задають ракурс для розвитку і реалізації позитивних, суспільно прийнятих аспектів креативного обліку [23, с. 503].

В літературі зазначається, що в умовах, коли первинна документація практично в повному обсязі формується на підприємствах і допуск зовнішніх користувачів під приводом збереження комерційної таємниці в більшості випадків неможливий, господарюючі одиниці мають широкі можливості маніпулювати процесами узагальнення первинної інформації, а отже, отримувати для себе найбільш вигідні дані [24, с. 12], що визначає посилення акцентів на дотриманні професійної етики бухгалтерів. Вірною є думка про те, що вади, які властиві суспільству, властиві і його представникам, і

якщо немає внутрішнього фільтру (релігійно-морального, ідейно-морального, патріотичного, вузьконаціонального), то прищепити почуття обов'язку і служіння практично неможливо [24, с. 16].

Також в літературі підкреслюється, що магістральний напрям еволюції культури ведення бізнесу визначається сьогодні гранично ясно: від свободи будь-якого вчинку і безвідповідальності – до свободи ділової творчості, осяяного ідеалами соціальної і духовної відповідальності [12]. Чим більше облік набуватиме ознак складно структурованої системи зі значною кількістю неформальних елементів та зв'язків, а бухгалтери ставатимуть безпосередніми учасниками процесу прийняття рішень, тим затребуванішими будуть дослідження, присвячені розвитку поведінкового обліку [9, с. 121].

Таким чином, і в питанні сутності та можливостей креативного обліку, його регулювання та обмеження етичними нормами у науковців немає спільного підходу.

Вважаємо, що професійний облік не може бути ефективним, якщо облікові працівники не дотримуються норм етичної поведінки, що є важливою гарантією якості професійної діяльності та високого рівня довіри до персоналу бухгалтерії з боку менеджерів вищої управлінської ланки. Не може доброчесний обліковий працівник не відноситись зважено та відповідально до виконання службових обов'язків без сприйняття реалій господарського життя через фільтр загальної та професійної етики. Так само, прояви творчого, креативного підходу в обліку мають обмежуватися вимогами етичних норм та соціальної відповідальності обліковців, що повинно унеможливлювати свідоме перекривлення та маніпулювання обліковими даними та фальсифікацію звітності. Нажаль, досі зустрічаються випадки суттєвого зниження рівня дотримання етичних норм менеджментом підприємств та бухгалтерами (під тиском неправомірних вимог керівництва, в умовах корупції тощо), що орієнтує на посилення системної роботи з недопущення таких фактів.

Безумовно, імплементувати вимоги професійної етики до облікової політики як стратегічної облікової моделі, що здатна гнучно реагувати на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, достатньо складно і це питання потребує серйозних багатоаспектних досліджень. Проте робити це необхідно, адже саме роль особистості в професійній діяльності буде невпинно зростати. І процеси автоматизації обліку та усунення ручної праці, втілення диспетчеризації, технологій Big Data, блокчейну тощо лише підсилять важливість та вагомість прийняття професійних рішень саме людиною.

бухгалтером, такі рішення все більше і більше будуть приймати характер стратегічних та безпосередньо впливати на результати діяльності підприємства.

Поки що дотримання моральних норм обумовлено лише впливом суспільства, традиціями, металністю етнічних груп, релігійними переконаннями людей тощо, цей процес доволі складно формалізувати й втілити в конкретні організаційні заходи. Головним підходом з посилення етичної складової облікової політики (та всіх інших можливих політик в управлінні підприємствами) є врахування двох основних передумов: з одного боку, орієнтація на досягнення головних стратегічних цілей підприємства, з іншого боку – спрямування на дотримання вимог найважливішого універсального етичного принципу, що має поширення в медицині, біоетиці та інших науках – «Не нашкодь» (тобто, уникнення ситуацій з можливістю нанести шкоду діловій репутації підприємства, репутації професії бухгалтера, зовнішній і внутрішній комунікативній політиці підприємства, фінансовому становищу підприємства (через створення умов для застосування санкцій за порушення законодавства, професійних стандартів, ділових угод) тощо.

Вважаємо, що можна запропонувати такі першочергові заходи для посилення етичної складової роботи облікових працівників [25, с. 76]:

- рекомендувати підприємствам розробляти внутрішньо-корпоративні кодекси етики на основі Кодексу етики професійних бухгалтерів, розробленого МФБ, які б демонстрували відкритість, прозорість, зрозумілість та обґрунтованість політики керівництва щодо необхідності дотримання етичних стандартів і норм та створювали середовище для максимальної обізнаності всіх співробітників з етичними цінностями та нормами, що діють у підприємстві. Такі кодекси повинні стати частиною облікової політики підприємств і бути інструментом як попередження проявів недотримання професійної етики, так і запорукою створення умов для творчої, ініціативної діяльності облікових працівників;

- за відсутності внутрішньокорпоративних кодексів етики (як тимчасовий захід) – зазначати в обліковій політиці місію підприємства, його цілі, стратегію розвитку, пріоритети діяльності, обов'язково виділяючи при цьому аспекти дії етичних стандартів для декларування та пропагування корпоративних етичних норм;

- в обліковій політиці підприємств чітко визначити критерії прийняття на роботу та кар'єрного росту облікових працівників, основні відомості про їх посадові обов'язки, права та зобов'язання,

наслідки прийняття рішень, що порушують внутрішньокорпоративні кодекси етики, прописати основні елементи механізму розв'язання етичних колізій при веденні обліку та складанні звітності, зазначити механізм надання можливих консультацій з етичних питань з боку вищого керівництва підприємств, юристів, внутрішніх аудиторів та інших фахівців;

- в обліковій політиці підприємств передбачити певні процедури документації та відображення облікових операцій і складання звітності з метою контролю дотримання етичних стандартів та норм і попередження можливих зловживань;

- заохочувати формування в колективах підприємств здорового морального клімату та пропагувати корпоративні етичні норми, формувати систему всебічного розвитку та навчання персоналу підприємства, створити систему матеріального стимулювання та відповідальності за дотримання етичних цінностей та норм серед співробітників підприємства, у тому числі облікових працівників.

Крім того, необхідно підвищити рівень етичної освіти при підготовці облікових працівників. ЗВО повинні готувати фахівців, здатних на основі обробки об'єктивної та достовірної бухгалтерської інформації формулювати професійне судження бухгалтера в умовах певної інформаційної невизначеності, застосовувати креативний підхід до розв'язання практичних завдань у межах діючих нормативних актів та етичних норм.

Підтримуємо також думку, що при підготовці фахівців-обліковців важливо навчати ділового етикету. В літературі підкреслюється, що, в сучасному цивілізованому світі діловий етикет вважається економічною категорією. Більшість процвітаючих компаній, формуючи свій фірмовий стиль, зробили ставку на бездоганні манери співробітників і таким чином створили собі конкурентну перевагу, що вигідно відрізняє їх від конкурентів [13].

В сучасних умовах формування глобального інформаційно-мережевого середовища важливо дотримуватися професійної корпоративної етики та ділового етикету у спілкуванні через комп'ютерні мережі з зовнішніми та внутрішніми користувачами, а також при використанні корпоративних інформаційних ресурсів та масивів зовнішньої інформації.

Доцільно постійно вивчати та використовувати досвід інших країн для посилення етичних складових вітчизняної системи бухгалтерського обліку. Зокрема, для України перспективним є вивчення практики ісламського бухгалтерського обліку, соціальна

спрямованість якого, перш за все, знаходить відображення в таких бухгалтерських принципах, як соціальна відповідальність, підзвітність і повне розкриття інформації [26, с. 97].

Безумовно, складовою етики бухгалтерських працівників, як і будь-яких інших, є дотримання норм екологічної етики та слідування таким принципам, як повага до усіх форм життя, підтримка біорізноманітності життя, підтримка сталості біосфери, принцип загальної спадщини природних ресурсів, урахування прав майбутніх поколінь тощо [27, с. 62].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. Таким чином, для подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку важливим є дослідження самої сутності категорії «Облікова політика», що дозволить коректно оцінити призначення та роль усіх її складових. Перспективним вважаємо підхід, згідно з яким облікова політика повинна вважатися концептуальною моделлю організації облікової системи, що визначає стратегічний вектор розвитку всіх елементів цієї системи і обов'язково підпорядковує їх загальній організації управління підприємством. Саме з такої позиції варто розглядати всі аспекти облікової політики – методичний, організаційний, технічний, податковий, управлінський, аналітичний, екологічний, та інші, у тому числі етичний.

Важливим аспектом досліджень розвитку системи бухгалтерського обліку є вплив на неї облікового персоналу, у тому числі за рахунок дотримання або недотримання етичних норм. Тому облікова політика як концептуальна модель організації облікової системи повинна мати певну спрямованість та інструменти, які орієнтують обліковців до професійної доброчесності, сумлінності, соціальної відповідальності та одночасно створюють умови для ділової творчості в рішенні нестандартних проблем з обов'язковим дотриманням законодавства та вимог облікових стандартів.

Подальшого наукового обґрунтування потребує розробка конкретних заходів з реалізації загальних та професійних етичних норм обліковими працівниками при формуванні професійного судження, в творчому підході до нестандартних питань, тобто в реальному процесі здійснення управлінської політики підприємства в сфері обліку. Для посилення етичної складової роботи облікових працівників рекомендується розробити та закріпити в обліковій політиці комплекс заходів, спрямованих на розвиток корпоративної етики, що буде одним з дієвих напрямків досягнення стратегічних цілей підприємств за рахунок реалізації найкращих якостей бухгалтерів: професійної

добросовісності, сумлінності, соціальної відповідальності та ділової творчості.

Література

1. Акатьева М. Д. Необходимые умения главного бухгалтера: организационные и расчетные аспекты. *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2017. № 3. С. 29–37.
2. Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П. *Організація бухгалтерського обліку*. Житомир: Рута, 2009. 528 с.
3. Рузмайкіна І.В. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством. *Економіст*. 2010. № 5 (283). С. 36–41.
4. Валуев Б., Дроздова Е. Учетная политика предприятия: спорность исходной концепции. *Економіст*. № 7. 2012. С. 58–62.
5. Валуев Б. И. *Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии*: монография. Одесса: Пальмира, 2012. 216 с.
6. Лоханова Н. О. Облікова політика як інструмент управління економічною безпекою компанії. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 11. С. 12–13.
7. Кантаєва О. В. Історичні аспекти і сучасні підходи до розгляду значення креативного обліку в Міжнародних стандартах фінансової звітності. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2013. № 3 (18). С. 215–221.
8. Сочинська-Сибірцева І. М. Поведінкові аспекти управлінських рішень. *Наука, освіта, суспільство: реалії, виклики, перспективи*: зб. наук. праць. С. 146–148. URL: <http://jnos.donnu.edu.ua/article/download/6533/6565> (дата звернення: 03.05.2019).
9. Височан О. С., Луцюк І. В. Перспективи відродження біхевіористичних поглядів на розвиток обліку в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. Вип. 24. Ч. 2. С. 118–122.
10. Балашова Е. А. Этическое поведение бухгалтера – основа профессионального сознания. *Сибирский торгово-экономический журнал*. 2016. № 3 (24). С. 1–7.
11. Бычкова С. М., Итыгилова Е. Ю. *Этика профессионального бухгалтера: учеб. пособ. по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров* / Под ред. С. М. Бычковой. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: БИНФА, 2011. 160 с.

12. Агеев А. Творчество, озаренное идеалами. URL: <http://www.odnako.org/magazine/material/tvorchestvo-ozarennoe-idealami> (дата обращения: 07.05.2019).

13. Гордова Э. Е. Экономическая этика: прикладной и профессиональный характер. *Современные исследования социальных проблем*. 2012. № 1 (09). URL: www.sisp.nkras.ru (дата обращения: 14.05.2019).

14. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: <https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiini-novyny/1199-novyi-kodeks-etyky-profesiinykh-bukhhalteriv-nabuv-chynnosti> (дата звернення: 22.05.2019).

15. Петренко Н. І., Столяренко О. М. Соціально-психологічні аспекти бухгалтерської професії як один із факторів впливу на реалізацію принципу безперервності. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 9. Ч. 5. С. 236–239.

16. Соколов Я. В., Терентьева Т. О. Профессиональное суждение бухгалтера : итоги минувшего века. *Бухгалтерский учет*. 2001. № 12. С. 53–57.

17. Губайдуллина А. Р. Принципы учета, определяющие применение профессионального суждения бухгалтера в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 28 (226). С. 39–48.

18. Рассказова-Николаева С. А. Обучение профессиональному суждению. *Бухгалтерский учет*. 2007. № 17. С. 44–50.

19. Куцинська М. В. Аналіз сутності та існуючих видів креативного обліку. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 3. С. 895–898.

20. Баранов П. П. Креативный учет в контексте концепции достоверного и добросовестного взгляда: Pro et contra. *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. Вип. 1. С. 16–34.

21. Легенчук С. Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. 2009. Вип. 2 (14). С. 88–101.

22. Олійник С. О. Роль креативного обліку та його прояви. *Науковий огляд*. 2018. № 7 (50). С. 6–13.

23. Устинова Я. И. Креативный учет: быть или не быть? *Международный бухгалтерский учет*. 2018. Т. 21. № 5. С. 502–519. DOI: <https://doi.org/10.24891/ia.21.5.502>.

24. Михайлова Г. В., Горлова Е. Б. Этические аспекты современных бухгалтерских проблем. *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2016. № 3. С. 10–21.

25. Кубік В. Д., Обнявко О. В. *Етичний аспект застосування облікової політики підприємства*. International scientific conference «Anti-crisis management: state, region, enterprise»: Conference proceedings, Part III, November, 17th, 2017. Le Mans, France: Baltija Publishing. Pp. 74–77.

26. Воронова Е. Ю. Исламская модель бухгалтерского учета: социальные, этические и духовные аспекты развития. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017. № 4. С. 93–98.

27. Давыдова О. А. Профессиональное суждение как элемент системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. *Дискуссия*. 2017. № 10 (84). С. 16–22.

References

1. Akatyeva, M. D. (2017). Neobhodimye umeniya glavnogo bukhgaltera: organizatsionnye i raschetnye aspekty [Necessary skills of chief accountant: organizational and estimated aspects], *Buhgalterskiy uchet v izdatelstve i poligrafii – Accounting in publishing and printing industry*, 3, 29–37 [in Russian]

2. Butynets, F. F., Voinalovych, O. P. (2009). *Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku [Organization of accounting]*, Zhytomyr: Ruta, 528 s. [in Ukrainian]

3. Ruzmaikina, I. V. (2010). Oblikova polityka yak skladova zahalnoi stratehii upravlinnia pidpriemstvom [Accounting policy as a component of the overall enterprise management strategy], *Ekonomist*, 5 (283), 36–41 [in Ukrainian]

4. Valuev, B., Drozdova, E. (2012). Uchetnaya politika predpriyatiya: spornost iskhodnoy kontseptsii [Enterprise accounting policy: controversial initial concept], *Ekonomist*, 7, 58–62 [in Russian]

5. Valuev, B. I. (2012). *Sistema khozyaystvennogo ucheta v promyshlennosti: voprosy teorii i metodologii: monografiya [Economic accounting system in the industry: theory and methodology questions: monograph]*, Odessa: Palmira, 216 s. [in Russian]

6. Lokhanova, N. O. (2014). Oblikova polityka yak instrument upravlinnia ekonomichnoiu bezpekoiu kompanii [Accounting policy as a tool for company's economic security managing], *Investytsii: praktyka ta dosvid – Investment: practice and experience*, 11, 12–13 [in Ukrainian]

7. Kantaieva, O. V. (2013). Istorychni aspekty i suchasni pidkhody do rozhlidu znachennia kreatyvnoho obliku v Mizhnarodnykh standartakh finansovoi zvitnosti [Historical aspects and modern approaches to reviewing the value of creative accounting in International Financial Reporting Standards], *Visnyk Universytetu bankivskoi spravy Natsionalnoho banku Ukrainy – Bulletin of Banking university of the National Bank of Ukraine*, 3 (18), 215–221 [in Ukrainian]

8. Sochynska-Sybirtseva, I. M. Povedinkovi aspekty upravlinskykh rishen [Behavioral aspects of management decisions], *Nauka, osvita, suspilstvo: realii, vyklyky, perspektyvy – Science, education, society: realities, challenges, prospects*, 146–148. Retrieved from: <http://jnos.donnu.edu.ua/article/download/6533/6565> [in Ukrainian]

9. Vysochan, O. S., Lutsiuk, I. V. (2017). Perspektyvy vidrozhennia bikheviorystychnykh pohliadiv na rozvytok obliku v Ukraini [Prospects for the revival of behavioral views on accounting development in Ukraine], *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu – Scientific bulletin of Kherson state university*, 24 (2), 118–122 [in Ukrainian]

10. Balashova, E. A. (2016). Eticheskoe povedenie bukhgaltera – osnova professionalnogo soznaniya [Accountant's ethical behavior is a basis of professional consciousness], *Sibirskiy torgovo-ekonomicheskii zhurnal – Siberian trade and economic journal*, 3 (24), 1–7 [in Russian]

11. Bychkova, S. M., Itygilova, E. Ju. (2011). *Etika professionalnogo bukhgaltera: ucheb. posob. po Programme podgotovki i attestatsii professionalnykh bukhgalterov [Professional accountant ethics]* / Pod red. S. M. Bychkovoy, 2-e izd., Moskva: BINFA, 160 s. [in Russian]

12. Ageev, A. *Tvorchestvo, ozarennoe idealami [Creativity, illuminated by ideals]*. Retrieved from: <http://www.odnako.org/magazine/material/tvorchestvo-ozarennoe-idealami> [in Russian]

13. Gordova, E. E. (2012). Ekonomicheskaya etika: prikladnoy i professionalnyy kharakter [Economic ethics: applied and professional character], *Sovremennye issledovaniya sotsialnykh problem – Modern studies of social problems*, 1 (09). Retrieved from: www.sisp.nkras.ru [in Russian]

14. *Mizhnarodnyi kodeks etyky profesiinykh bukhgalteriv [International Code for professional accountants]*. Retrieved from: <https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiini-novyny/1199-novyi-kodeks-etyky-profesiinykh-bukhhalteriv-nabuv-chynnosti> [in Ukrainian]

15. Petrenko, N. I., Stoliarenko, O. M. (2014). Sotsialno-psykholohichni aspekty bukhgalterskoi profesii yak odyn iz faktoriv vplyvu na realizatsiiu pryntsypu bezperernosti [Socio-psychological aspects of

accounting profession as one of the factors influencing on the continuity principle implementation], *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu – Scientific bulletin of Kherson state university*, 9 (5), 236–239 [in Ukrainian]

16. Sokolov, Ya. V., Terentyeva, T. O. (2001). Professionalnoe suzhenie bukhgaltera: itogi minuvshogo veka [The professional accountant judgment: outcome of the last century], *Bukhgalterskiy uchet – Accounting*, 12, 53–57 [in Russian]

17. Gubaydullina, A. R. (2012). Printsypy ucheta, opredelyayushchie primeneniye professionalnogo suzheniya bukhgaltera v usloviyakh perekhoda k Mezhdunarodnym standartam finansovoy otchetnosti [Accounting principles that determines of accountant professional judgment application in the conditions transition to International Financial Reporting Standards], *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International accounting*, 28 (226), 39–48 [in Russian]

18. Rasskazova-Nikolaeva, S. A. (2007). Obuchenie professionalnomu suzheniyu [Professional judgment training], *Bukhgalterskiy uchet – Accounting*, 17, 44–50 [in Russian]

19. Kutsynska, M. V. (2015). Analiz sutnosti ta isnuuychikh vydiv kreatyvnoho obliku [Analysis of the essence and existing types of creative accounting], *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky – Global and national problems of economy*, 3, 895–898 [in Ukrainian]

20. Baranov, P. P. (2017). Kreativnyy uchet v kontekste kontseptsii dostovernogo i dobrosovestnogo vzglyada: Pro et contra [Creative accounting in the context of a reliable and conscientious sight concept: Pro et contra], *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International accounting*, 20 (1), 16–34 [in Russian]

21. Legenchuk, S. F. (2009). Kreativnyi oblik v natsionalnii systemi bukhgalterskoho obliku [Creative accounting in the national accounting system], *Teoriia ta metodolohiia bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Theory and methodology of accounting, control and analysis*, 2 (14), 88–101 [in Ukrainian]

22. Oliynyk, S. O. (2018). Rol kreatyvnoho obliku ta yoho proiavy [The role of creative accounting and its manifestations], *Naukovyi ohliad – Scientific review*, 7 (50), 6–13 [in Ukrainian]

23. Ustinova, Ya. I. (2018). Kreativnyy uchet: byt ili ne byt? [Creative accounting: to be or not to be?], *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International accounting*, 21, 5, 502–519. DOI: <https://doi.org/10.24891/ia.21.5.502> [in Russian]

24. Mikhaylova, G. V., Gorlova, E. B. (2016). Eticheskie aspekty sovremennykh bukhgalterskikh problem [Ethical aspects of modern accounting problems], *Bukhgalterskiy uchet v izdatelstve i poligrafii – Accounting in publishing and printing industry*, 3, 10–21 [in Russian]

25. Kubik, V. D., Obniavko, O. V. (2017). *Etychnyi aspekt zastosuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva [Ethical aspect of enterprise's accounting policy applying]*, International scientific conference «Anti-crisis management: state, region, enterprise»: Conference proceedings, Part III, November 17th, 2017 Le Mans, France: Baltija Publishing, 74–77 [in Russian]

26. Voronova, E. Yu. (2017). Islamskaya model bukhgalterskogo ucheta: sotsialnye, eticheskie i dukhovnye aspekty razvitiya [Islamic accounting model: social, ethical and spiritual development aspects], *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Audit*, 4, 93–98 [in Russian]

27. Davydova, O. A. (2017). Professionalnoe suzhdenie kak element sistemy normativnogo regulirovaniya bukhgalterskogo ucheta [Professional judgment as an element of a regulatory accounting system], *Diskussiya – Discussion*, 10 (84), 16–22 [in Russian]

УДК 005.336.4

JEL Classification: O120; O210; O340

*Літвінов Олександр, Малишко Валерій,
Літвінова Вікторія*

СТРУКТУРНО-ЛОГІЧНА МОДЕЛЬ УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Стаття присвячена дослідженню проблем розробки та відбору управлінських заходів в процесі управління розвитком інтелектуального капіталу підприємства. Акцентовано увагу на необхідності врахування результатів комплексного аналізу внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, аналізі вартості та ефективності його відтворення. У статті враховано особливості стану розвитку кожного з видів інтелектуального капіталу підприємства, а також важливість комплексного підвищення рівня розвитку всіх його видів. Доведено, що для створення умов підвищення рівня розвитку інтелектуального капіталу підприємства необхідним є формування множини заходів, які базуються на результатах аналізу рівня розвитку й ефективності відтворення кожної зі складових інтелектуального капіталу підприємства, та виокремлення оптимального набору управлінських заходів зі складу множини їх допустимих варіантів. Встановлено, що критеріями включення заходу до множини допустимих до реалізації є критичний обсяг вертикальних й горизонтальних резервів розвитку інтелектуального капіталу підприємства, а також рівень ефективності інвестицій у його відтворення. Обґрунтовано допустиму множину заходів щодо підвищення рівня розвитку інтелектуального капіталу підприємства, які, по-перше, відповідають одному з трьох встановлених критеріїв (спрямованість на використання вертикальних, горизонтальних резервів або на підвищення ефективності відтворювальних витрат за умови, що розмір вертикального, горизонтального резерву розвитку або витратоємність відтворення цієї складової інтелектуального капіталу підприємства у базовому періоді перевищує критичне значення), по-друге, приводять до покращення рівня розвитку інтелектуального капіталу підприємства хоча б за одним із встановлених критеріїв, по-третє, не погіршують рівень розвитку інших складових інтелектуального капіталу.

Ключові слова: інтелектуальний капітал, управління інтелектуальним капіталом, модель управління, людський капітал, організаційний капітал, паретоєфективність, оптимізація.

*Litvinov Oleksandr, Malyshko Valerii,
Litvinova Victoriia*

STRUCTURAL-LOGICAL MANAGEMENT MODEL OF DEVELOPMENT OF INTELLECTUAL CAPITAL OF THE ENTERPRISE

Abstract. The article is devoted to the research of problems of development and selection of management measures in the process of management of development of the

enterprise intellectual capital. The attention is focused on the need to take into account the results of a comprehensive analysis of the internal and external environment of the enterprise, the analysis of the cost and efficiency of its reproduction. The article considers the peculiarities of the development of each type of intellectual capital of the enterprise, as well as the importance of comprehensively raising the level of development of all its types. It is proved that in order to create conditions for raising the level of development of the intellectual capital of an enterprise, it is necessary to form a set of measures based on the results of the analysis of the level of development and efficiency of reproduction of each of the components of the intellectual capital of the enterprise, and to distinguish the optimal set of management measures from the composition of their feasible options. It is established that the criteria for inclusion of the measure in the set of allowable for realization are the critical volume of vertical and horizontal reserves of development of the intellectual capital of the enterprise, as well as the level of investment efficiency in its reproduction. The feasible set of measures to increase the level of development of the intellectual capital of the enterprise, which, first, meets one of the three set criteria (focus on the use of vertical, horizontal reserves or increase the efficiency of reproduction costs, provided that the size of the vertical, horizontal reserve development or consumption reproduction of this component of the intellectual capital of the enterprise in the base period exceeds the critical value), secondly, leads to improvement the level of development of intellectual capital of an enterprise, at least by one of the established criteria, thirdly, does not impair the level of development of other components of intellectual capital has been substantiated.

Keywords: intellectual capital, management of intellectual capital, management model, human capital, organizational capital, paretoefficiency, optimization.

*Литвинов Александр, Малышко Валерий,
Литвинова Виктория*

СТРУКТУРНО-ЛОГИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ УПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЕМ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

Аннотация. Статья посвящена исследованию проблем разработки и отбора управленческих мероприятий в процессе управления развитием интеллектуального капитала предприятия. Акцентируется внимание на необходимости учета результатов комплексного анализа внутренней и внешней среды предприятия, анализе стоимости и эффективности его воспроизводства. В статье учтены особенности состояния развития каждого из видов интеллектуального капитала предприятия, а также важность комплексного повышения уровня развития всех его видов. Доказано, что для создания условий для повышения уровня развития интеллектуального капитала предприятия необходимо формирование множества мероприятий, которые основываются на результатах анализа уровня развития и эффективности воспроизводства каждой из составляющих интеллектуального капитала предприятия, и выделение оптимального набора управленческих мероприятий из множества их допустимых вариантов. Установлено, что критериями включения мероприятия в множество допустимых к реализации

является критический объем вертикальных и горизонтальных резервов развития интеллектуального капитала предприятия, а также уровень эффективности инвестиций в его воспроизводство. Обосновано допустимое множество мероприятий по повышению уровня развития интеллектуального капитала предприятия, которые, во-первых, соответствуют одному из трех установленных критериев (направленность на использование вертикальных, горизонтальных резервов или на повышение эффективности воспроизводственных затрат при условии, что размер вертикального, горизонтального резерва развития или затратоемкость воспроизводства этой составляющей интеллектуального капитала предприятия в базовом периоде превышает критическое значение), во-вторых, приводят к улучшению уровня развития интеллектуального капитала предприятия хотя бы по одному из установленных критериев, в-третьих, не ухудшают уровень развития других составляющих интеллектуального капитала.

Ключевые слова: интеллектуальный капитал, управление интеллектуальным капиталом, модель управления, человеческий капитал, организационный капитал, паретоэффективность, оптимизация.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-107-120

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. Ключовим етапом концепції управління розвитком інтелектуального капіталу підприємства (ІКП) є розробка та відбір оптимальних управлінських заходів. Завдання щодо обґрунтування управлінських заходів ускладнюється необхідністю врахування результатів комплексного аналізу внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, що передбачає аналіз вертикального й горизонтального рівня розвитку інтелектуального капіталу, аналізу вартості та ефективності його відтворення. При цьому необхідно враховувати особливості стану та важливість комплексного підвищення рівня розвитку кожного з видів ІКП. Процес вибору заходів щодо підвищення рівня розвитку ІКП складається з процесу вирішення двох проблем. Перша проблема полягає у формуванні множини заходів, які базуються на результатах аналізу рівня розвитку та ефективності відтворення кожної зі складових ІКП. Друга проблема полягає у необхідності вибору оптимального набору управлінських рішень зі складу множини їх допустимих варіантів, що обумовило вибір теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Процеси визначення особливостей, елементів управління розвитком інтелектуальним капіталом підприємства завжди викликали інтерес та стали предметом досліджень багатьох вчених, зокрема: Д. Горового, О. Грішної, Т. Девенпорта, О. Кендюхова, О. Кузьміна, О. Літвінова,

І. Нонаки, Д. Степлтона, Х. Такеучі та інших [1–8]. Водночас необхідність формування теоретико-методологічної бази управління інтелектуальним капіталом підприємства потребує продовження досліджень і системної розробки заходів щодо підвищення рівня його розвитку.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Теоретично існує нескінченна кількість варіантів заходів щодо підвищення рівня розвитку ІКП, що пов'язано із складністю та широтою предмету дослідження. Тому з метою спрощення практичної реалізації етапу формування множини заходів постає завдання введення додаткових обмежень, які будуть виступати умовами введення заходу до такої множини.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є розробка методичних засад та практичних рекомендацій щодо формування структурно-логічної моделі управління розвитком інтелектуального капіталу підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Рівень розвитку за кожним із видів ІКП розподіляється залежно від бази порівняння на вертикальні й горизонтальні. Відповідно за кожним з видів ІК, а саме за людським, організаційним, інтелектуально-технологічним капіталами та капіталом відносин, на підприємстві розраховуються вертикальні й горизонтальні резерви розвитку. Критерієм включення заходу до множини допустимих до реалізації пропонується встановити критичний обсяг вертикальних й горизонтальних резервів розвитку ІКП. Якщо вертикальні або горизонтальні резерви розвитку окремого виду ІКП перевищують критичний розмір, це означає, що необхідно розробляти заходи щодо використання вказаних резервів. Якщо ж вертикальні або горизонтальні резерви рівня розвитку окремих груп ІКП не перевищують критичного розміру, це означає, що підприємству не треба розробляти заходи щодо їхнього використання, а необхідно зосередити увагу на інших видах ІКП.

Окремим критерієм включення дій до складу допустимої множини заходів потрібно вважати результати розрахунку рівня ефективності інвестицій у відтворення ІКП. Якщо рівень ефективності витрат, пов'язаних із відтворенням ІКП менший за критичний рівень, то необхідно розробляти план дій щодо внесення змін у процедуру відбору варіантів інвестицій, а також у процес споживання та виробництва ІКП. Зміни у процедурі відбору інвестицій повинні

дозволити відмовитися від низькоєфективних інвестицій або підвищити їхню ефективність.

Ще одним можливим вирішенням проблеми низької ефективності відтворювальних витрат може бути низький рівень самозростання ІКП в процесі його споживання, що пов'язано із низьким рівнем організації процесу споживання та внутрішнього виробництва складових ІКП. Тобто, якщо за якимось із видів ІКП не виявлено критичного розміру горизонтальних або вертикальних резервів розвитку, то потрібно ще перевірити рівень ефективності інвестицій у відтворення ІКП у базовому періоді. Це дозволить сфокусувати увагу або на простому підвищенні обсягу інвестицій (у разі, якщо ефективність інвестицій перевищує критичний рівень) або приділити увагу внесенню змін у процес одночасного споживання та виробництва знань, що називається просьюмеризмом. Як показник ефективності інвестицій у відтворення ІКП пропонується використовувати витратоємність відтворення ІКП.

Оскільки проблема формування набору допустимих заходів із урахуванням наведених вище критеріїв має складний, багаторівневий характер. Її вирішення краще формалізувати із використанням економіко-статистичного інструментарію. Абстрактне завдання відбору заходів щодо підвищення рівня розвитку ІКП з загальної їхньої множини X полягає у виборі одного або масиву заходів, що відповідають певним критеріям. Множину всіх варіантів заходів, що відповідають критеріальним вимогам, назовемо $C(X)$, при цьому $C(X) \subset X$. Окремо треба задати критеріальні вимоги для введення до складу допустимої множини заходів $C(X)$ (формули 1-5):

$$C(X^i) = \{C(X^{hc}), C(X^{rc}), C(X^{tc}), C(X^{oc})\}, \quad (1)$$

$$C(X^{hc}) = \{x^{hc} \mid f_{VR}^{hc}(x_0^{hc}) \geq K_{VR}^{hc} \vee f_{HR}^{hc}(x_0^{hc}) \geq K_{HR}^{hc} \vee f_{Ir}^{hc}(x_0^{hc}) \geq K_{Ir}^{hc}\}, \quad (2)$$

$$C(X^{rc}) = \{x^{rc} \mid f_{VR}^{rc}(x_0^{rc}) \geq K_{VR}^{rc} \vee f_{HR}^{rc}(x_0^{rc}) \geq K_{HR}^{rc} \vee f_{Ir}^{rc}(x_0^{rc}) \geq K_{Ir}^{rc}\}, \quad (3)$$

$$C(X^{tc}) = \{x^{tc} \mid f_{VR}^{tc}(x_0^{tc}) \geq K_{VR}^{tc} \vee f_{HR}^{tc}(x_0^{tc}) \geq K_{HR}^{tc} \vee f_{Ir}^{tc}(x_0^{tc}) \geq K_{Ir}^{tc}\}, \quad (4)$$

$$C(X^{oc}) = \{x^{oc} \mid f_{VR}^{oc}(x_0^{oc}) \geq K_{VR}^{oc} \vee f_{HR}^{oc}(x_0^{oc}) \geq K_{HR}^{oc} \vee f_{Ir}^{oc}(x_0^{oc}) \geq K_{Ir}^{oc}\}, \quad (5)$$

де x^i – варіанти управлінських заходів щодо підвищення рівня розвитку і-ї складової ІКП (і-ті складові:

hc – людського капіталу;

rc – капіталу відносин;

tc – інтелектуально-технологічного капіталу;

oc – організаційного капіталу);

X^i – множина можливих управлінських заходів щодо підвищення рівня розвитку i -ї складової ІКП;

$C(X^i)$ – множина допустимих за обраними критеріями управлінських заходів щодо підвищення рівня розвитку i -ї складової ІКП;

$f_{VR}^i(x_0^i)$ – розмір вертикального резерву розвитку i -ї складової ІКП у базовому періоді;

K_{VR}^i – порогове значення вертикального резерву розвитку i -ї складової ІКП, яке визначено критерієм включення заходу до допустимої множини;

$f_{HR}^i(x_0^i)$ – розмір горизонтального резерву розвитку i -ї складової ІКП у базовому періоді;

K_{HR}^i – порогове значення горизонтального резерву розвитку i -ї складової ІКП, яке визначено критерієм включення заходу до допустимої множини;

$f_{Ir}^{tc}(x_0^{tc})$ – розмір витратоємності відтворення i -ї складової ІКП у базовому періоді;

K_{Ir}^{oc} – порогове значення витратоємності відтворення i -ї складової ІКП, яке визначено критерієм включення заходу до допустимої множини.

До допустимої множини заходів щодо підвищення рівня розвитку ІКП можуть бути віднесені ті заходи, які хоча б за однією зі складових ІКП відповідають хоча б одному з трьох встановлених критеріїв. До критеріїв належать:

1) спрямованість заходу на використання вертикальних резервів розвитку i -ї складової ІКП за умови, що розмір вертикального резерву цієї складової ІКП у базовому періоді перевищує критичне значення;

2) спрямованість заходу на використання горизонтальних резервів розвитку i -ї складової ІКП за умови, що розмір горизонтального резерву цієї складової ІКП у базовому періоді перевищує критичне значення;

3) спрямованість заходу на підвищення ефективності витрат на відтворення розвитку i -ї складової ІКП за умови, що розмір витратоємності i -ї складової ІКП у базовому періоді перевищує критичне значення.

Важливим питанням практичного використання запропонованого підходу до визначення допустимої множини заходів щодо підвищення рівня розвитку ІКП є вибір порогових значень для кожного з трьох наведених вище критеріїв. Необхідно зазначити, що встановлення порогових значень для критеріїв відбору заходів є суб'єктивним процесом, на який впливають особливості внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства та особливо цільові установки менеджменту. Важливим фактором включення певних дій до допустимої множини заходів щодо підвищення рівня розвитку ІКП є врахування цільових вимог суб'єкта управління, наприклад, бажання збільшити або зменшити обсяг ІКП до цільового рівня, збільшення обсягу виробництва продукції або ринкової капіталізації за рахунок використання ІКП тощо. Цільові вимоги встановлюються на кожному підприємстві, виходячи із особливостей його зовнішнього та внутрішнього середовища, а також підпорядковуються загальним цілям та стратегії розвитку підприємства.

У випадку, якщо метою управління є суттєве підвищення розвитку ІКП, то й порогові значення критеріїв відбору заходів можуть бути встановлені на відносно низькому рівні, щоб включити до складу допустимої множини заходів якомога більшу кількість заходів, що дасть змогу максимально підвищити рівень розвитку ІКП. Якщо ж цілі управління передбачають незначну оптимізацію рівня розвитку ІКП, то і критерії будуть встановлені так, щоб їхні порогові значення відсікли абсолютно більшу частину теоретично можливих заходів. Введення критеріїв та встановлення високих порогових значень дозволяє збалансувати розвиток всіх складових ІК, як порівняно із однотипними підприємствами, так і з минулорічними результатами підприємства, а також підвищити ефективність витрат, пов'язаних із відтворенням ІКП.

Цілі управління за допомогою диференціації порогових значень за різними критеріями можуть також сконцентрувати діяльність із підвищення рівня розвитку ІКП на одному (або двох) з трьох визначених напрямках: підвищення рівня розвитку ІКП порівняно із конкурентами; підвищення рівня розвитку ІКП до максимального рівня минулих років; оптимізація інвестицій у відтворення ІКП.

За результатами реалізації процедури визначення допустимої множини заходів, підприємство отримує безліч напрямів дій, що дозволяють покращити рівень розвитку окремих складових ІКП за певними критеріями. Однак такий відбір не гарантує можливості досягнення комплексного розвитку ІКП. Навіть за умови попереднього відбору допустимої множини заходів оптимальні за наведеною вище

методикою заходи можуть призвести до дисбалансу у рівні розвитку різних складових ІКП, оскільки вони можуть підвищувати рівень розвитку найбільш розвинутих груп ІКП або навіть мати побічний негативний вплив на інші складові ІКП. Тільки збалансований розвиток усіх складових ІКП дає можливість отримати найкращі результати у процесі споживання ІКП та надасть можливість максимізувати обсяг новоствореного ІКП.

Щоб не допустити впровадження заходів, які матимуть негативний вплив на якусь із ключових ознак рівня розвитку будь-якого з видів ІКП, пропонуємо використовувати принцип Еджворта-Парето, який передбачає, що множина допустимих рішень повинна складатися лише з множини паретооптимальних рішень [9]. Паретооптимальними заходами щодо підвищення рівня розвитку ІКП можуть вважатися ті, що покращують хоча б одну складову рівня розвитку ІКП, при цьому не погіршують всі інші складові. І навпаки, якщо захід приводить до підвищення рівня розвитку ІКП, але при цьому погіршує рівень розвитку ІКП хоча б за однією зі складових, то він не є паретооптимальним, не відповідає принципу Еджворта-Парето та не може бути включеним до складу допустимої до реалізації множини заходів.

Формалізацію принципу Еджворта-Парето можна здійснити, додаючи до переліку критеріальних вимог, наведених у формулах 1-5, ще й такі квантифіковані вимоги (формули 6-7):

$$x^i \in C(X^i), f_j^i(x^i) \geq f_j^i(x_0^i), i \in \{HC, RC, TC, OC\}, j \in \{VR, HR, Ir\}; \quad (6)$$

$$\exists x^i : f_j^i(x^i) > f_j^i(x_0^i), \quad (7)$$

де $f_j^i(x^i)$ – розмір j -ї критеріальної ознаки рівня розвитку i -ї складової ІКП у результаті реалізації заходу x ;

$f_j^i(x_0^i)$ – розмір j -ї критеріальної ознаки рівня розвитку i -ї складової ІКП у базовому періоді.

Отже, до допустимої множини заходів щодо підвищення рівня розвитку ІКП можуть бути віднесені ті заходи, що хоча б за однією зі складових ІКП відповідають хоча б одному з трьох встановлених критеріїв (спрямованість на використання вертикальних, горизонтальних резервів або на підвищення ефективності відтворювальних витрат за умови, що розмір вертикального, горизонтального резерву розвитку або витратоемність відтворення цієї складової ІКП у

базовому періоді перевищує критичне значення), а також приводять до покращення рівня розвитку ІКП хоча б за одним із критеріїв, не погіршуючи при цьому рівня всіх інших за всіма складовими ІКП.

У результаті звуження кількості варіантів заходів відповідно до сформульованих вище вимог, отримаємо допустиму їхню множину, що може бути рекомендованою до практичної реалізації. При цьому оскільки порогові значення критеріїв встановлюються суб'єктивно, теоретично можливим залишається наявність нескінченної кількості варіантів допустимих заходів. З метою відбору конкретного (конкретних) заходу (заходів), що будуть реалізовані з метою підвищення рівня розвитку ІКП, пропонується перейти до вирішення завдання однокритеріальної оптимізації за принципом найбільшої ефективності витрат на їх реалізацію.

Завдання оптимізації вибору заходів має кілька варіантів вирішення. Очевидною є можливість переведення процесу вибору найкращого (найкращих) заходу (заходів) до стандартного завдання оптимізації витрат, де критеріями є комплексний показник рівня розвитку ІКП та обсяг додаткових інвестицій. Зворотне співвідношення між зміною рівня розвитку та обсягом додаткових інвестицій, розраховане за методичними результатами, які отримали Ю. Єгупов та В. Літвінова, пропонуємо назвати інвестиційною вартістю одного пункту приросту рівня розвитку ІКП [10, с.73–78] (формула 8).

$$I_{ic} = \frac{\Delta I}{\Delta D}, \quad (8)$$

де I_{ic} – інвестиційна вартість одного пункту приросту рівня розвитку ІКП;

ΔI – обсяг додаткових витрат, необхідних для реалізації заходу;

ΔD – приріст інтегрального рівня розвитку ІКП у результаті реалізації заходу.

Практичне використання результатів однокритеріальної оптимізації за методикою Ю. Єгупова та В. Літвінової передбачає вибір тих заходів, які мають найменший рівень інвестиційної вартості. При цьому також ураховуються цільові вимоги досягнення певного рівня розвитку ІКП (завдяки вибору кількох оптимальних заходів, що забезпечують його досягнення) або бюджетні обмеження загального обсягу інвестицій (завдяки вибору кількох оптимальних заходів у межах встановленого бюджету).

Отже, авторська структурно-логічна модель досягнення цільових установок управління розвитком ІКП, виходить із внутрішніх та зовнішніх умов діяльності, цілей управління та результатів оцінювання ефективності відтворення, рівня та резервів розвитку ІКП і його складових (рис. 1).

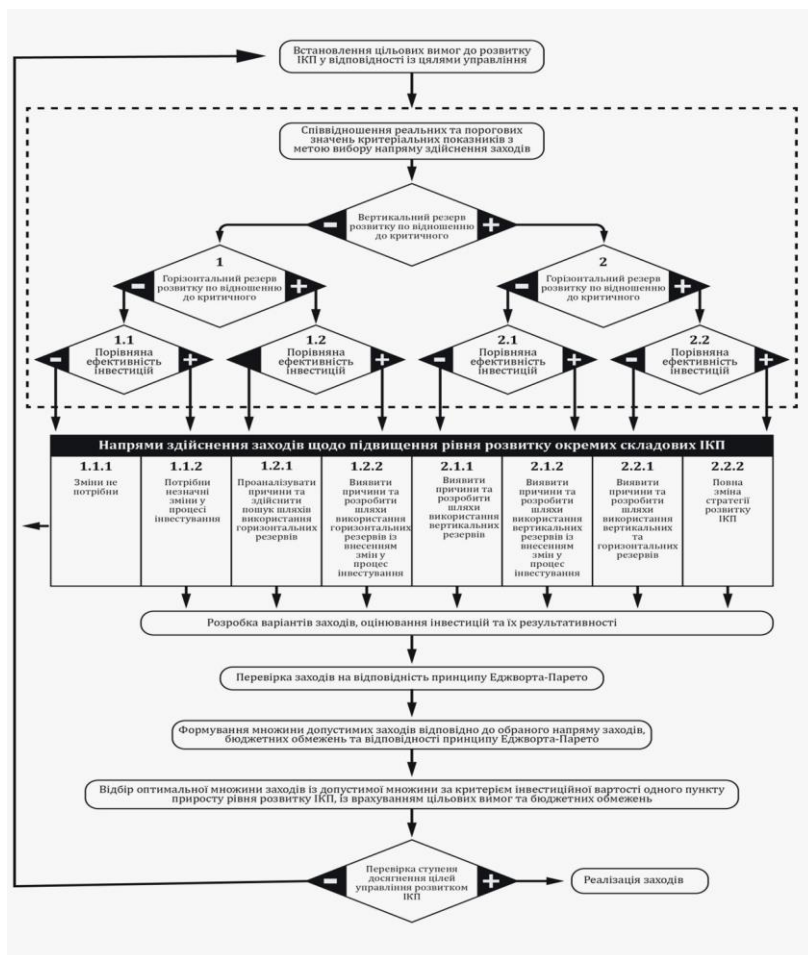


Рис. 1. Структурно-логічна модель досягнення цільових установок управління розвитком інтелектуального капіталу підприємства
Джерело: розроблено авторами

Авторська модель прийняття рішень щодо вибору заходів, спрямованих на підвищення рівня розвитку ІКП, передбачає кілька стадій. На першій встановлюються цільові управлінські установки, що виходять із умов внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства і визначають бажаний рівень розвитку ІКП та інвестиційні обмеження. На другій стадії здійснюється вибір напряму реалізації майбутніх заходів. При цьому за кожною із складових ІКП послідовно відбувається порівняння вертикальних й горизонтальних резервів розвитку із пороговими значеннями, а також порівняння із критичним значенням рівня ефективності інвестицій у відтворення. У результаті цієї стадії відсікаються дії, що не спрямовані на покращення рівня розвитку ІКП за встановленими критеріями та визначається напрям необхідних заходів щодо підвищення рівня розвитку за кожною зі складових ІКП.

На третій стадії розробляється множина конкретних заходів відповідно до напряму дій, що було обґрунтовано за результатами другої стадії. На цій стадії до заходів, окрім вимоги щодо їхньої спрямованості, яка була отримана на попередній стадії, висуваються лише обмеження у бюджеті, отримані на першій стадії.

На четвертій стадії відбувається формування множини допустимих за принципом Еджворта-Парето заходів. Тобто з-поміж розроблених на третій стадії заходів відбираються ті, що призводять до підвищення рівня розвитку ІКП за умов не погіршення рівня розвитку будь-якої із його складових. Результатом четвертої стадії є формування допустимої за всіма критеріями множини заходів щодо підвищення рівня розвитку ІКП.

На п'ятій стадії за результатами однокритеріальної оптимізації відбувається відбір заходів щодо підвищення рівня розвитку ІКП із переліку допустимих. За кожним заходом з множини допустимих здійснюється розрахунок критеріального показника – інвестоємності підвищення рівня розвитку ІКП. Після чого на підставі встановлених на першій стадії цільових вимог, а саме, цільового рівня розвитку ІКП та обсягу бюджету, визначається проект переліку оптимальних заходів.

Остання стадія передбачає перевірку ступеня досягнення цільового рівня розвитку ІКП за умов реалізації відібраних заходів. Оскільки модель базується на багатокритеріальній оптимізації існує можливість, що бажаний рівень розвитку ІКП при встановленому бюджеті заходів, визначених особливостях внутрішнього та зовнішнього середовища та встановлених критеріальних обмеженнях не є досяжним. У такому випадку необхідно внести зміни у цільові

вимоги до відбору заходів, а саме, або зменшити бажаний рівень розвитку ІКП, або збільшити ліміт можливих інвестицій. Після внесення змін у цільові установки відбувається корекція порогових значень критеріїв введення заходу до множини допустимих (1 стадія), що зумовлює можливість зміни напряму дій (2 стадія), розробки нових варіантів заходів (3 стадія), перевірки їх за принципом Еджворта-Парето (4 стадія), оцінку їхньої ефективності і затвердження нового плану рекомендованих заходів (5 стадія).

У випадку, якщо перевірка ступеня відповідності очікуваних результатів реалізації заходів щодо підвищення рівня розвитку ІКП відповідає цільовим установкам, проект плану заходів приймається до впровадження.

Практичними результатами використання запропонованої структурно-логічної моделі прийняття рішень є:

1) урахування особливостей внутрішнього та зовнішнього середовища завдяки визначенню вертикальних й горизонтальних резервів розвитку та рівня ефективності відтворення ІКП;

2) використання цільових установок управління розвитком за допомогою встановлення планового рівня розвитку ІКП та обмеження обсягу бюджету заходів;

3) вибір критичних для підприємства напрямів підвищення рівня розвитку ІКП за допомогою встановлення критеріїв відбору та їхніх порогових значень;

4) збалансований розвиток ІКП, що зумовлюється дотриманням принципу Еджворта-Парето;

5) комплексність розробки заходів, що зумовлюється врахування вертикальних й горизонтальних резервів розвитку, а також рівня ефективності відтворення ІКП;

6) висока ефективність інвестицій, що досягається оптимізацією за рівнем інвестоємності заходів.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. У статті було проаналізовано теоретичні вимоги щодо відбору управлінських заходів щодо розвитку ІКП. За результатами відбору критеріїв, та вимог сформовано структурно-логічну модель досягнення цільових установок управління розвитком інтелектуального капіталу підприємства. До допустимої множини заходів щодо підвищення рівня розвитку ІКП віднесено ті заходи, що хоча б за однією зі складових ІКП відповідають одному з трьох встановлених критеріїв (спрямованість на використання вертикальних, горизонтальних резервів або на підвищення

ефективності відтворювальних витрат за умови, що розмір вертикального, горизонтального резерву розвитку або витратоємність відтворення цієї складової ІКП у базовому періоді перевищує критичне значення) та приводять до покращення рівня розвитку ІКП хоча б за одним із критеріїв, не погіршуючи при цьому рівня всіх інших за всіма складовими ІКП. Перспективи подальших розробок в зазначеному напрямку полягають у розробці заходів щодо здійснення однокритеріальної оптимізації за принципом найбільшої ефективності витрат на їх реалізацію.

Література

1. Горовий Д. А. *Віртуальний капітал підприємства : проблеми і перспективи його використання*: монографія. Харків, 2013. 280 с.
2. Грішнова О. А. Людський, інтелектуальний і соціальний капітал України : сутність, взаємозв'язок, оцінка, напрями розвитку. *Соціально-трудові відносини: теорія та практика*. 2014. № 1 (7). С. 34–42.
3. Кендюхов О. В. *Ефективне управління інтелектуальним капіталом* : монографія. Донецьк: ДонУЕП, 2008. 363 с.
4. Кузьмін О. Є., Ліпич О. А. Концептуальні засади управління інтелектуальним капіталом підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 11. С. 137–144.
5. Davenport T. H., Prusak L. *Working organizations manage what they know*. Harvard Business School Press, Boston, MA. 2000.
6. Nonaka I., Takeuchi H. *The knowledge-creating company: How Japanese companies create the dynamics of innovation*. Oxford university press. 1995. 23 p.
7. Stapleton J. *Executive's guide to knowledge management*. New York: John Wiley and Sons Inc. 2003. 256 p.
8. Літвінов О. С. *Інтелектуальний капітал підприємства: сутність, оцінка, розвиток*: монографія. Одеса : Астропринт, 2019. 392 с.
9. Ногин В. Д. Принцип Эджворта-Парето и относительная важность критериев в случае нечеткого отношения предпочтения. *Журнал вычислительной математики и математической физики*. 2003. Т. 43. № 11. С. 1676–1686.
10. Егупов Ю. А., Литвинова В. А. Механизм обоснования эффективных путей и формирования оптимальной программы повышения конкурентоспособности продукции. *Економист*. 2012. № 8. С. 73–78.

References

1. Gorovyi, D. A. (2013). *Virtualnyi kapital pidpriemstva: problemy i perspektyvy yoho vykorystannia: monohrafiia* [Virtual enterprise capital: problems and prospects of its using: monograph], Kharkiv, 280 s. [in Ukrainian]
2. Grishnova, O. A. (2014). Liudskyi, intelektualnyi i sotsialnyi kapital Ukrainy: sutnist, vzaiemozviazok, otsinka, napriamy rozvytku [Human, intellectual and social capital of Ukraine: essence, interconnection, evaluation, directions of development], *Sotsialno-trudovi vidnosyny: teoriia ta praktyka – Social-labor relations: theory and practice*, 1 (7), 34–42 [in Ukrainian]
3. Kendyukhov, O. V. (2008). *Efektivne upravlinnia intelektualnym kapitalom: monohrafiia* [Effective management of intellectual capital: monograph], Donetsk: DonUEP, 363 s. [in Ukrainian]
4. Kuzmin, O. Je., Lipich, O. A. (2011). Kontseptualni zasady upravlinnia intelektualnym kapitalom pidpriemstva [Conceptual foundations of enterprise intellectual capital management], *Aktualni problemy ekonomiky – Actual problems of economics*, 11, 137–144 [in Ukrainian]
5. Davenport, T. H., Prusak, L. (2000). *Working organizations manage what they know*. Harvard Business School Press, Boston, MA.
6. Nonaka, I., Takeuchi, H. (1995). *The knowledge-creating company: How Japanese companies create the dynamics of innovation*. Oxford university press, 23 p.
7. Stapleton, J. (2003). *Executive's guide to knowledge management*, New York: John Wiley and Sons Inc., 256 p.
8. Litvinov, O. S. (2019). *Intelektualnyi kapital pidpriemstva: sutnist, otsinka, rozvytok: monohrafiia* [Intellectual capital of enterprise: essence, estimation, development: monograph], Odesa: Astroprint, 392 s. [in Ukrainian]
9. Nogin, V. D. (2003). Printsip Edzhvorta-Pareto i otnositelnaya vazhnost kriteriev v sluchae nechetkogo otnosheniya predpochteniia [The Edgeworth-Pareto principle and the relative importance of criteria in the case of a fuzzy preference relationship], *Zhurnal vychislitel'noy matematiki i matematicheskoy fiziki – Journal of computational mathematics and mathematical physics*, 43, 11, 1676–1686 [in Russian]
10. Egupov, Yu. A., Litvinova, V. A. (2012). Mekhanizm obosnovaniya effektivnykh putey i formirovaniya optimal'noy programmy povysheniya konkurentosposobnosti produktsii [Mechanism of effective ways substantiation and the optimal program formation of production competitiveness increasing], *Ekonomist – Economist*, 8, 73–78 [in Russian]

УДК 338.48 – 6:641(477.7)
JEL Classification: Z320

Мартинова Наталя

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПОДІЄВО-ГАСТРОНОМІЧНОГО ТУРИЗМУ В ОДЕСІ ЯК ТУРИСТИЧНОЇ ДЕСТИНАЦІЇ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню особливостей теоретичних і практичних аспектів подієво-гастрономічного туризму. Наведено світові та національні тенденції розвитку подієво-гастрономічного туризму. Приділено увагу специфічним характеристикам, що визначають додаткові соціально-економічні вигоди від спільного розвитку подієвого та гастрономічного туризму. Акцентовано увагу на ключових позитивних чинниках впливу на розвиток подієво-гастрономічного туризму в регіоні. Визначено роль засобів подієво-гастрономічного туризму в розвитку спеціальних туристичних територій – туристичних дестинацій, зокрема, регіональних (на прикладі Одеського регіону та м. Одеси). Зосереджено увагу на популярних гастрономічних подіях – гастрономічних фестивалях. Охарактеризовано світові та вітчизняні масові гастрономічні події. Зазначено, що, незважаючи на значний потенціал у популяризації унікальної туристичної території, розвитку подієво-гастрономічного туризму в Одеському регіоні та м. Одеса приділяється недостатньо уваги. З метою просування м. Одеса та Одеського регіону як туристичної дестинації, запропоновано концептуальну ідею щорічного національного гастрономічного фестивалю одеської кухні та комплексну програму його просування. Сформульовано ключові відмінності запропонованого заходу від вже існуючих гастрономічних фестивалів м. Одеси та Одеського регіону, а саме: формування впізнаного подієво-гастрономічного бренду туристичної дестинації, проведення фестивалю національного масштабу. Зауважено, що отриманий ефект від проведення національного фестивалю одеської кухні слугуватиме основою для дослідження аспектів подальшого розвитку і просування подієво-гастрономічних заходів в м. Одеса та Одеському регіоні. Зосереджено увагу на важливості проведення оцінки економічного впливу фестивалю та запропоновано методологічний підхід. Визначено шляхи підвищення ефективності запропонованого заходу, серед яких важлива роль відводиться регіональним органам влади у реалізації політики підтримки та розвитку подієво-гастрономічного туризму.

Ключові слова: подієво-гастрономічний туризм, подієво-гастрономічний захід, гастрономічна подія, гастрономічний фестиваль, туристична дестинація, національна кухня, програма просування гастрономічного фестивалю.

Martynova Natalia

PROSPECTS OF DEVELOPMENT OF EVENT-GASTRONOMIC TOURISM IN ODESSA AS A TOURIST DESTINATION

Abstract. The article is devoted to the research of peculiarities of theoretical and practical aspects of event-gastronomic tourism. The world and national tendencies of

development of event-gastronomic tourism have been presented. Attention is paid to the specific characteristics that determine the additional socio-economic benefits from the joint development of event and gastronomic tourism. The focus is on the key positive factors influencing the development of event and gastronomic tourism in the region. The role of events and gastronomic tourism in the development of special tourist territories – tourist destinations, in particular regional ones (on the example of Odessa region and Odessa) has been determined. Attention is paid to the popular gastronomic events – gastronomic festivals. World and domestic mass gastronomic events have been characterized. It is noted that, despite the considerable potential in popularizing the unique tourist territory, the development of event-gastronomic tourism in the Odessa region and the city of Odessa is not receiving enough attention. In order to promote Odessa and the Odessa region as a tourist destination, the conceptual idea of the annual national gastronomic festival of Odessa cuisine and a comprehensive program of its promotion have been proposed. The key differences of the proposed event from the already existing gastronomic festivals of Odessa and Odessa region have been formulated, namely: formation of a recognizable event and gastronomic brand of a tourist destination, holding a festival of national scale. It is noted that the effect of the national festival of Odessa cuisine will serve as a basis for exploring aspects of further development and promotion of events and gastronomic events in Odessa and the Odessa region. The importance of conducting the economic impact assessment of the festival has been emphasized, as well as the methodological approach has been proposed. The ways of increasing the effectiveness of the proposed event among which the important role is given to the regional authorities in the implementation of policy of support and development of event and gastronomic tourism have been identified.

Keywords: event-gastronomic tourism, event-gastronomic event, gastronomic event, gastronomic festival, tourist destination, national cuisine, program of promotion of gastronomic festival.

Мартынова Наталья

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ СОБЫТИЙНО- ГАСТРОНОМИЧЕСКОГО ТУРИЗМА В ОДЕССЕ КАК ТУРИСТИЧЕСКОЙ ДЕСТИНАЦИИ

Аннотация. Статья посвящена исследованию особенностей теоретических и практических аспектов событийно-гастрономического туризма. Приведены мировые и национальные тенденции развития событийно-гастрономического туризма. Уделено внимание специфическим характеристикам, которые определяют дополнительные социально-экономические выгоды от совместного развития событийного и гастрономического туризма. Акцентируется внимание на ключевых положительных факторах влияния на развитие событийно-гастрономического туризма в регионе. Определена роль средств событийно-гастрономического туризма в развитии специальных туристических территорий – туристических дестинаций, в частности, региональных (на примере Одесского региона и г. Одессы). Сосредоточено внимание на популярных гастрономических событиях – гастрономических фестивалях. Охарактеризованы мировые и отечественные

массовые гастрономические события. Отмечено, что, несмотря на значительный потенциал в популяризации уникальной туристической территории, развитию событийно-гастрономического туризма в Одесском регионе и г. Одесса уделяется недостаточно внимания. С целью продвижения г. Одесса и Одесского региона как туристической дестинации, предложено концептуальную идею ежегодного национального гастрономического фестиваля одесской кухни и комплексную программу его продвижения. Сформулированы ключевые отличия предложенного мероприятия от уже существующих гастрономических фестивалей г. Одессы и Одесского региона, а именно: формирование узнаваемого событийно-гастрономического бренда туристической дестинации, проведение фестиваля национального масштаба. Отмечено, что полученный эффект от проведения национального фестиваля одесской кухни будет служить основой для исследования аспектов дальнейшего развития и продвижения событийно-гастрономических мероприятий в г. Одесса и Одесском регионе. Сосредоточено внимание на важности проведения оценки экономического влияния фестиваля и предложен методологический подход. Определены пути повышения эффективности предложенного мероприятия, среди которых важная роль отводится региональным органам власти в реализации политики поддержки и развития событийно-гастрономического туризма.

Ключевые слова: событийно-гастрономический туризм, событийно-гастрономическое мероприятие, гастрономическое событие, гастрономический фестиваль, туристическая дестинация, национальная кухня, программа продвижения гастрономического фестиваля.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-121-146

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. У дослідженнях вчених (В. Герасименко, О. Любіцева, Т. Ткаченко та ін.) відмічається провідна роль видової та функціональної диверсифікації у розвитку світового та регіональних ринків міжнародного туризму, яка, у свою чергу, зумовлена розвитком нових видів туризму. Також підкреслюється необхідність подальшої диверсифікації ринку туристичних послуг в Україні з урахуванням світових тенденцій, що дозволить, з одного боку, більш ефективно використати рекреаційний ресурсний потенціал, а, з іншого, – зробити національну туристичну сферу конкурентоздатною [1].

Під впливом зазначеного на сучасному етапі розвитку туризму розвивається особливий його напрям, що поєднує ознаки таких популярних видів туризму, як подієвий і гастрономічний – це подієво-гастрономічний туризм – різновид туризму, орієнтований на відвідування місцевості в певний час з метою участі в громадських і культурних заходах з гастрономічною тематикою: виставки, ярмарки, шоу, фестивалі, свята тощо. За нетривалий час даний напрям туризму

набуває популярності та викликає справжній інтерес як в країнах світу, так і в Україні, а це сукупно з його специфікою дозволяє говорити про доцільність досліджень науково-практичних проблем подієво-гастрономічного туризму.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Підґрунтям дослідження проблеми формування та розвитку подієво-гастрономічного туризму є наукові розробки щодо удосконалення системи класифікації видів туризму. Проблема визначення та класифікації різноманітних видів туризму знайшла відображення у наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як: І. Зорін, В. Квартальнов, В. Кифяк, М. Крачило, М. Мальська, О. Музиченко-Козловська, В. Цибух та ін.

Дослідженню подієвого туризму присвятили свої праці такі вчені, як: А. Бабкін, М. Біржаков, М. Кабушкін, Г. Карпова, О. Костюк, М. Ліндстром, Р. Олльє, Х. Прінгл, І. Смаль та ін. У дослідження гастрономічного туризму особливий внесок зробили такі зарубіжні та вітчизняні вчені: Д. Басюк, Т. Божук, Г. Вишневська, Е. Вольф, Т. Кукліна, Р. Мітчелл, К. Холл та ін. У публікаціях науковців було висвітлено багато питань стосовно створення та просування подієвих та гастрономічних турів в країнах світу і на території України, підвищення якості послуг, пов'язаних з проведенням подій. Значну увагу було приділено аналізу сучасного стану подієвого туризму в світі та перспективам його розвитку в Україні, спираючись на досвід інших держав.

Вже тривалий час об'єктом досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема, В. Альтхофа, Є. Аленової, В. Боголюбова, А. Головчана, Л. Кірюжної, Н. Лейпера, В. Семьонова, Т. Ткаченко та ін., є закономірності розвитку туристичних дестинацій та їх роль у світовій системі туризму.

Грунтовні дослідження щодо оцінки природно-ресурсного і культурно-історичного потенціалу Одеського регіону та м. Одеси провели науковці: Г. Бедрадіна, С. Галасюк, В. Герасименко, І. Давіденко, І. Єгупова, О. Михайлюк, С. Нездоймінов, В. Павлоцький, О. Шикіна, С. Ярмоменко та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Важливість обраної теми полягає в тому, що подієво-гастрономічний туризм є відносно новим і перспективним напрямом туристичної діяльності для регіонального розвитку, зокрема, Одеської області та м. Одеса, через те, що він

дозволяє згладжувати чинник сезонності і розвивати туристичну дестинацію в будь-яку пору року. Недостатня спрямованість на просування Одеського регіону як туристичної дестинації та залучення туристів з усіх регіонів України, а також слабка інформаційна підтримка існуючих подій, є підставами того, що потенціал подієво-гастрономічних заходів в Одеському регіоні використовується недостатньо.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є вивчення теоретичних і практичних аспектів розвитку подієво-гастрономічного туризму в Одеському регіоні та м. Одеса як туристичної дестинації. Реалізація поставленої мети зумовила потребу розв'язання таких завдань: вивчення поняття, особливостей та тенденцій розвитку подієво-гастрономічного туризму в світі; визначення ролі заходів подієво-гастрономічного туризму, зокрема, гастрономічних фестивалів, в просуванні туристичних дестинацій, зокрема, в Одеському регіоні та м. Одеса; оцінка розвитку заходів подієво-гастрономічного туризму в Одеському регіоні та м. Одеса у співставленні з туристично-рекреаційним потенціалом зазначених територій; надання пропозицій щодо концептуальної ідеї заходу подієво-гастрономічного туризму в м. Одеса та програми його просування.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Подієво-гастрономічний туризм, а також обидві його складові, є порівняно молодими, але перспективними напрямками туризму в Україні і у світі, в яких головною мотивацією споживачів виступає інтерес до відвідування певної події та прийняття в неї участі, зокрема, з метою ознайомлення та дегустацією національних кулінарних традицій країн світу.

Так, згідно з останніми дослідженнями до 2020 року кількість учасників подієвих турів може перевищити кількість учасників екскурсійних турів та скласти більше 35% від загального попиту на різномірні тури [2, с.86]. На сьогодні 88,2% респондентів сприймають гастрономічний туризм як стратегічний елемент брендового іміджу регіону, а привабливість локальної кухні і високий рівень сервісу в закладах громадського харчування – найважливіший мотив при купівлі житла за кордоном [3].

У відношенні до розвитку сучасного подієво-гастрономічного туризму можна констатувати наявність наступних трендів та тенденцій. По-перше, відроджуються і модернізуються традиційні

форми гастрономічних подій, наприклад ярмарки. По-друге, з'являється багато нових форм гастрономічних подій. Крім повсюдно поширених гастрономічних фестивалів та днів національних або продуктових кухонь, з'являються такі події як «ресторанні дні», відкриті майстер-класи відомих кухарів, дитячі гастрономічні свята і багато інших гастрономічних подій. По-третє, гастрономічні події створюють не тільки новий імпульс до знайомства з тією або іншою гастрономічною продукцією, але і впроваджують нові або відроджують втрачені моделі споживчої поведінки в області гастрономії. По-четверте, гастрономічні події стають важливим майданчиком для комунікацій не тільки виробників зі споживачами, але й для представників професійного співтовариства.

Подієво-гастрономічний туризм на даний час має високий потенціал для розвитку й в Україні та дає великі можливості для туристів.

Формування поглядів на подієвий і винно-гастрономічний туризм та перспективи його розвитку в Україні відбуваються на основі праць вітчизняних та зарубіжних вчених, а також фахівців-практиків. Однак, І. Богомазова, О. Вішневська, Н. Корнілова, М. Огієнко та деякі інші дослідники активніше працюють в науковому обґрунтуванні саме подієво-гастрономічного туризму, зокрема, за такими проблемними питаннями:

- характеристики подієво-гастрономічного туризму;
- організаційно-економічна система подієво-гастрономічного туризму;
- модель комплексного підходу до формування дестинації подієво-гастрономічного туризму;
- комплекс просування заходів подієво-гастрономічного туризму на основі загальної взаємодії усіх суб'єктів-учасників процесу організації масштабних подієво-гастрономічних заходів (держави, підприємницьких структур тощо);
- виначення ефективності заходів подієво-гастрономічного туризму та чинників, що впливають на якість управління компаній, працюючих на території дестинацій;
- визначення лояльності споживачів комплексу послуг подієво-гастрономічного туризму та інші аспекти.

В рамках нашого дослідження наведемо специфічні характеристики подієвого і гастрономічного видів туризму, які визначають додаткові соціально-економічні вигоди від їхнього поєднання та спільного розвитку.

Унікальні події тури поєднують рекреацію, відпочинок та розваги одночасно. Серед інших видів туризму подієвий туризм вражає своєю насиченістю програми, видовищністю, яскравістю та атмосферою. Ще однією важливою особливістю подієвого туризму є невичерпність його ресурсів. Додамо, що найбільш привабливою частиною подій як своєрідного ядра подієвого туризму є те, що вони ніколи не бувають однаковими, тому кожен турист прагне відвідати захід самостійно, щоб повністю зануритися в цей унікальний досвід.

Щодо ролі гастрономічної складової для туризму, то, як відомо, їжа – одне з небагатьох задовольень, доступних людині все життя. Але гастрономічний туризм здатен задовольняти не тільки фізіологічні, але й соціальні потреби мандрівників. Значні за ефектом, який вони надають, гастрономічні події сприяють припливу туристів в регіон, збільшенню тривалості їх перебування в певному місці у зв'язку з проведенням події, залученню коштів в місцеву економіку, підвищенню рівня зайнятості населення, поліпшенню іміджу регіону, зміцненню духу спільноти і національної гордості у місцевого населення, збільшенню тривалості туристичного сезону і скороченню витрат сезонності, збільшенню цінності місцевих продуктів.

Отже, гастрономічний та подієвий види туризму дуже важливі для економіки країни в цілому та її регіонів, вони створюють інфраструктуру та нові робочі місця, дозволяють зберегти національні культурні традиції і навіть відродити відсталі райони.

Ключовим елементом туризму як системи, куди туристи здійснюють свої подорожі і де проводять певний час є туристична дестинація. Туристична дестинація не просто володіє набором ресурсів, а є привабливою для туристів (атрактивною), що і визначає її ринкову конкурентоспроможність. Наявність атракції формує туристські потоки, а з простору, що володіє об'єктами показу, створює дестинацію.

Туристична дестинація є поєднанням туристичних продуктів, які пропонують туристу інтегрований комплекс відчуттів. Це визначення лежить в руслі економіки вражень, що в сучасний період розвитку туристичної сфери здається абсолютно обґрунтованим. Туризм сьогодні все більше сприймається не як сфера послуг, а як індустрія вражень, а враження стають в певному сенсі «споживчої метою». Туризм – це одна з основних сфер діяльності по «виробництву» вражень, тому саме на створення у туристів різноманітних вражень націлена дестинація як система [4, с.51].

Національна кухня – це реальна атракція дестинації, яка створює дуже яскраві відчуття, враження, і саме це дає можливість використовувати кухню для формування гастрономічного бренду дестинації. Великі події самі по собі є атрактивним елементом дестинації, гастрономічна тематика примножує ступінь її атрактивності. Відповідно до одного з досліджень, кухня є четвертим за значимістю параметром при виборі дестинації туристами (після погоди, засобів розміщення та ландшафту) [4, с.52].

Одеська область – один із провідних регіонів України в туристичній сфері. Значний внутрішньо- і зовнішньоекономічний туристично-рекреаційний потенціал – особливості економіко-географічного розташування, розвинена інфраструктура, благодатні природно-кліматичні умови, наявність пам'яток природи, архітектури, історії та культури, цілющих грязей та джерел мінеральних вод – створюють сприятливі передумови для формування високорентабельної туристично-рекреаційної галузі та розвитку спеціалізованих дестинацій, зокрема, подієво-гастрономічного туризму.

Темпи розвитку Одеського регіону як туристичної дестинації значною мірою залежать від діяльності органів державної влади та громадських об'єднань. Регулювання ринку туристичних послуг Одеської області здійснюють державні органи влади – Одеська обласна державна адміністрація (управління туризму, рекреацій та курортів), районні державні адміністрації, а також органи місцевого самоврядування, зокрема, департамент культури та туризму Одеської міської ради. Стимулює розвиток туризму в регіоні діяльність спеціалізованих громадських організацій, серед яких Асоціація «Туризм Одеси», Агенція розвитку туризму, Одеська асоціація туроператорів та агентств. Регіональні громадські організації підтримують зв'язок з національними об'єднаннями у сфері туризму, зокрема, зі створеною у 2013 р. Асоціацією сприяння розвитку гастрономічного та винного туризму в Україні, на сайті якої розміщений та постійно оновлюється календар винно-гастрономічних подій України [5].

Продовжується робота з розвитку міжнародних відносин місцевих органів влади, туристичних підприємств щодо формування туристичного іміджу міста Одеса. Так, наприклад, відбулось підписання Меморандуму між Одесою та Радою Європи про участь міста в Національній мережі міжкультурних міст України (ICC-UA), що діє в складі міжнародної програми Ради Європи «Інтеркультурні міста» (ICC). Участь у програмі ICC дає можливість розширити коло

міжнародних зв'язків, користуватися ресурсами, експертною підтримкою, порадами та досвідом європейських та національних культурних мереж. Одним з перших етапів співпраці з ІСС став розрахунок індексу міжкультурності міст шляхом соціологічного опитування. За результатами обробки даних щодо анкетування іноземних туристів та експертів, Одеса посідає 17 місце серед 93 міст з загальним показником міжкультурного міста – 70 п. п., після Осло (85%), Барселони (72%), Дортмунда (71%); 12 місце серед міст з більш ніж 200000 жителів, випереджаючи провінцію Лісабон, Люблін і Страсбург; 13 місце серед міст, де проживають понад 15% іноземних громадян, випереджаючи Мюнхен, Роттердам та Берген [6, с.430].

Позитивним прикладом сприяння розвитку подієво-гастрономічного туризму може бути діяльність Вінницької міської ради. Так, департамент маркетингу міста та туризму ради повідомив про початок співпраці Вінниці та французького міста Діжон у напрямку розвитку гастрономічного та подієвого туризму, про що вдалося домовитися під час участі вінницької делегації в 89-му Міжнародному гастрономічному ярмарку Foire de Dijon, що тривав з 31 жовтня до 11 листопада 2019 р. у столиці Бургундії – місті Діжон. Як зазначили у Вінницькій міській раді, яскравим прикладом поживавлення гостротуризму у Діжоні є проект створення кварталу Місто гастрономії (Dijon – Cité internationale de la gastronomie), відкриття якого заплановане на зиму 2021 року. Цей комплекс площею в 6,5 гектарів на території колишнього центрального шпиталю демонструватиме їжу та напої як частину культури всієї Франції (а також Світової нематеріальної культурної спадщини ЮНЕСКО) і включатиме виставкові та дегустаційні зали, академію, готель, торговельні точки, кінотеатр та екологічні житлові квартали, які дадуть змогу залучити близько мільйона додаткових туристів щороку. Вінницькі чиновники зауважили, що досвід таких великих інфраструктурних проєктів буде покладено в основу розроблення інвестиційних пропозицій щодо ревіталізації кількох об'єктів Вінниці в контексті поєднання культури, гастрономії, бізнесу та освіти [7].

Однією з найбільш популярних форм гастрономічних подій є гастрономічні фестивалі. Незважаючи на те, що в останні десятиліття поняття фестивалю було розмите, в сучасних умовах фестиваль можна визначити як святкування цінностей певного співтовариства, його ідеологій, ідентичності і безперервності. Фестивалі також часто відрізняються від інших подій активною участю глядачів, що допомагає в створенні у них унікальних вражень. Одне із завдань

фестивалів – залучити якомога більшу кількість людей до участі, що є основою для отримання вражень, відмінних від щоденних [8, с.104]. Важливо зазначити, що до конкретних переваг проведення гастрономічних заходів, зокрема, фестивалів, можна віднести: скорочення витрат реалізації продукту; можливості внутрішнього і зовнішнього маркетингу; побудову довгострокових відносин зі споживачами, заснованих на лояльності продукту; отримання доходу від продажу допоміжної продукції та інших супутніх товарів тощо.

Усі фестивалі так чи інакше дають певний внесок у розвиток території як туристичної дестинації, сприяють залученню туристів, формуванню і просуванню бренду території. Однак для одних дестинацій ця роль фестивалю буде першочерговою, основоположною, а для інших – не матиме вирішального значення. До першої групи належать сільські території, села, малі міста. До другої групи – великі міста, які є розвиненими туристичними центрами, багатими на культурні та інші події. Сільські райони та села сильніше, ніж міста, пов'язані з сільським господарством, а невеликі портові міста і села – з місцевим промислом (риба, морепродукти). Нерідко та чи інша територія (село, мале місто) спеціалізується тільки на одному або двох-трьох продуктах, що складають основу її економіки, не маючи інших індустрій. Тому можна припустити, що просування таких дестинацій через образи, пов'язані з місцевими продуктами, вносить значний вклад у конструювання їх брендів. Гастрономічні фестивалі, що використовують такі продукти, можуть служити джерелом, що привертає цілі потоки туристів в малі дестинації [9].

Наведемо деякі відомі фестивалі, які можуть слугувати одними з яскравих і характерних прикладів успішного просування туристичних дестинацій за допомогою організації гастрономічних подій, зокрема:

- Фестиваль дарів моря в Галісії, Іспанія;
- Фестиваль кавунів в Чінчілла, Австралія;
- Фестиваль дикої їжі в Хокітіке, Нова Зеландія;
- Фестиваль шоколаду в Перуджі, Італія;
- Фестиваль лобстерів в Мені, США;
- Міжнародний фестиваль білого трюфеля в Альбі, Італія;
- Фестиваль барбекю в Лексінгтоні, США;
- Фестиваль часнику в Гілрої;
- Фестиваль устриць в Вітстабле.

За результатами аналізу зазначених фестивалів можна зробити наступні висновки. По-перше, усі визначені гастрономічні фестивалі включають у свою назву топонім дестинації-організатора, що вже

служить певним інструментом реклами і просування бренду території. По-друге, цікавим є співвідношення масштабності фестивалів з розміром і популярністю серед туристів самої території. Так, практично всі DESTINAЦІЇ досить малі за розмірами і чисельністю населення та не є широко відомими розвиненими туристичними центрами. Однак гастрономічні фестивалі, що були ними організовані, є масштабними подіями, які отримують міжнародне визнання, різноманітні звання, нагороди і високу популярність не тільки в межах свого регіону і країни, але й по всьому світу. При цьому кількість відвідувачів цих заходів перевищує розміри місцевого населення нерідко в кілька разів. Зазвичай, усі наявні в розпорядженні даного населеного пункту засоби розміщення виявляються заброньованими задовго до початку заходу (іноді за місяці вперед). Відвідувачі змушені бронювати готелі та хостели найближчих сусідів (зазвичай більших міст) і приїжджати щоранку, залишаючись в місті до вечора. Крім того, для даних DESTINAЦІЙ розглянуті фестивалі є або єдиними великими подіями, або першорядними і ключовими з точки зору їх розвитку. Практично всі представлені фестивалі також базуються на унікальному місцевому продукті, що добувається або вирощується на даній території і що відрізняє її від інших.

Туристичні потоки зростають у тих регіонах, де, на основі неповторних традицій формуються спеціалізовані інтерактивні туристичні продукти – тури, фестивалі, народні свята [10, с.128]. В Україні заснована достатня кількість унікальних автентичних гастрономічних турів та фестивалів, які створюють передумови для формування конкурентоспроможного туристичного продукту гастрономічного туризму на міжнародному та внутрішньому ринках. Виходячи з наукових досліджень, в останні роки спостерігалось збільшення кількості гастрономічних фестивалів та регіональне розширення їх проведення. Найбільш динамічно розвиненими регіонами проведення гастрономічних фестивалів є Закарпатська, Київська, Львівська та Полтавська області. Причорномор'я, зокрема, Одеська область, можна умовно віднести до регіону, де гастрономічні фестивалі присутні в незначній кількості та є потенціал для створення гастрономічних турів [11, с. 121].

Коротко охарактеризуємо популярні українські фестивалі гастрономічного напрямку, що вже відбуваються впродовж декількох років.

На святі молодого вина «Закарпатське Божоле» в м. Ужгороді найкращі винороби-аматори презентують напій з останнього врожаю.

Божоле – це перше вино нового сезону. Традиція святкування Божоле виникла в XIX ст. у виноградарів регіону Божоле у Франції. Саме завдяки короткому терміну дозрівання Божоле воно зберігає легкість й запах, який відрізняється з року в рік, залежно від урожаю й погодних умов.

Навесні в м. Ужгород відбувається фестиваль вина і меду «Сонячний напій». У центрі Ужгорода закарпатські винороби та пасічники представляють продукцію своїх приватних господарств. Учасниками фестивалю зазвичай бувають й знамениті закарпатські сироварні. Організатори фестивалю пропонують насичену програму, а також великий вибір меду та вина.

«Свято галушки», традиційної полтавської страви, проходить у Полтаві, відоме своєю «Полтавською битвою кухарів». На святі працює «Містечко майстрів», де народні умільці пропонують полтавцям та гостям міста різні сувеніри; також відбуваються святкові концерти.

Фестиваль вина «Угочанська лоза» проходив у м. Виноградові. Виноградів – батьківщина закарпатського виноробства. Цілі фестивалю «Угочанська лоза»: поширення культури вживання вина; відновлення традицій виноградарства; підтримка місцевих виноробів; розкриття туристичного потенціалу краю, збереження традиційної кухні; надання можливості реалізації виробів народних умільців; популяризація традицій етнічної різноманітності краю; налагодження міжкультурних зв'язків. Програма фестивалю включає: урочисте проходження святкової колони вулицями міста, виставку-продаж виноробної продукції, нагородження кращих виноробів, фольклорну програму та багато іншого.

«Фестиваль гентешів» було визнано найкращим гастрономічним фестивалем 2010 року. Гентеші – саме так на Закарпатті називають професійних різників. Походження цього слова угорське, адже, фестиваль проходить у селі Геча Берегівського району Закарпатської області, в якому більшість населення етнічні угорці. Тут можна скуштувати угорської гурки та інших копченостей.

Міський Фестиваль пива у Львові – це фестиваль пивної культури та історії Львова, що проходить з 2008 р. На фестивалі представлені лише львівські торгові марки. Варити пиво у Львові почали ще у XV ст., а у 1533 р. польським королем було видано указ, який давав місту право займатися пивоварінням. Основним елементом фестивалю є етнотеатральна культурна програма, саме вона відрізняє свято від пивних фестивалів, які проводилися раніше. Основою

святкування є народна музика, танці та ігри у поєднанні з дегустацією різних сортів пива.

Варто зазначити, що Львів є одним лідерів по кількості гастрономічних подій, проводяться у місті. Тут існує безліч тематичних свят і фестивалів, на які приїздить величезна кількість туристів, зокрема, місто організовує значну кількість святкових подій, що стимулюють розвиток гастрономічного туризму. Найкращими прикладами є: фестиваль готельно-ресторанного бізнесу «Ukrainian HoReCa Show», фестиваль барбекю «BBQFest. WinterON», фестиваль вуличної їжі «Street Food So Good», день Глінтвейну, гастрономічний фестиваль «Львів на тарілці», свято Сиру і Вина, міське свято «На каву до Львова», Свято шоколаду тощо.

Незважаючи на наявність величезного потенціалу для подієво-гастрономічного туризму в Одеському регіоні, він не входить до областей-лідерів зі значною кількістю гастрономічних фестивалів, що проводяться на його території.

Проаналізуємо гастрономічні заходи культурно-розважального характеру для широкої цільової аудиторії у м. Одеса, зокрема:

1) «Цимес Маркет» – фестиваль популярної вуличної їжі з одеським колоритом. Перший «Цимес Маркет» відбувся 20 липня 2014 року. Його організатором є одеський підприємець Євген Морга. Фестиваль проходить до кількох разів на квартал, на різних площадках (зазвичай, в якості площадок обираються колоритні одеські двори (двір Будинку Культури, Главпочтампу, ЦУМу, Палацу Моряків та ін.), також захід проводився на території Одеського заводу шампанських вин, санаторію «Лермонтовський», Морвокзалу та ін. Тривалість фестивалю – один-два дні. На майданчику фестивалю представлені різноманітні види кухонь підприємств міста.

Окрім загального напрямку – вулична їжа, кожен захід, зазвичай, мав свою тематику, наприклад: «Цимес Маркет №8 Масляниця!», «Цимес Маркет № 19 Шашлик-Машлик», «Цимес Маркет № 21 Хмільний», «Цимес Маркет № 32 Тбілісоба», «Цимес Маркет № 33 Французський» та ін. Крім гастрономічної складової, фестиваль містить елементи ярмарки, також присутня розважальна складова (концертні програми, лекції, дегустації, майстер-класи, анімація тощо).

Фестиваль має аккаунти в Facebook та Instagram: <https://www.facebook.com/tzimesodessa> та [Instagram@tzimesmarketodessa](https://www.instagram.com/tzimesmarketodessa). Промування переважно відбувається через соціальні мережі, інтернет-портали та зовнішню рекламу в місті, як додаткові канали комунікації використовуються PR-виходи на радіо та телебачення.

Маємо зазначити, що останній захід був проведений у 2018 році, що говорить про значне скорочення частоти проведення даного фестивалю (офіційне закриття фестивалю не анонсувалося).

2) Гастрономічний фестиваль «Таки да, смачно!». У цілому захід присвячений одеській кухні та вуличній їжі, але кожного разу з новим тематичним акцентом – «Рибний урожай», «Dolce vita», «Яблучний настрій», «Дачний сезон», «Сезон полювання» тощо і проходить кілька разів на рік. У теплу пору року фестиваль проходить під відкритим небом, на території Одеської кіностудії, а в холодну пору – в закритих приміщеннях. Тривалість фестивалю – два дні. Організатор фестивалю – виставкова компанія «Експо-Юг-Сервіс».

Територія фестивалю розділена на фуд-корти, майданчики для застілля, розваг, концертів, простір для дитячих ігор. Проводяться майстер-класи, музичні та танцювальні виступи, активні ігри.

Фестиваль має аккаунт в Facebook: <https://www.facebook.com/takidavkusno> та розділ на сайті організатора: <http://expodessa.com/takidavkusno>. Просування заходу відбувається переважно через соціальні мережі, зовнішню рекламу у місті та інтернет-портали. Проаналізувавши перелік інформаційних партнерів на сайті заходу (близько 15 партнерів – порталів новин, подієвих, туристичних, гастрономічних порталів), можна зробити висновки, що велика частина з них – це локальні одеські ЗМІ, тобто організатори фестивалю у просуванні заходу орієнтуються, насамперед, на місцевих жителів.

Варто зазначити, що останній захід був проведений у 2017 році, що говорить, про значне скорочення частоти проведення даного фестивалю (офіційне закриття фестивалю не анонсувалося).

3) «Фестиваль міської їжі» є заходом загальної гастрономічної тематики. Організатором виступає суспільний простір «Зелений театр», проводиться на його території. Проходить кілька разів на рік. Тривалість фестивалю – два дні.

Крім гастрономічної складової, фестиваль містить елементи ярмарки, також присутня розважальна складова (концертна програма та зона лекцій і майстер-класів).

Фестиваль не має власного сайту та аккаунтів у соцмережах; анонсується на сайті організатора (<http://www.greentheatre.re>) та сторінках організатора у соцмережах. Просування заходу відбувається переважно через соціальні мережі та локальні ЗМІ.

4) Фестиваль «Свято полуниці» – є фестивалем одного продукту. Це свято першого врожаю полуниці та відкриття літнього сезону. Позиціонується, насамперед, як сімейний захід. Організатором

виступає компанія OdessaFest. Проводиться на території міських парків. Першою локацією був дендропарк Перемоги, в останнє проводився на території парку ім. Горького. Проходить раз на рік, у травні. Тривалість фестивалю – два дні.

У програмі свята, окрім фуд-кортів, зазвичай є полуничний ярмарок, кулінарні класи, конкурс полуничних нарядів, вікторини, ігри, змагання, анімація, фото-зони тощо.

Фестиваль не має власного сайту та аккаунтів у соцмережах; анонсується на сайті організатора (<http://odessafest.od.ua>) та сторінках у соцмережах. Просування заходу відбувається переважно через соціальні мережі та локальні ЗМІ.

5) Фестиваль «День Помідору». Проводився двічі в 2015 та 2016 роках на вул. Дерібасівська, тривалістю в один день. Також є прикладом моно фестивалю, тобто фестивалю одного продукту.

У програмі фестивалю були передбачені: ярмарок з продажу помідорів різних сортів; майстер-клас по закрутці варення із зелених помідорів; майстер-клас з виготовлення та закрутки томатного соку; інтерактивні ігри та вікторини зі смачними призами; спеціальні помідорні сюрпризи в меню; спортивно-помідорні змагання, зокрема, «Томато батл». Фестиваль анонсується на сайті організатора <http://yarmarka.od.ua/den-pomidora>.

6) Винний фестиваль «WINE FEST Frumushika-Nova». У листопаді 2019 року відбувся 3-й винний фестиваль в Фрумушиці-Нова, Тарутинського району Одеської області. Організатором виступив Центр етнографічного, сільського зеленого туризму та сімейного відпочинку «Фрумушика-Нова». Метою фестивалю є популяризація вин від місцевих виноробів, підвищення винної культури і знайомство з особливостями національної кухні Української Бессарабії. Основний акцент фестивалю зроблений на теруарному вині. У програмі заходів є винні дегустації, дегустація місцевих закусок, також представлено великі винні компанії і авторські виноробні Одеської області, а гості фестивалю зможуть продегустувати та оцінити вина. Крім того, на відвідувачів фестивалю чекають дегустація м'ясних і традиційних закусок (зокрема, продукції першої української устричної ферми – «Устриці Скіфії»), продаж-виставка винограду та виноградної продукції, сувенірів, конкурс «Танець на винограді», тематичні фотозони.

Фестиваль анонсується на сторінці в Facebook агротуристичного кластеру Фрумушика-Нова – <https://www.facebook.com/FrumushikaNova>.

Просування заходу відбувається переважно через соціальні мережі та ЗМІ.

7) Гастрономічний еко-фестиваль «Дунайські гостини». Проходить в м. Вилкове, організатором виступає Sky Group travel and incentive. Захід організовано у форматі гастрономічного фесту, який об'єднує рестораторів, місцевих виробників продуктів, експертів і food-блогерів. Програма фестивалю включає різноманітні заходи: карнавальна хода представників фермерських господарств, кулінарні майстер-класи, Open air, конкурс на краще городнє опудало і встановлення рекорду з поїдання полуниці. Просування заходу здійснюється через соціальні мережі та місцеві ЗМІ – <https://vylkivskagromada.gov.ua/news/1536246639>.

Також в м. Одеса та Одеському регіоні, зазвичай на свята, проводиться ще кілька подій гастрономічного напрямку, які можна віднести скоріше до ярмарків. Але усі вони переважно не мають чіткої концепції, не просуваються активно як гастрономічні події та не можуть бути віднесені до помітних подієвих заходів.

Отже, можна зробити висновки, що існуючі в м. Одеса вище перелічені фестивалі мають скоріше локальний характер, максимум регіональний; ці заходи на даний момент не є яскравими впізнаваними подієвими брендами, які були б здатні залучати туристів з усієї країни та з країн ближнього зарубіжжя. Зазначене дає підстави стверджувати, що Одеса є вкрай перспективною площадкою для організації та проведення гастрономічного фестивалю національного масштабу на її території.

Визначимо низку характеристик м. Одеса та Одеського регіону, які відіграють роль позитивних чинників для розвитку подієво-гастрономічного туризму, а саме:

- сприятливе географічне розташування на півдні України, на узбережжі Чорного моря;
- наявність потужного курортно-рекреаційного комплексу;
- розвинена транспортна інфраструктура: залізничні вузли, морські та річкові порти, повітряні лінії;
- наявність потужної матеріально-технічної бази та розвиненої фінансової, соціальної інфраструктури тощо;
- розвинена харчова промисловість, яка має найбільшу питому вагу в структурі промислового виробництва регіону;
- багата історична та культурна спадщина;
- унікальність гастрономічної сфери;
- наявність розвиненої туристичної інфраструктури та інші.

Розглянемо докладніше деякі чинники, які, вважаємо, мають особливе значення для оцінки Одеси як вдалої площадки для організації масштабного гастрофестивалю, здатного залучити туристів зі всіх областей України.

Одеса асоціюється з морем, теплом, гумором і легендарними особистостями. З нею пов'язано багато історій, видатних відкриттів. Місто з багатою історією, людьми з надзвичайним почуттям гумору і впізнаваним діалектом, а також дивовижною архітектурою. «Перлина біля моря», як її поетично називають, приваблює туристів унікальністю культурних традицій, історичним різноманіттям, самобутнім місцевим фольклором і неповторною атмосферою. Незрівнянний одеський колорит, особливий говір, характерний гумор, інтернаціональна кухня, архітектурне розмаїття – все говорить про те, що Одеса – це відображення змішування різних націй і культур. Вагомий внесок у розвиток міста зробили діячі грецького, польського, єврейського, українського, німецького, італійського та французького походження. На підтвердження вищесказаного можна навести назви вулиць, що виникли на зорі становлення Південної Пальміри: Польська, Єврейська, Італійський і Французький бульвар, район Молдаванка.

На думку Дж. Лейха, «з точки зору посилення атрактивності туристської дестинації більш ефективним є підхід, що має на увазі пошук особливостей регіональної кухні, які часто виражаються в наявності одної або декількох місцевих страв, що зустрічаються тільки в даному регіоні або мають особливу автентичність, в тому числі, засновану на різних міфах, легендах, повір'ях. Подібного роду регіональні гастрономічні бренди стають обов'язковим атрибутом туристського споживання, а місця, пов'язані з такими брендами – невід'ємною частиною маршруту туриста [12, с.3].

Особливості одеської кухні повністю відповідають цій вимозі. Одеська кухня – це суміш кулінарних традицій різних народів. Словосполучення «одеська кухня» – з розряду вічних цінностей, оспіване в літературі, піснях і анекдотах. Ці слова в першу чергу означають кулінарний напрям – строкатий мікс українських, єврейських, грецьких, болгарських, молдавських, німецьких, італійських, польських і турецьких традицій. Предтеча сучасної «одеської кухні» – комунальна кухня: багатоголоса, емоційна, легендарна. Кухня ця формує характер і переваги корінних одеситів: «Мое перше хобі – смачно поїсти за обідом. Друге – добре поспати. Третє – розібратися в перших двох відчуттях».

Одеську кухню не дарма називають пікантною. Це ціла симфонія запахів. Тут люблять смажену цибулю, часник, оселедець, перець. Одеська кухня поєднує різні традиції, але переважно це страви з риби і морепродуктів, а також любов до фаршированих страв і баклажанів.

Прибережне розташування обумовлює велику кількість страв з риби і морепродуктів в одеській кухні. Найбільш популярною стравою є фарширована риба (гефілте-фіш), яку готують на свята з декількох видів риби (переважно це щука, кефаль або пеленгас, короп і судак). Популярна також смажена риба. Перевага віддається чорноморській камбалі і бичкам. Із дрібних риб сімейства оселедцевих, переважно тюльки (рідше хамси і сардельки) смажать биточки. Серед популярних одеських страв, які готуються з використанням морепродуктів можна виділити плов з мідіями. Також мідії часто смажать прямо на місці вилову на великих аркушах заліза.

Традиційною закускою до пива в Одесі є дрібні відварні креветки, так звані «рачки». Серед холодних закусок необхідно виділити форшмак, а також ікру з грілованих баклажанів, іменовану одеситами «ікрою з синіх».

Любов одеситів до страв, в основі яких лежить фарширування, підтверджує популярність в Одесі фаршированої курячої шийки, а також фаршированих болгарських перців, кабачків і баклажанів.

Також істинно одеською стравою є бефстроганов. Саме в Одесі з'явилася ця страва, яку сьогодні можна знайти в меню ресторанів усього світу. Граф Олександр Григорович Строганов (1795-1891) жив в Одесі на широку ногу, тримав у себе «відкритий стіл» – до нього на обід могла зайти без запрошення кожна більш-менш знайома людина. Щоб якось пом'якшити фінансові наслідки цих руйнівних візитів, строгановські кухарі придумали смачну, але недорогого страву – обсмажені шматочки яловичини, тушковані в томатно-сметанному соусі.

До спеціальтетів Одеси і Одеської області можна віднести:

- картоплю сорту «сорокоднівка», яку вирощують в селі Роксолани. Відрізняється коротким терміном дозрівання і відмінними смаковими якостями;

- білих раків з села Маяки. Колись Дністровський лиман посідав перше місце у світі по вилову раків. Сучасний вилов втратив промисловий масштаб, однак, раки з Маяків продовжують залишатися однією з найпопулярніших закусок до пива в Одесі;

- помідори сорту «Мікадо» – це ранньостиглий сорт, від сходів до дозрівання проходить 90-95 днів. Сорт відрізняється дуже високими

смаковими якістьми і в одеській кухні використовується в салатах (особливо популярний салат з «мікадо» і овечої бринзи), а також в якості самостійної страви;

- бички – риба сімейства окунеподібних. В Одесі бичків смажать або тушкують у томаті, а також солять-сушать і подають до пива. Традиційна одеська вимова замінює «и» на «і» – «бічки»;

- камбалу – риба сімейства камбалових. У прибережних водах ловляться 2 види: калкан і глосики;

- тюлька – дрібна промислова морська риба сімейства оселедцевих. В Одесі її нерідко називають «сарделька»;

- баклажани – популярний овоч в одеській кухні. По-одеські «сині». Основний інгредієнт ікри з синіх;

- бринзу – розсільний сир з коров'ячого, козячого або овечого молока. Використовується для приготування бутербродів, холодних закусок і овочевих салатів, а також гарячих страв (наприклад, мамалиги) і як начинка для виробів з тіста. У гурманів одеської кухні особливою популярністю користується витримана «бессарабська» овеча бринза, яка засолюється у бочках;

- жаб з міста Вилкове – жаб використовують для приготування жаб'ячих лапок, смажених у фритюрі. Місто Вилкове в Кілійському районі Одеської області прославалося споживанням та розведенням жаб для експорту до Франції та інші країни Європи [13].

Розвинена туристична інфраструктура також визначає можливість Одеси стати перспективним майданчиком для організації масштабних гастрономічних подій. В Одесі функціонують численні заклади ресторанного господарства, які мають спеціалізацію на європейській, українській, азійській, грецькій кухнях тощо. Серед них є досить велика кількість закладів, що пропонують місцеву одеську кухню. Такі легендарні страви одеської кухні як ікра з синіх, камбала чорноморська, форшмак, биточки з тюльки, рибні котлетки, бички по-одеські, мезе по-одеські і багато інших можна спробувати в закладах з унікальним місцевим колоритом – це ресторани «Бабель-Фіш», «Кларабара», «Франзоль», «Маман» та «Маман у моря», «Гоголь у моря», «Дача», паб «Гамбрінус», закусочна «Фарширована риба», бутербродно-рюмочна «Тюлька», кафе-ресторан «Трамвай № 16», кафе одеської домашньої кухні «Тотья-Мотья», «Бodega Два Карла» з традиційними стравами бессарабської кухні та ін.

Одеса забезпечена майданчиками, здатними стати територією для проведення гастрофестивалів. Найбільш придатними до цього відкритими майданчиками з найменшою віддаленістю від центру

міста є: Центральний парк культури і відпочинку ім. Шевченка (там присутні потенційні майданчики для проведення заходів з платним входом, наприклад такі як Зелений театр), Одеський міський сад, Приморський бульвар з Грецьким і Стамбульським скверами, сквер Пале-Рояль, територія Одеської кіностудії, Преображенський парк, стадіон «Спартак», дендропарк Перемоги та ін.

З метою забезпечення розвитку подієво-гастрономічного туризму в м. Одеса як перспективної туристичної дестинації, у якості заходу для розробки і використання його потенціалу в цілях просування міста пропонується запровадження щорічного національного гастрономічного фестивалю одеської кухні, що відповідає ключовим тезам «Стратегії економічного та соціального розвитку міста Одеса до 2022 року» [14].

Виходячи з аналізу існуючих гастрофестивалів, що проводяться в Одеському регіоні, організатори і учасники таких заходів, вважаємо, сприймають фестиваль швидше як точку продажу з великим скупченням цільової аудиторії, а не як можливість створення подієво-гастрономічного бренду, який може стати як самостійною туристичною дестинацією, так і значно сприяти просуванню Одеси і Одеського регіону як туристичних дестинацій. Крім того, ці заходи мають скоріше локальний характер, та не є на даний момент яскравими впізнаваними подієвими брендами, які були б здатні залучати туристів з усієї країни та, можливо, з країн ближнього зарубіжжя.

Головні завдання щорічного національного гастрофестивалю одеської кухні:

- формування затребуваного подієво-гастрономічного бренду в Одеському регіоні, тобто створення гастрофестивалю національного масштабу;
- підвищення іміджу Одеси, як міста з багатим гастрономічним життям, яке шанує свої традиції і надбання;
- підвищення рівня інформованості городян і гостей міста про кухню Одеси і регіону;
- популяризація традиційної одеської кухні, а також демонстрація її сучасного бачення і креативної подачі;
- підвищення інтересу до підприємств-учасників, які представляють страви одеської кухні;
- формування нових контактів для подальшої співпраці;
- залучення широкої громадськості до діяльності організацій, які пов'язані з просуванням кухні м. Одеса і Одеського регіону в цілому;

- зміцнення партнерських відносин між організаторами фестивалю;

- популяризація молодих і талановитих шеф-кухарів, які займаються приготуванням страв одеської кухні.

Щоб домогтися максимальної поінформованості аудиторії про захід, необхідно розробити комплексну програму просування фестивалю, яка включатиме наступні складові:

- цілі програми;
- період та термін проведення фестивалю;
- місцезнаходження та територія фестивалю;
- концептуальна ідея фестивалю;
- цільова аудиторія фестивалю, її соціально-демографічні критерії;

- основні канали комунікації з цільовою аудиторією;
- додаткові стимули до приїзду відвідувачів на гастрофестиваль;

- аналіз ефективності просування фестивалю та якості організації по завершенню заходу та деякі інші складові.

Окремо звернемо увагу на перспективні канали та інструменти комунікації з цільовою аудиторією: в першу чергу, це національні та локальні ЗМІ, офіційний сайт заходу, офіційні сторінки в соціальних мережах, на яких буде розміщуватися різноманітний якісний контент про місто і фестиваль, та інші інструменти (e-mail розсилки, SEO; інформаційні листівки, міські афіші; зовнішня реклама в містах-мільйонниках України; вірусна реклама; співпраця з туроператорами регіону; участь в галузевих виставках тощо).

По завершенні гастрофестивалю доцільно провести оцінку економічного ефекту від проведення заходу, яка, вважаємо, повинна бути заснована на оцінці сукупності грошових коштів, витрачених туристами, що відвідали захід в дестинації, шляхом проведення соціологічного дослідження серед туристів-учасників події.

Також визначено напрямки підвищення економічної ефективності таких заходів:

- перешкоджання витоку грошових коштів з регіону, якому можна запобігти, притягуючи до організації та проведення заходу представників місцевого бізнесу;

- реалізація політики підтримки та розвитку подієво-гастрономічного туризму регіональними органами влади;

- залучення грантів, спонсорських та інших фінансових джерел;

- формування «подієвого турпакету», що включає туристичні послуги місцевих постачальників і продавців;
- розробка ефективної комунікаційної програми просування заходу для залучення якомога більшої кількості туристів;
- залучення місцевих жителів до організації та проведення заходу тощо.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. Подієво-гастрономічний туризм, як один із перспективних напрямів розвитку світового ринку туристичних послуг, є важливою складовою сталого розвитку туристичної сфери України та її регіонів. У статті представлено специфічні характеристики подієво-гастрономічного туризму, які визначають додаткові соціально-економічні вигоди від їхнього поєднання та спільного розвитку, зокрема: всесезонність, прогнозованість, іновацийність, генерація туристичного потоку, стимулювання повторного відвідування територій, широке охоплення цільової аудиторії, унікальність кожної події, невичерпність ресурсів при створенні події. До ключових позитивних чинників впливу розвитку подієво-гастрономічного туризму в регіоні можна віднести: розвиток інфраструктури туризму, інтеграції різних верств населення, формування позитивного іміджу місцевості та її просування. Одещина, як приваблива туристична дестинація, має потужний туристично-рекреаційний потенціал для формування та розвитку системи подієво-гастрономічного туризму, незважаючи на низку проблем і недоліків. Особлива роль в цьому відводиться системній діяльності органів державної влади та регіональних і місцевих громадських об'єднань.

Однією з найбільш популярних гастрономічних подій є гастрономічні фестивалі, які роблять значний внесок у розвиток території як туристичної дестинації, сприяють залученню туристів, формуванню і просуванню бренду території. Особливо це може бути актуальним для регіональних дестинацій, малих міст, сільських населених пунктів.

Національні та регіональні гастрономічні фестивалі є дуже перспективним напрямом в Одеському регіоні за рахунок розвиненої харчової промисловості, наявності туристичної інфраструктури, багатой історичної та культурної спадщини, унікальних гастрономічних традицій, які склалися завдяки змішанню різноманітних культур в регіоні. Однак, незважаючи на великий потенціал у популяризації унікальної туристичної території, розвитку подієво-гастрономічного

туризму в Одеському регіоні та м. Одеса приділяється недостатньо уваги.

З метою просування Одеси та Одеського регіону як туристичної дестинації запропоновано концептуальну ідею щорічного національного гастрономічного фестивалю одеської кухні та комплексну програму його просування. Ключовою відмінністю запропонованого заходу від вже існуючих гастрономічних фестивалів Одеси, повинні стати головні організаційні цілі заходу: по-перше, просування Одеси і Одеського регіону як туристичної дестинації за допомогою формування впізнаваного подієво-гастрономічного бренду; по-друге, проведення фестивалю національного масштабу. До завдань гастрофестивалю національної кухні входить підтримка іміджу міста як одного з найбільших культурних і туристичних центрів України та збільшення кількості туристів, які відвідують Одеський регіон для участі в подієвих заходах. Отриманий ефект від проведення національного фестивалю слугуватиме основою для дослідження аспектів подальшого розвитку і просування подієво-гастрономічних заходів в Одесі та Одеському регіоні.

Література

1. Куценко В. І. Диверсифікація ринку туристичних послуг в Україні як передумова підвищення їх конкурентоспроможності. *Економіка. Управління. Інновації*. 2011. № 1 (5). URL: http://tourlib.net/statti_ukr/kucenko3.htm (дата звернення: 21.05.2019).
2. Олійник В. В., Шикіна О. В. Сучасний стан та перспективи розвитку подієвого туризму на території України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 14. С. 487–490.
3. Ковешніков В. С., Гармаш В. В. Винний та гастрономічний туризм: важливий потенціал розвитку економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 4. С. 32–37.
4. Хорева Л. В., Трабская Ю. Г., Зеленская Е. М. Гастрономический брендинг как инновационная технология продвижения туристской дестинации. *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2015. Вып. 6 (96). С. 50–60.
5. Асоціація сприяння розвитку гастрономічного та винного туризму в Україні: сайт. URL: <http://agvt.nuft.edu.ua> (дата звернення: 24.05.2019).

6. Нездоймінов С. Г., Петрова А. С. Напрями підвищення конкурентоспроможності екскурсійних послуг туристичних підприємств. *Економіка і суспільство*. 2018. № 15. С. 425–431. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/15_ukr/65.pdf (дата звернення: 28.05.2019).

7. Вінниця запозичуватиме досвід Діжона в розвитку гастротуризму. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-tourism/2815776-vinnica-zapozicuvatime-dosvid-dizona-v-rozvitku-gastroturizmu.html> (дата звернення: 30.05.2019).

8. Вишневская Е. В., Богомазова И. В. Роль событийно-гастрономического туризма в повышении эффективности региональной экономики. *Сервис в России и за рубежом*. 2017. № 7 (77). С. 99–112.

9. Гастрономические фестивали: виды, отличительные особенности и значение для брендинга туристской дестинации / Национальный исследовательский университет ВШЕ. URL: <https://publications.hse.ru/mirror/pubs/share/folder/j69vyg4dtf/direct/146639407> (дата обращения: 04.06.2019).

10. Басюк Д. І. Інноваційний розвиток гастрономічного туризму в Україні. *Наукові праці НУХТ*. 2012. № 45. С. 128–132.

11. Омельницька В. О. Сучасний стан ринку послуг гастрономічного туризму в Україні. *Економічні студії*. 2018. № 2 (20). С. 121–126.

12. Leigh J. Implications of universal and parochial behavior for intercultural communication. *Intercultural Communication*. 2000. No. 4. Pp. 1–17.

13. Одесская кухня – Википедия. URL: http://ru.wikipedia.org/wiki/Одесская_кухня (дата обращения: 06.06.2019).

14. Стратегія економічного та соціального розвитку м. Одеси до 2022 року, затверджена рішенням Одеської міської ради № 1321-VII від 07.12.2016 р. URL: http://old.omr.gov.ua/images/File/DODATKI_2016/sessia_XII/Strat_05_17.pdf (дата звернення: 10.06.2019).

References

1. Kutsenko, V. I. (2011). Dyversyfikatsiia rynku turystychnykh posluh v Ukrayini yak peredumova pidvyshchennia yikh konkurentospromozhnosti [Diversification of the tourist services market in Ukraine as a prerequisite for their competitiveness increasing], *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii – Economy. Management. Innovation*, 1 (5). Retrieved from: http://tourlib.net/statti_ukr/kucenko3.htm [in Ukrainian]

2. Oliynik, V. V., Shykina, O. V. (2016). Suchasni stan ta perspektyvy rozvytku podiievoho turyzmu na terrytorii Ukrainy [Current state and prospects of event tourism development in Ukraine], *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky – Global and national problems of economy*, 14, 487–490 [in Ukrainian]

3. Koveshnikov, V. S., Garmash, V. V. (2017). Vynnii ta hastronomichnii turyzm: vazhlyvii potentsial rozvytku ekonomiky [Wine and gastronomic tourism: an important potential for economic development], *Investytsii: praktyka ta dosvid – Investment: practice and experience*, 4, 32–37 [in Ukrainian]

4. Khoreva, L. V., Trabskaya, Yu. G., Zelenskaya, E. M. (2015). Gastronomicheskii brending kak innovatsionnaya tekhnologiya prodvizheniya turistskoy destinatsii [Gastronomic branding as an innovative technology for tourist destination promoting], *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta – News of the St. Petersburg State Economic University*, 6 (96), 50–60 [in Russian]

5. Asotsiatsiia spriannia rozvytku hastronomichnoho ta vynnoho turyzmu v Ukraini: sait [Association for gastronomic and wine tourism promotion in Ukraine: website]. Retrieved from: <http://agvt.nuft.edu.ua> [in Ukrainian]

6. Nezdoyminov, S. G., Petrova, A. S. (2018). Napriamy pidvyshchennia konkurentospromozhnosti ekskursiinykh posluh turystychnykh pidpriemstv [Directions of competitiveness increasing of tourist enterprises excursion services], *Ekonomika i suspilstvo – Economy and society*, 15, 425–431. Retrieved from: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/15_ukr/65.pdf [in Ukrainian]

7. Vinnytsia zapozychuvatyme dosvid Dizhona v rozvytku hastroturizmu [Vinnytsia will draw on Dijon's experience in the gastronomic tourism development]. Retrieved from: <https://www.ukrinform.ua/rubric-tourism/2815776-vinnica-zapozicuvatime-dosvid-dizona-v-rozvitku-gastroturizmu.html> [in Ukrainian]

8. Vishnevskaya, E. V., Bogomazova, I. V. (2017). Rol sobytiynogastronomicheskogo turizma v povyshenii effektivnosti regionalnoy ekonomiki [The role of gastronomic events tourism in the regional economy efficiency improving], *Servis v Rosii i za rubezhom – Service in Russia and abroad*, 7 (77), 99–112 [in Russian]

9. Gastronomicheskie festivali: vidy, otlichitelnie osobennosti i znachenie dlya brendinga turistskoy destinatsii [Gastronomic festivals: types, distinctions and importance for branding a tourist destination], Natsionalnyi issledovatel'skiy universitet VHSE – HSE National Research

University. Retrieved from: <https://publications.hse.ru/mirror/pubs/share/folder/j69vyg4dtf/direct/146639407> [in Russian]

10. Basyuk, D. I. (2012). Innovatsiyni rozvytok hastronomichnoho turyzmu v Ukraini [Innovative development of gastronomic tourism in Ukraine], *Naukovi pratsy NUHT – Scientific works of NUHT*, 45, 128–132 [in Ukrainian]

11. Omelnitska, V. O. (2018). Suchasnii stan rynku posluh hastronomichnoho turyzmu v Ukraini [The current state of gastronomic tourism services market in Ukraine], *Ekonomichni studii – Economic studios*, 2 (20), 121–126 [in Ukrainian]

12. Leigh, J. (2000). Implications of universal and parochial behavior for intercultural communication. *Intercultural Communication*, 4, 1–17.

13. *Odesskaya kuhnya – Vikipediya [Odessa cuisine – Wikipedia]*. Retrieved from: http://ru.wikipedia.org/wiki/Одесская_кухня [in Russian]

14. *Stratehiia ekonomichnoho ta sotsialnoho rozvytku m. Odesy do 2022 roku [Strategy of economic and social development of Odessa until 2022]*. Retrieved from: http://old.omr.gov.ua/images/File/DODATKI_2016/sessia_XII/Strat_05_17.pdf [in Ukrainian]

УДК 33.657

JEL Classification: M410

Нікуліна Тетяна, Гончар Марія

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЛУГ ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Стаття присвячена пошуку шляхів вирішення проблем організації та визначення специфіки формування методики бухгалтерського і податкового обліку доходів і витрат на підприємствах сфери транспорту. Зазначено, що транспортно-експедиторське обслуговування є невід'ємною частиною транспортування вантажів. Розглянуто та проаналізовано основні аспекти законодавчого регулювання, види договорів транспортного експедирування. Виділено учасників і види послуг транспортно-експедиторської діяльності. Акцентовано увагу на визначенні сутності договорів посередницького типу, нюансам ведення операцій залежно від обраного типу договору. Досліджено базу оподаткування податку на додану вартість, запропоновано способи врегулювання відповідних розрахунків. Розкрито питання щодо регулювання процесу визначення бази оподаткування податку на додану вартість у експедитора при залученні третіх осіб, як для надання послуг з перевезення, так і інших додаткових послуг, у випадку коли останні не є платниками податку на додану вартість. Запропоновано альтернативні варіанти для оподаткування таких операцій з врахуванням існуючої судової практики та думки експертів Держаної фіскальної служби України. Визначено три основні групи операцій при наданні транспортно-експедиторських послуг, які сприяють полегшенню ведення обліку для оподаткування податком на додану вартість у експедитора. Доведено, що таке розмежування обумовлено визначенням місця постачання послуг. Розроблено схему бухгалтерських проведення для обліку надання послуг з перевезення вантажів та інших додаткових послуг, що виникають при транспортуванні товарів і продукції, із залученням третіх осіб.

Ключові слова: підприємство, транспортно-експедиторська діяльність, облік, оподаткування, експедитор, замовник, зовнішньоекономічна діяльність, перевезення.

Nikulina Tetiana, Honchar Mariia

PECULIARITIES OF ACCOUNTING AND TAXATION OF SERVICES OF TRANSPORT AND FORWARDING ACTIVITY OF THE ENTERPRISE

Abstract. The article is devoted to finding ways to solve the problems of organization and to determine the specifics of forming the methodology of accounting

and tax accounting of income and expenses at transport enterprises. It is stated that freight forwarding is an integral part of cargo transportation. The basic aspects of legislative regulation, types of contracts of freight forwarding have been considered and analyzed. Participants and types of services of freight forwarding activity have been allocated. Emphasis is placed on defining the nature of contracts of intermediary type, the nuances of conducting transactions depending on the type of contract chosen. The base of taxation of value added tax has been investigated as well as the ways of settlement of corresponding calculations have been offered. The issue of regulating the process of determining the VAT base of a freight forwarder with the involvement of third parties, both for the provision of transportation services and other ancillary services, in the case where the latter are not payers of value added tax. Alternative options for taxing such transactions, taking into account existing case law and the opinion of experts of the State Fiscal Service of Ukraine have been proposed. Three main groups of operations in the provision of freight forwarding services, which help to facilitate accounting for taxation of value added tax by the freight forwarder have been determined. It is proved that such a distinction is conditioned by the determination of the place of supply of services. The scheme of accounting conducts for accounting of rendering of services in transportation of cargoes and other additional services arising in transportation of goods and products with involvement of third parties has been developed.

Keywords: enterprise, freight forwarding activity, accounting, taxation, forwarder, customer, foreign economic activity, transportation.

Никулина Татьяна, Гончар Мария

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ УСЛУГ ТРАНСПОРТНО-ЭКСПЕДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Аннотация. Статья посвящена поиску путей решения проблем организации и определения специфики формирования методики бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов на предприятиях сферы транспорта. Отмечено, что транспортно-экспедиторское обслуживание является неотъемлемой частью транспортировки грузов. Рассмотрены и проанализированы основные аспекты законодательного регулирования, виды договоров транспортного экспедирования. Выделены участники и виды услуг транспортно-экспедиторской деятельности. Акцентировано внимание на определении сущности договоров посреднического типа, нюансах ведения операций в зависимости от выбранного типа договора. Исследована база обложения налогом на добавленную стоимость, предложены способы урегулирования соответствующих расчетов. Раскрыты вопросы по регулированию процесса определения базы налогообложения налогом на добавленную стоимость у экспедитора при привлечении третьих лиц, как для предоставления услуг по перевозке, так и других дополнительных услуг, в случае, когда последние не являются плательщиками налога на добавленную стоимость. Предложены альтернативные варианты для налогообложения таких операций с учетом существующей судебной практики и мнения экспертов Государственной фискальной службы Украины. Определены три основные группы операций при

оказании транспортно-экспедиторских услуг, способствующих облегчению ведения учета для налогообложения налогом на добавленную стоимость у экспедитора. Доказано, что такое разграничение обусловлено определением места поставки услуг. Разработана схема бухгалтерских проводок для учета предоставления услуг по перевозке грузов и других дополнительных услуг, возникающих при транспортировке товаров и продукции с привлечением третьих лиц.

Ключевые слова: предприятие, транспортно-экспедиторская деятельность, учет, налогообложение, экспедитор, заказчик, внешнеэкономическая деятельность, перевозки.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-147-160

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. Транспортно-експедиторське обслуговування – це важлива ланка процесу транспортування вантажу. Але водночас облік і оподаткування експедиторської діяльності має певні особливості. У першу чергу, ці особливості залежать від ступеню складності комплексу операцій, адже експедитор може частину послуг надавати власними силами, а для іншої частини він може залучати третіх осіб, які, у свою чергу, можуть мати різні статуси: бути платником ПДВ чи ні, бути резидентом України чи ні, тощо. Неоднозначність трактування норм законодавчих актів призводить не лише до помилок у податковому обліку, але й у документальному оформленні і відображенні операцій в бухгалтерському обліку: починаючи з моменту укладання договору між замовником послуг та експедитором і закінчуючи відображенням цих операцій у податковій і фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Дослідженням сутності транспортно-експедиторських послуг займалися провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, серед яких: В. Л. Дикань, С. Я. Ковальчук, Г. Козіна, О. І. Чорноус, Т. А. Пушкар, М. В. Якименко, В. А. Єфанов та ін. Однак постійні зміни економічних умов господарювання та нормативно-законодавчої бази, розбіжності в поглядах вчених безумовно вимагають подальшого дослідження особливостей надання транспортно-експедиторських послуг та їх інформаційного забезпечення.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Не зважаючи на достатню увагу з боку науковців та законодавців щодо особливостей надання транспортно-експедиторських послуг, все ж залишаються проблемні питання,

зокрема: при складенні договорів транспортного експедирування, залежно від умов, в яких на підприємствах ведеться облік та визначається об'єкт оподаткування ПДВ та включенні таких операцій до складу доходів та витрат, що відіграє значну роль при обранні системи оподаткування експедитора. Значну роль у цій проблемі відіграє також законодавча неурегульованість питань щодо оподаткування деяких основних і додаткових операцій, що виникають при наданні транспортно-експедиторських послуг.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження процесу надання транспортно-експедиторських послуг та розробка практичних рекомендацій щодо його облікового відображення.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Відносини в галузі транспортно-експедиторської діяльності регулюються Цивільним кодексом України [1], Господарським кодексом України, Законами України «Про транспорт», «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про транзит вантажів», «Про транспортно-експедиторську діяльність» [2], іншими законами, транспортними кодексами та статутами, а також іншими нормативно-правовими актами, що видаються відповідно до них.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність» № 1955-IV від 01.07.2004 р. «Транспортно-експедиторська діяльність – підприємницька діяльність із надання транспортно-експедиторських послуг з організації та забезпечення перевезень експортних, імпорتنих, транзитних або інших вантажів» [2].

При залученні транспортно-експедиторських підприємств вантажовідправник полегшує собі роботу в частині страхування вантажу, оформлення транспортних документів, укладення окремих договорів з іншими учасниками процесу тощо. Адже усі ці обов'язки виконує експедитор.

Експедитор (транспортний експедитор) – суб'єкт господарювання, який за дорученням клієнта та за його рахунок виконує або організовує виконання транспортно-експедиторських послуг, визначених договором транспортного експедирування.

Водночас транспортно-експедиторська послуга – це робота, що безпосередньо пов'язана з організацією та забезпеченням перевезень експортного, імпортного, транзитного або іншого вантажу за договором транспортного експедирування.

Види транспортно-експедиторських послуг визначено у ст. 8 вищенаведеного Закону № 1955. До них належать: забезпечення оптимального транспортного обслуговування; організація перевезень вантажів різними видами транспорту; фрахтування суден; залучення інших транспортних засобів; здійснення робіт з приймання, накопичення, подрібнення, доробки, сортування, складування, зберігання, перевезення вантажів; організація охорони та експертизи вантажів тощо [2].

Крім того, договором транспортного експедирування може бути передбачене надання додаткових послуг, необхідних для доставки вантажу, таких як (частина третя ст. 929 ЦКУ):

- перевірка кількості та стану вантажу, його вивантаження і розвантаження;
- сплата мита, зборів і витрат, покладених на клієнта;
- зберігання вантажу до його отримання в пункті призначення;
- отримання необхідних документів для експорту та імпорту;
- виконання митних формальностей тощо [1].

Також експедитор здійснює страхування вантажу і своєї відповідальності (ст. 13 Закону № 1955) [2].

Для виконання своїх зобов'язань і доручень клієнтів експедитори можуть залучати третіх осіб. Наприклад, укладати договори з перевізниками, портами, авіапідприємствами, судноплавними компаніями тощо, які є резидентами або нерезидентами України (ст. 4 Закону № 1955) [2].

При цьому у відносинах із такими особами експедитор може виступати як від свого імені, так і від імені клієнта, залежно від того, що прописано в договорі.

У зв'язку з цим виділяють два види договорів транспортного експедирування:

- прямі договори, за якими всі послуги експедитор надає самостійно;
- договори посередницького типу, за якими експедитор тільки організовує виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу, а ці послуги виконують треті особи.

Залежно від умов договору всі операції відображаються в бухгалтерському обліку по-різному.

Так, якщо транспортно-експедиторські послуги надаються за прямим договором, то експедитор самостійно виконує роботи, надає послуги без залучення третіх осіб. У цьому випадку всі кошти,

отримані експедитором від клієнта, повністю належать експедиторові як плата за надані ним транспортно-експедиторські послуги.

Таким чином схема бухгалтерських проведення при наданні таких послуг виглядає наступним чином: всі витрати, які пов'язані з наданням послуг накопичуються на рахунку 23 «Виробництво». Потім, одночасно з відображенням доходу від надання послуг відбивається собівартість наданих послуг проведенням: Д 903 «Собівартість наданих послуг» К 23 «Виробництво».

Досить поширеною помилкою при веденні бухгалтерського обліку надання послуг є те, що всі витрати одразу накопичуються на рахунку 903 «Собівартість наданих послуг» без використання рахунку 23 «Виробництво». У даному випадку порушується один із принципів бухгалтерського обліку – нарахування та відповідності доходів і витрат. Таким чином, використання рахунку 23 «Виробництво» є обов'язковим при відображенні наданих послуг, оскільки саме на даному рахунку акумулюються всі витрати, пов'язанні з наданням конкретної послуги.

Жодних особливостей в обліку для цілей визначення податку на прибуток при наданні такого виду послуг не виникає, адже окремі коригування фінансового результату за операціями надання послуг у рамках транспортно-експедиторських-договорів у ПКУ не передбачені. Тому всі платники податку на прибуток відображають їх виключно за бухгалтерськими правилами.

Водночас, в обліку для нарахування податку на додану вартість виникають певні нюанси, а саме, операції з постачання послуг є об'єктом обкладення ПДВ лише у тому випадку, якщо місце їх постачання розташоване на митній території України (п.п. «б» п. 185.1 ПКУ) [3].

Тобто, якщо підприємство надає комплекс послуг, то деякі з проведених операції стають об'єктом оподаткування, у тому числі за основною ставкою – 20% або за ставкою 0%, деякі операції можуть бути звільненні від оподаткування, а окремі з них навіть можуть взагалі не бути об'єктом оподаткування податком на додану вартість. Таким чином операції з постачання послуг є об'єктом обкладення ПДВ у тому випадку, якщо місце їх постачання розташоване на митній території України (п.п. «б» п. 185.1 ПКУ) [3].

Отже, віднесення послуг до одного із зазначених вище видів залежить від місця надання послуг. Так, наприклад, якщо експедитор надає транспортно-експедиторські послуги нерезиденту, то міжнародне перевезення буде оподатковуватися ПДВ за ставкою 0%,

навантажувально-розвантажувальні роботи на митній території України оподатковуватимуться за ставкою 20%, а експедиторська винагорода не буде об'єктом оподаткування ПДВ.

У зв'язку з цим для правильного ПДВ-обліку таких операцій варто окремо виділяти:

- послуги перевезення (міжнародного, транзитного, внутрішнього);
- допоміжні послуги, пов'язані з перевезенням (послуги з навантаження, розвантаження тощо);
- послуги експедитора (експедиторська винагорода).

Перевезення вважається міжнародним, якщо воно здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом, який має бути складений мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту. До таких документів належать:

- авіаційна вантажна накладна (Air Waybill);
- міжнародна автомобільна накладна (CMR);
- накладна СМГС (накладна УМВС);
- коносамент (Bill of Lading);
- накладна ЦІМ (CIM);
- вантажна відомість (Cargo Manifest);
- книжка МДП;
- інші документи, визначені законами України [4].

Ці документи не застосовуються при внутрішніх перевезеннях.

Пунктом 186.4 статті 186 Кодексу визначено, що місцем постачання послуг (у тому числі і послуг з перевезення вантажів) є місце реєстрації постачальника. Тобто, якщо перевізник є резидентом України, то перевезення оподатковуються на загальних підставах, а якщо перевізник не є резидентом, то така операція не стає об'єктом оподаткування ПДВ [3].

Операції з транзитного перевезення звільнені від оподаткування ПДВ. Тобто, на дату зарахування коштів або на дату складання акту виконаних робіт та наданих послуг в залежності від того, яка з подій відбулася раніше, експедитор має виписати та зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну «Без ПДВ».

Згідно з узагальнюючою податковою консультацією щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності базою оподаткування ПДВ у експедитора є вартість наданих транспортно-експедиторських послуг (винагорода експедитора) та вартість послуг з перевезення, за умови, що перевізник є платником ПДВ. Якщо перевізник не є платником ПДВ, то вартість

наданих таким перевізником послуг не збільшує базу оподаткування ПДВ у експедитора при наданні транспортно-експедиторських послуг замовнику [4].

Вважаємо, що це роз'яснення має застосовуватися у всіх випадках: при міжнародних, внутрішніх та транзитних перевезеннях. Адже, при залученні третіх осіб-перевізників за договором доручення, коли експедитор діє від імені і за рахунок замовника, за умови, якщо останній не є платником ПДВ, то у експедитора не виникає податкових зобов'язань, так як і немає податкового кредиту. Хоча це роз'яснення формально стосується основної ставки, вважаємо, що його дію варто поширити і на операції, які підлягають оподаткуванню за ставкою 0% (міжнародні перевезення), і навіть на операції, які звільнені від оподаткування ПДВ (транзитні перевезення).

Наступною значною групою операцій у транспортно-експедиторській діяльності є операції з надання допоміжних послуг: зберігання, зважування, навантажувально-розвантажувальні роботи, перевалка і т. ін. Місцем постачання таких послуг визначено місце фактичного їх надання. Тобто, якщо послуги надаються на митній території України, то вони підлягають оподаткуванню за основною ставкою – 20%. Виключенням лише є операції з допоміжної обробки транзитних вантажів, які звільнені від оподаткування ПДВ.

В даному випадку також може виникнути ситуація, коли експедитор залучає інших суб'єктів господарювання для виконання цих робіт. Законодавці не надають конкретної відповіді на питання, чи має право експедитор не збільшувати базу оподаткування на суму таких послуг, якщо їх постачальник не є платником податку на додану вартість. Тому існують дві протилежні думки: аналогічно перевезенням такі операції не збільшують базу оподаткування ПДВ у експедитора та експедитор зобов'язаний нарахувати ПДВ на дані операції.

У першому випадку науковці, чия думка підтверджується судовою практикою, вважають, що сама природа договору комісії, різновидом якого є договір на транспортно-експедиторське обслуговування, передбачає, що експедитор діє за дорученням замовника послуг. Тобто, експедитор не є фактичним споживачем даних послуг, а лише посередником. Тому замовник послуг має компенсувати всі витрати експедитору. А таке відшкодування не може оподатковуватися ПДВ як звичайні послуги, тому що це – лише сума витрат, яку замовник зобов'язаний покрити експедитору.

А саме право на відшкодування в погоджених з клієнтом обсягах додаткових витрат, що виникли у експедитора при виконанні договору

транспортного експедирування, якщо такі витрати здійснювалися в інтересах клієнта, занотовано у ст. 10 Закону № 1955 [2].

Інша думка стосовно даного питання полягає у тому, що, незалежно від того, отримані додаткові послуги, (зокрема, навантажувально-розвантажувальні роботи) від платника ПДВ чи ні, експедитор зобов'язаний нараховувати ПДВ на дані операції. Це обґрунтовується непоодинокими роз'ясненнями та індивідуальними консультаціями податківців, які, у свою чергу, спираються на п. 189.4 ст. 189 ПКУ. Ця норма регулює процес оподаткування податком на додану вартість операцій з надання послуг та реалізації товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління. Зокрема, дана стаття містить лише посилання на те, що ці операції оподатковуються за загальними вимогами. За цією логікою ДФС пропонує посередникам оподатковувати всі додаткові витрати, які підлягають відшкодуванню експедитору замовником за основною ставкою – 20%, включаючи операції, які не є об'єктом оподаткування та які були отримані від неплатників податку на додану вартість, наприклад страхування вантажу при перевезенні.

Вважаємо, що така позиція ДФС не є обґрунтованою, адже дійсно – сутність діяльності посередників полягає у тому, що експедитор є посередником. У такому разі при залученні третіх осіб для виконання робіт та послуг фактично надає дані послуги постачальник, а споживає їх безпосередньо замовник. Це підтверджується й тим, що сума коштів, отримана експедитором для оплати послуг третіх осіб, залучених для виконання договору транспортного експедирування, не відображається у складі доходів, оскільки відсутнє збільшення власного капіталу. У випадку оплати послуг експедитора авансом або у вигляді передоплати такі суми також не визнаються доходами.

Так, пунктом 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (далі – П(С)БО 15) [5], та абз. 7 п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – П(С)БО 1) [6] визначено, що дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінку доходу може бути достовірно визначено.

Також положеннями пп. 6.2, 6.3, 6.4 та 6.6 П(С)БО 15, якими передбачено, що не визнаються доходами, зокрема, такі надходження від інших осіб:

- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- надходження, що належать іншим особам [5].

Водночас у ст. 185 ПКУ надано вичерпний перелік операцій, які є об'єктами оподаткування ПДВ, а саме:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [3].

У ст. 185 ПКУ йдеться про постачання послуг, що передбачає отримання доходів у постачальника послуг. А оскільки операції за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами не відображаються у складі доходів та витрат, то, відповідно, факту надання таких послуг експедитором немає. Тому, вважаємо, що при залученні третіх осіб від імені замовника послуг, якщо такі послуги були отримані неплатником ПДВ, такі операції не мають збільшувати об'єкт оподаткування у експедитора.

Зважаючи на це, вважаємо за необхідне у п. 4 ст. 189 ПКУ конкретизувати відповідь на дане питання та чітко визначити, чи збільшують базу оподаткування ПДВ додаткові витрати посередника (експедитора), які компенсуються замовником (споживачем) послуг та які були отримані від неплатників ПДВ.

Для обліку операцій із залученням третіх осіб за посередницькими договорами пропонуємо експедитору відкрити рахунок 686 «Розрахунки за транзитними послугами».

Також пропонуємо наступну схему бухгалтерських проведення (табл. 1) за умовним прикладом.

Замовник послуг-резидент доручає експедитору організувати перевезення на території України, а також завантажувально-розвантажувальні роботи із залученням третіх осіб. Винагорода експедитора становить 15 000 грн., в т. ч. ПДВ – 2 500 грн. Сума наданих послуг з перевезення склала 20 000 грн., в т. ч. ПДВ – 3 333,33 грн. Вартість навантажувально-розвантажувальних робіт склала 6 000 грн., в т. ч. ПДВ – 1 000 грн.

Таблиця 1

**Облік операцій з перевезень та інших додаткових послуг
із залученням третіх осіб**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерське проведення		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Надано послуги з перевезення постачальником – третьою особою	686	631	16 666,67
2.	Відображено податковий кредит	641	631	3 333,33
3.	Оплачено за послуги перевезення	631	311	20 000,00
4.	Виконані навантажувально-розвантажувальні роботи	686	631	5 000,00
5.	Відображено податковий кредит	641	631	1 000,00
6.	Оплачено за навантажувально-розвантажувальні роботи	631	311	6 000,00
7.	Перевиставлено замовнику вартість послуг з перевезення	361	686	20 000,00
8.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	686	641	3 333,33
9.	Перевиставлено замовнику вартість навантажувально-розвантажувальних робіт	361	686	6 000,00
10.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	686	641	1 000,00

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
11.	Відображена винагорода експедитору	361	703	15 000,00
12.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	2 500,00
13.	Отримана компенсація витрат експедитора (транзитні кошти)	311	361	26 000,00
14.	Зарахована на поточний рахунок винагорода експедитора	311	361	15 000,00

Джерело: авторська розробка

Таким чином, при використанні рахунку 686 для відображення транзитних коштів ми бачимо, що ці кошти не відображаються ні у складі доходів, ні у складі витрат експедитора.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. У дослідженні запропоновано вирішення важливої наукової проблеми щодо формування методології обліку з урахуванням особливостей надання транспортно-експедиторських послуг, а саме введення додаткового субрахунку 686 «Розрахунки за транзитними послугами», завдяки чому дотримуються норми П(С)БО 15 «Дохід» у частині визначення сум, які вважаються доходом підприємства.

За результатами детального аналізу норм законодавства щодо операцій за договорами комісії, поруки та іншими посередницькими договорами, до яких і належить договір транспортного експедирування, доведено неврегульованість питання визначення особливостей оподаткування податком на додану вартість, у випадку, якщо постачальником таких операцій є неплатник ПДВ. Рекомендується більш чітко на законодавчому рівні окреслити вплив таких операцій на базу оподаткування у експедитора.

Перспективою до подальших розробок є дослідження специфіки надання транспортно-експедиторських послуг у частині операцій, що надаються за прямим договором, та особливостей оподаткування операцій за посередницькими договорами.

Література

1. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 20.05.2019).
2. Про транспортно-експедиторську діяльність: Закон України № 1955-IV від 01.07.2004 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15> (дата звернення: 23.05.2019).
3. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4931> (дата звернення: 27.05.2019).
4. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності: Наказ ДПС України № 610 від 06.07.2012 р. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/61681.html> (дата звернення: 30.05.2019).
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 04.06.2019).
6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 07.06.2019).

References

1. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy, No. 435-IV, 16.01.2003 [Civil Code of Ukraine, No. 435-IV, 16.01.2003]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> [in Ukrainian]
2. Pro transportno-ekspedytorsku diialnist: Zakon Ukrainy, No. 1955-IV, 01.07.2004 [About freight forwarding activity: Law of Ukraine, No. 1955-IV, 01.07.2004]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15> [in Ukrainian]
3. Podatkovi kodeks Ukrainy, No. 2755-VI, 02.12.2010 [Tax Code of Ukraine, No. 2755-VI, 02.12.2010]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4931> [in Ukrainian]
4. Pro zatverdzhennia Uzahalniuiuchoi podatkovoi konsultatsii shchodo poriadku opodatkuvannia podatkom na dodanu vartist transportno-ekspedytorskoi diialnosti: Nakaz DPS Ukrainy, No. 610, 06.07.2012 [On approval of the General tax consultation on the taxation procedure of value

added tax of freight forwarding activity: Law of Ukraine, No. 610, 06.07.2012]. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/nakazi/61681.html> [in Ukrainian]

5. Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 15 «Dokhid»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy, No. 290, 29.11.1999 [On approval of accounting regulations (standard) 15 «Revenue»: Law of Ukraine, No. 290, 29.11.1999]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> [in Ukrainian]

6. Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy, No. 73, 07.02.2013 [On the approval of accounting national regulation (standard) 1 «General requirements for financial statements»: Law of Ukraine, No. 73, 07.02.2013]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian]

УДК 005.53:005.22

JEL Classification: M110; M100; J810

Сокурєнко Ігор

КЛАСИФІКАЦІЯ МЕТОДІВ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню особливостей методів прийняття управлінських рішень. За результатами критичного аналізу наукової літератури встановлено найбільш вживані ознаки класифікації: за суб'єктом прийняття рішення; за способами реалізації та формування вирішального правила оптимізації; за кількістю та якістю доступної інформації. Доведено помилковість використання ознаки «спосіб формування вирішального правила оптимізації». Узагальнено переваги та недоліки евристичних методів, склад логіко-формалізованих методів. Визначено переваги використання класифікаційної ознаки способу формалізації рішення. Зауважено на обмеженості використання існуючих методів та моделей однією функціональною сферою. Акцентовано увагу на відсутності системного підходу до розгляду методів прийняття управлінських рішень та складності оволодіння ними. Розкрито причини недоцільного використання ієрархічної класифікації методів прийняття управлінських рішень, серед яких: значна кількість, неможливість виділення ознак, які є вищими або нижчими за ієрархією, специфіки для віднесення до різних груп. Узагальнено комплекс питань, які вирішує менеджер в процесі прийняття управлінських рішень. Запропоновано застосування фасетної класифікації з використанням паралельного поділу об'єктів на незалежні класифікаційні угруповання. Обґрунтовано принципи побудови фасетної класифікації та ознаки методів в процесі прийняття менеджерами управлінських рішень: вид проблеми, що вирішується; умови прийняття рішення; цикл управління, в якому приймається рішення; базовий засновок прийняття рішення; характер використання методу; функціональна сфера діяльності підприємства; спосіб формалізації рішення.

Ключові слова: підприємства малого бізнесу, управлінські рішення, процес, методи та моделі, класифікаційна ознака, фасетна та ієрархічна класифікація.

Sokurenko Ihor

CLASSIFICATION OF MANAGEMENT DECISION MAKING METHODS

Abstract. The article is devoted to the research of peculiarities of management decision making methods. According to the results of the critical analysis of the scientific literature, the most commonly used features of classification such as: by the subject of decision making, by the methods of realization and formation of the decisive optimization rule, by the quantity and quality of information available have been determined. The use of the «method of forming a decisive optimization rule» error has

been proved. The advantages and disadvantages of heuristic methods, the composition of logically formalized methods have been generalized. The advantages of using the classification feature of the solution formalization method have been determined. The limitations of using existing methods and models in one functional area have been noted. Attention is paid to the lack of a systematic approach to the consideration of management decision-making methods and the complexity of mastering them. The reasons for the inappropriate use of hierarchical classification of management decision-making methods among them: a significant number, inability to distinguish features that are higher or lower than the hierarchy, specifics for belonging to different groups have been revealed. The complex of issues that the manager decides in the process of managerial decision making has been generalized. It is suggested to apply facet classification using parallel division of objects into independent classification groups. The principles of constructing facet classification and the features of methods in the process of managerial decision making by managers: the type of problem being solved; conditions of decision making; management cycle in which the decision is made; basic basis of decision making; the nature of the method used; functional sphere of activity of the enterprise; a way to formalize the solution have been substantiated.

Keywords: small enterprises, management decisions, process, methods and models, classification feature, facet and hierarchical classification.

Сокуренько Игорь

КЛАССИФИКАЦИЯ МЕТОДОВ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Аннотация. Статья посвящена исследованию особенностей методов принятия управленческих решений. По результатам критического анализа научной литературы установлены наиболее используемые признаки классификации: по субъекту принятия решения; по способам реализации и формирования решающего правила оптимизации; по количеству и качеству доступной информации. Доказана ошибочность использования признака «способ формирования решающего правила оптимизации». Обобщены преимущества и недостатки эвристических методов, состав логико-формализованных методов. Определены преимущества использования классификационного признака способа формализации решения. Отмечена ограниченность использования существующих методов и моделей одной функциональной сферой. Акцентировано внимание на отсутствии системного подхода к рассмотрению методов принятия управленческих решений и сложности овладения ими. Раскрыты причины нецелесообразного использования иерархической классификации методов принятия управленческих решений, среди которых: значительное количество, невозможность выделения признаков, которые выше или ниже по иерархии, специфики для отнесения к разным группам. Обобщен комплекс вопросов, которые решает менеджер в процессе принятия управленческих решений. Предложено применение фасетной классификации с использованием параллельного разделения объектов на независимые классификационные группировки. Обоснованы принципы построения фасетной классификации и признаки методов в процессе принятия менеджерами

управленческих решений: вид проблемы, которая решается; условия принятия решения; цикл управления, в котором принимается решение; базовый посыл принятия решения; характер использования метода; функциональная сфера деятельности предприятия; способ формализации решения.

Ключевые слова: предприятия малого бизнеса, управленческие решения, процесс, методы и модели, классификационный признак, фасетная и иерархическая классификация.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-161-177

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. Без малого бізнесу не може повноцінно і збалансовано функціонувати економіка країни. Більшість нових, прогресивних бізнес-ідей з'являється і реалізується на практиці саме на малих підприємствах, які оперативно реагують на потреби ринку і гнучко перебудовують свою господарську діяльність.

На практиці, управління підприємством малого бізнесу досить часто здійснюється на інтуїтивному рівні, не має під собою науково-обґрунтованих економічних розрахунків і висновків.

Успішність діяльності підприємств малого бізнесу безпосередньо залежить від ефективних управлінських рішень, що висуває високі вимоги до їх відповідності умовам внутрішнього і зовнішнього середовища. Саме ця обставина викликає великий інтерес до питань забезпечення, розробки управлінських рішень та визначення їх теоретичних аспектів, що, зрештою, визначає ефективність менеджменту в організації. Підвищення якості та обґрунтованості управлінських рішень вимагає від менеджерів знання методів їх прийняття та оволодіння ними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. У напрямі менеджменту з прийняття управлінських рішень існують істотні наукові результати. Найбільш вагомими в цій області є теорія процедурної раціональності, яка передбачає, що ефективність управлінського рішення обумовлена якістю процедури його прийняття і теорія перспектив лауреата Нобелівської премії Даніеля Канемана. У сучасних дослідженнях науковці значну увагу приділяють психологічним аспектам прийняття рішення: Дж. Геммонд, Р. Кіні, Г. Райффа досліджують пастки, що впливають на рішення у ділових питаннях та визначають способи їх уникнення; К. Тінслі, Р. Діллон та П. Медсен акцентують увагу на когнітивних упередженнях та їх

подоланні. П. Роджерс та М. Бленко детально розробили ролі в процесі прийняття рішень, які впливають на їх швидкість та ефективність. Е. Кемпбелл, Дж. Вайтхед, С. Фінкельштейн систематизували індикатори ризику прийняття рішень, що надають можливість їх розпізнавати.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Теорія прийняття рішень є одним з розділів управлінської науки, що активно розвивається. Водночас у роботах науковців, що займаються питаннями прийняття управлінських рішень спостерігається відсутність єдиної думки щодо класифікації відповідних методів.

Підприємства малого бізнесу, діяльність яких часто здійснюється в умовах ризику та супроводжується невизначеністю, потребують прийняття якісних та обґрунтованих управлінських рішень, що вимагає від менеджерів знання методів їх прийняття та оволодіння ними. З огляду на це, вивчення методів прийняття управлінських рішень є одним з пріоритетних напрямків цього наукового дослідження.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є систематизація методів прийняття управлінських рішень та розробка практичних рекомендацій щодо їх ідентифікації за класами.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Як відомо, класифікація є логічним прийомом, який певним чином структурує емпіричний масив інформації і у такий спосіб визначає місце будь-якого об'єкта у системі [1, с.103].

Огляд сучасних публікацій з проблем прийняття управлінських рішень дає змогу стверджувати, що питанню їх класифікації не приділяється належної уваги. Найчастіше автори обмежуються їх переліком без виділення певних однорідних ознак й спроби виявити взаємозв'язки між ними. Методи прийняття управлінських рішень в наукових працях розрізняються за: суб'єктом прийняття рішення; способом реалізації; способом формування вирішального правила оптимізації; кількістю та якістю доступної інформації.

За суб'єктом прийняття рішення методи поділяють на колективні (групові) та індивідуальні [2].

Під колективними методами прийняття управлінських рішень розуміють обговорення виявленої проблеми з членами колективу. Результатом є управлінське рішення, що відображає спільну думку учасників процесу обговорення. Відповідно процес прийняття рішення

індивідуальним методом є одноосібним. У цьому випадку зміст рішення залежить від особистих якостей керівника: його схильності до ризику, інертності, імпульсивності тощо.

Вважається, що колективні методи прийняття управлінських рішень надають можливість генерації більшої кількості альтернатив. Прийняті в такий спосіб рішення краще мотивують персонал, легше сприймаються ним, є більш якісними через використання в процесі їх розробки більших обсягів знань та інформації. Водночас, використання колективних методів потребує більше часу на прийняття рішення. До того ж, прийняте в такий спосіб рішення може бути компромісним, проте воно не є оптимальним, оскільки може відображати інтереси найбільш активної (але не найбільш компетентної) частини колективу.

Індивідуальні методи прийняття рішення характеризуються прийняттям більш суб'єктивних рішень, пов'язаних зі стереотипами мислення керівника, його попереднім досвідом, поведінковими обмеженнями. Такий метод прийняття управлінського рішення вимагає менше часу ніж колективний.

Більш правомірною щодо колективного та індивідуального методу є точка зору авторів [3; 4], які їх розглядають як види управлінських рішень. Ми повністю поділяємо цю точку зору, оскільки ознака, що лежить в її основі, в більшому ступені характеризує суб'єктивність розробки рішення (одною особою або кількома) ніж спосіб його прийняття.

За класифікаційною ознакою спосіб реалізації [5] методів прийняття управлінських рішень науковці поділяють на однокрокові та багатокрокові (ітераційні). Використання однокрокових методів передбачає прийняття управлінських рішень за один етап (прийом) на підставі одноразово встановленого правила оптимізації, відповідно до якого обирається альтернатива. У багатокрокових методах прийняття рішення є результатом кількох послідовно здійснюваних ітерацій.

За способом формування вирішального правила оптимізації, методи прийняття управлінських рішень науковці [5] поділяють на евристичні та аксіоматичні.

Одним з найбільш відомих евристичних методів є метод Дельфі, що дозволяє сформулювати нове спільне управлінське рішення або відкоригувати попереднє рішення шляхом ітераційної процедури опитування респондентів. Відмітною особливістю цього методу є повторювання процедури експертизи, доки не буде досягнуто узгодження думок експертів. Крім метода Дельфі, до евристичних

методів також відносять метод «мозкової атаки», ключових питань, «вільних асоціацій», інверсії, комісії, власної аналогії тощо.

За результатами аналізу наукової літератури нами було узагальнено низку переваг та недоліків евристичних методів.

До переваг віднесено: простота використання; швидкість вибору кращих альтернатив; відсутність необхідності високої спеціальної підготовки особи, що приймає рішення.

До недоліків доцільно віднести: складність обрання найбільш оптимальної альтернативи; суб'єктивний характер; неоднозначність способів агрегування та дезагрегування аналізованих показників.

Як спосіб вирішення недоліків евристичних методів було розроблено аксіоматичні методи. Науковці акцентують увагу, що методи цієї групи припускають формування вирішального правила оптимізації шляхом попереднього висунування кількох аксіом з наступною перевіркою їх справедливості. На підставі перевірки роблять висновок про вид та параметри функції корисності, що їй закладається у вирішальне правило оптимізації для вибору кращих альтернатив [5]. У процесі вибору альтернатив та розгляду їх частинних показників можна використовувати інформацію про тотожну важливість останніх або переважність одних показників (їх груп) над іншими показниками (їх групами).

Вважаємо, що аксіоматичні методи порівняно з евристичними є більш складними та трудомісткими, потребують більше часу та більш високої професійної підготовки особи, що приймає рішення (або аналітиків, що їй допомагають). Проте вони дозволяють здійснювати багатокритеріальний вибір альтернатив більш обґрунтовано та наочно для управління.

Доцільно зазначити, що у різних наукових джерелах евристичні методи враховують до складу методів, згрупованих за іншими ознаками: за підходом до аналізу інформації [4]; за принципами стратегії та тактики управління в проблемах різного ступеню визначеності [6, с.67; 7, с.88].

Водночас деякі автори [3] пропонують виділяти графічні, математичні та евристичні методи прийняття управлінських рішень без виокремлення класифікаційної ознаки. При цьому графічні методи вони відрізняють за графоаналітичним підходом: застосування діаграм, мережних моделей, структурних схем тощо. Ознакою математичних методів науковці вважають представлення досліджуваного об'єкту у вигляді пропорцій, відносин тощо. Евристичні методи представляють як використання експертних оцінок, ситуаційних моделей тощо.

Вважаємо, що запропоноване угруповання методів відрізняється за ознакою способу формалізації рішення, яка може бути графічною або аналітичною (у вигляді математичних відношень тощо). Евристичні методи в групу за цією класифікаційною ознакою включати не можна.

Підсумовуючи вищенаведене можна обґрунтовано стверджувати, що ознаку «спосіб формування вирішального правила оптимізації» не можна вважати вдалою. Вирішальним аргументом даного твердження є відсутність об'єктивного критерію оптимальності. Більш доречним, вважаємо, буде використання ознаки «способу вибору альтернатив». Відповідно до неї евристичні методи припускають вибір альтернатив на підставі інформації про систему вподобань особи, що приймає рішення; аксіоматичні методи припускають вибір альтернатив на підставі загальновідомих вихідних положень (аксіом). Прикладом є вибір інвестиційного проєкту з найбільш високим рівнем норми рентабельності або найменшим терміном окупності.

Залежно від кількості та якості доступної інформації в науковій літературі відокремлюють формалізовані (кількісні) та неформалізовані (якісні, евристичні) методи прийняття управлінських рішень [6; 8].

Для формалізованих методів науковці виокремлюють такі характерні риси як: використання логічних суджень, доказів, вибір найкращих рішень з використанням математично-статистичного апарату [9]. Неформалізовані методи науковці характеризують творчим пошуком альтернатив та ґрунтуванням на аналітичних здібностях управлінця, його інтуїції та досвіді. Зокрема, до них відносять експертні методи.

Формалізовані методи науковці розглядають як неоднорідні та поділяють на логіко-формалізовані [4; 6] та теоретико-ігрові методи прийняття управлінських рішень [4].

Науковці Ю. С. Петруня, І. Б. Гевко [4; 6] пропонують використовувати логіко-формалізовані методи прийняття управлінських рішень на етапі генерації ідей, оцінки та вибору альтернатив. Вони припускають, що управлінське рішення є результатом логічно побудованого процесу та приймається на підставі обробки великого масиву інформації. Результатом застосування логіко-формалізованих методів є вибір для реалізації найбільш оптимального за встановленими критеріями управлінського рішення. Такі методи є більш трудомісткими, проте дозволяють приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Авторами статті узагальнено логіко-формалізовані методи, до яких у наукових джерелах відносять: метод системного аналізу [6]; традиційні методи економічного аналізу (порівняння, групування тощо) [6]; матрицю оцінки наслідків реалізації рішення (платіжної матрицею) [4]; дерево рішень [4].

Використання кожного з перерахованих методів передбачає встановлення мети управлінського рішення, розробку альтернативних варіантів рішень, виявлення обмежень та аналіз можливих наслідків прийняття управлінського рішення. Найчастіше їх використовують для виконання формалізованих завдань.

Теоретико-ігрові методи [4] науковці групують за ознакою використання ігрової форми для аналізу проблеми та формування управлінського рішення. До найбільш відомих методів цієї групи науковці відносять метод сценаріїв, який припускає виявлення логіки у послідовності подій минулого для подальшої розробки на цій підставі прогнозів з наступним вибором найімовірнішого з них для досягнення певної мети. Методи цієї групи часто використовують для розробки та прийняття рішень в умовах невизначеності або ризику.

У сучасній науковій літературі розповсюдженою є точка зору щодо комплексності використання методів та моделей у прийнятті управлінських рішень [10; 11].

Зазначимо, що ми не заперечуємо можливості комплексного використання методів та моделей, їх доповнення один одним в процесі прийняття управлінських рішень. Водночас, виходячи з сутності понять, метод (як сукупність кроків (дій) для виконання управлінської задачі або досягнення певної мети), необхідно відокремлювати від моделі, що представляє собою певну форму об'єктивної реальності.

Якщо розглянути методи та моделі, запропоновані науковцями А. Д. Бутко, О. О. Зарембою [10] доцільно вказати на обмеженість їх використання одною функціональною сферою.

Так, вищезазвані автори відокремлюють методи та моделі прийняття рішень в управлінні виробничою діяльністю підприємства, інвестиційними проєктами, за основними результатами фінансової діяльності підприємства. Для управління виробничою діяльністю підприємства авторами пропонується розробляти рішення за допомогою моделей та методів визначення транспортного маршруту, управління матеріальними запасами, основними засобами тощо. До групи моделей та методів, що використовуються для прийняття рішень в управлінні інвестиційними проєктами включено моделі вибору інвестиційних проєктів, у т.ч. в умовах ризику, методи оцінки

економічної привабливості проєктів тощо. Група методів та моделей прийняття рішень за основними результатами фінансової діяльності підприємства представлена методами і моделями управління доходами підприємства, його витратами, фінансовими результатами тощо.

Бізнес-аналітик Д. Дерлоу [11] відокремлює три групи «засобів та моделей для тих, хто приймає рішення», а саме: загальні інструменти, інструменти формування пріоритетів та інструменти аналізу.

До загальних інструментів дослідник відносить дерево рішень, діаграму Ісікави, блок-схеми, уявні схеми та процес складання карт. Інструментами формування пріоритетів, на думку автора, є: метод ABC, кольорове кодування та метод Дельфі. Їх застосування дозволяє: отримати інформацію щодо пріоритетності завдань (метод ABC), виконати поділ операцій, що виконуються персоналом на: персональні або спільні, стандартизовані або творчі (кольорове кодування), досягти спільності експертних думок (метод Дельфі). Інструментами аналізу науковець вважає: SWOT – аналіз, п'ять конкурентних сил Портера, матриці BCG, Ансоффа, Shell, аналіз вигід та витрат CBA, аналіз ABC (activity – based costing), ABM (activity – based management). На думку вченого ці інструменти використовуються для проведення бізнес-аналізу та вибору раціональних рішень.

Вважаємо за необхідне висловити думку щодо можливості використання одночасно з методами, спеціалізованими за функціональними сферами також загальних (універсальних) методів. Застосування останніх не обмежується функціональними областями діяльності підприємства та може бути однаково ефективно використано у сфері управління операціями, маркетингом, персоналом тощо.

У зв'язку з цим, вважаємо доречним для методів прийняття управлінських рішень класифікаційну ознаку – за сферами використання. Відповідно до цієї ознаки пропонуємо відокремлювати спеціальні та загальні методи.

Отже, різноманіття методів прийняття управлінських рішень, які розглядаються науковцями, не має системного характеру, що ускладнює процес оволодіння ними. Тому вважаємо доцільною систематизацію існуючих методів прийняття управлінських рішень.

Проведений вище огляд різноманітних класифікаційних ознак та різних угруповань методів прийняття управлінських рішень дозволяє стверджувати, що застосувати ієрархічну класифікацію не доцільно через неможливість виділити ознаки, які є вищими або нижчими за

ієрархією. До того ж, розглянуті методи мають певну специфіку та за різними ознаками можуть бути віднесені до різних груп.

Вважаємо, найкращим чином для відображення різноманіття методів прийняття управлінських рішень може бути застосована фасетна класифікація, яка використовує паралельний поділ об'єктів на незалежні класифікаційні угруповання за певною ознакою і у такий спосіб формування фасет, в які об'єкти можуть входити багаторазово і незалежно.

Для того щоб побудувати фасетну класифікацію, нами було узагальнено низку питань, які вирішують менеджери в процесі прийняття управлінського рішення (рис. 1).

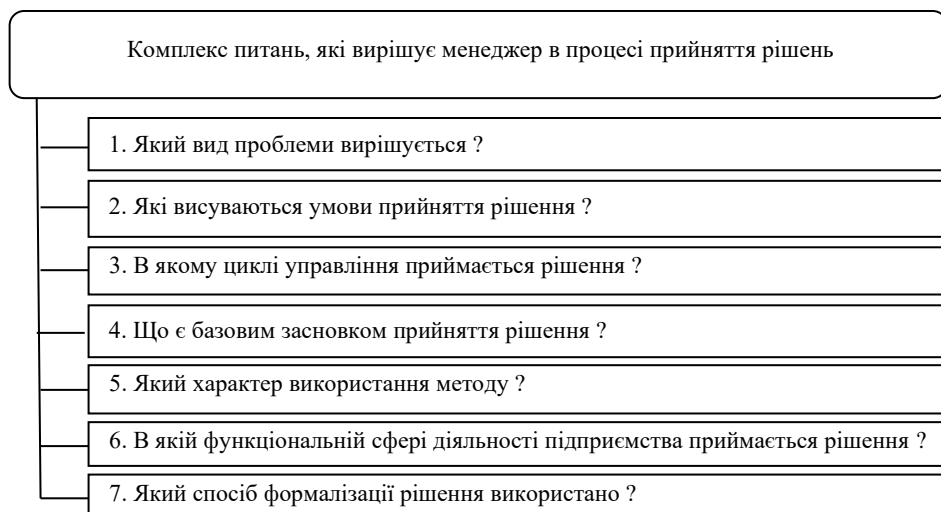


Рис. 1. Основні питання, які вирішує менеджер в процесі прийняття управлінського рішення

Джерело: узагальнено автором

Перше питання пов'язане з видом проблеми, що вирішується керівником. Проблеми залежно від їх структурованості поділяють на стандартні (мають чітко детерміновані зв'язки між елементами), структуровані (з кореляційними зв'язками різної повноти між елементами), слабо структуровані (низький рівень взаємозв'язків між елементами) та неструктуровані (ускладнене визначення елементів, якісний характер зв'язку між ними) [12]. Різні види

проблем, які вирішуються, вимагають застосування різних методів прийняття управлінських рішень, що класифікують на евристичні, логічні та математичні. Евристичні методи прийняття рішень підходять для розв'язання неструктурованих проблем. Їх використання надає можливість певним чином структурувати проблему. Логічні методи знаходять використання в процесі вирішення слабо структурованих проблем. Для вирішення структурованих та стандартних проблем використовують математичні методи.

Методи прийняття рішення певним чином залежать від умов, у яких їх приймають. Зазвичай виокремлюють три умови прийняття рішень: визначеність, ризик та невизначеність. Визначеність умов прийняття управлінських рішень має чітку передбачуваність результату кожної альтернативи. За таких умов менеджер, що приймає рішення, має вичерпні знання щодо стану середовища та результатів кожної обраної альтернативи. Ситуація визначеності на перший погляд виглядає як далека від реальності і така, що має суто академічний інтерес. Проте на практиці існує чимало ситуацій, коли менеджер на короткостроковий період приймає рішення і володіє вичерпною інформацією. До таких завдань відносять пошук варіантів розподілу ресурсів. Ризик відповідає стану, коли відомі результати за кожною альтернативою з певною вірогідністю. У цьому випадку менеджер має можливість прогнозувати вірогідність розвитку альтернатив. В умовах невизначеності на відміну від ризику, вірогідність альтернатив не відома. Відповідним чином за переліченими умовами використовують такі методи прийняття рішень:

- в умовах визначеності: граничний аналіз, лінійне програмування, приросний аналіз прибутку;
- в умовах ризику: матриця рішень або платіжна, статистичні методи з використанням критерія математичного очікування, дерево рішень, крива ризиків;
- в умовах невизначеності – матричні методи з використанням критеріїв Вальда, Гурвиця, Сейвиджа або Лапласа.

Залежно від циклу управління, у якому приймається рішення, доцільно відокремити методи прийняття стратегічних, поточних та оперативних рішень. Методи прийняття стратегічних рішень достатньо описані у стратегічному менеджменті. Їх метою є визначення перспективних напрямків діяльності підприємства, оцінювання факторів його внутрішнього та зовнішнього середовища для реалізації довгострокових цілей. Метою методів прийняття поточних рішень є

забезпечення найкращого співвідношення між запланованими поточними результатами діяльності та потрібними для цього ресурсами. Методи прийняття оперативних рішень мають забезпечити підтримку оптимальної збалансованості планів у короткостроковому періоді.

Вважаємо за доцільне ввести класифікаційну ознаку базового засновку прийняття управлінських рішень. У такий спосіб можна виокремити угруповання методів: інтуїтивні методи, методи, засновані на судженнях, та методи, засновані на раціональних процедурах. Інтуїтивні методи не містять раціональних дій, свідомого розгляду альтернатив та критеріїв їх обґрунтованого вибору. Основою для прийняття рішення є «шосте почуття» особи, що його приймає. Методи, засновані на судженнях, припускають раціональний вибір альтернатив на підставі знань або досвіду особи, що приймає рішення. Рішення, прийняті за допомогою методів, заснованих на раціональних процедурах, є результатом логічно побудованої послідовності дій: діагностики проблеми, формування критеріїв прийняття рішення, виявлення та оцінки альтернатив, остаточного вибору варіанта рішення.

За характером використання доцільно відрізнити загальні та спеціальні методи прийняття рішень. Загальні методи можуть бути використані у будь-якій сфері діяльності підприємства, а спеціальні – лише в одній з них.

Наступна класифікаційна ознака уточнює саме сферу використання спеціальних методів – маркетингу, операційної діяльності, управління якістю, управління персоналом, управління фінансами.

Залежно від способу формалізації рішення доцільно виокремити аналітичну та графічну форми. Аналітична форма надання рішення припускає його вираз через систему математичних рівнянь та нерівностей, що дозволяє формалізувати наявні альтернативи та спростити вибір одної з них для керівника. Представлення рішення в графічному вигляді (наприклад, у вигляді логічної схеми) також дозволяє обрати найкращий напрямок дій з кількох можливих.

За результатами критичного аналізу методів прийняття управлінських рішень пропонується фасетна класифікація методів прийняття управлінських рішень, яка передбачає встановлення семи критеріїв щодо визначення їх відмінності та схожості (табл. 1).

Таблиця 1

Фасетна класифікація методів прийняття управлінських рішень

Класифікаційна ознака	Класифікаційна група методів прийняття управлінських рішень	Окремі види методів прийняття управлінських рішень
1	2	3
1. Вид проблеми, що вирішується	евристичні	метод Дельфі, розробки сценаріїв
	логічні	дерево рішень, ранжування;
	математичні	балансовий, аналіз чутливості, CVP-аналіз
2. Умови прийняття рішення	за умови визначеності	граничний аналіз, лінійне програмування, приросний аналіз прибутку
	за умови ризику	матриця рішень або платіжна, статистичні методи з використанням критерія математичного очікування, дерево рішень, крива ризиків
	за умови невизначеності	матричні методи з використанням критеріїв Вальда, Гурвиця, Сейвиджа або Лапласа
3. Цикл управління, в якому приймається рішення	методи прийняття стратегічних рішень	аналогії, розробки сценаріїв, метод Дельфі, мозкова атака, дерево рішень, портфельний аналіз
	методи прийняття поточних рішень	ранжування, балансний метод, нормативний, пофакторний, метод ABC-аналізу;
	методи прийняття оперативних рішень	економіко-математичні методи
4. Базовий засновок прийняття рішення	інтуїтивні методи	Інтерв'ю, побудова сценаріїв, експертна оцінка
	методи, засновані на судженнях	аналогії, ранжування;

Продовження табл. 1

1	2	3
4. Базовий засновок прийняття рішення	методи, засновані на раціональних процедурах	дерево рішень, матричний аналіз
5. Характер використання	загальні	загальні: ранжування, дерево рішень, метод ABC-аналізу;
	спеціальні	методи сегментування ринку; метод Ардалана розміщення виробничих потужностей, метод «першого часу» складання робочих графіків
6. Функціональна сфера діяльності підприємства, в якій приймається рішення	у сфері маркетингу	методи ціноутворення, методи сегментування ринку
	у сфері операційної діяльності	метод Ардалана розміщення виробничих потужностей, метод «першого часу» складання робочих графіків
	у сфері управління якістю	метод розгортання функції якості; методи контролю якості
	у сфері управління персоналом	методи відбору кадрів;
	у сфері управління фінансами	дерево рішень, балансовий метод
7. Спосіб формалізації рішення	аналітичні	CVP-аналізу, методи лінійної оптимізації
	графічні	дерево рішень, сітьовий граф

Джерело: узагальнено автором

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. Встановлено найбільш вживані ознаки класифікації методів прийняття управлінських рішень: за суб'єктом прийняття рішення; за способом реалізації; за способом формування

вирішального правила оптимізації; за кількістю та якістю доступної інформації.

Через неможливість виділити ознаки класифікації методів прийняття управлінських рішень, які займають певне місце в ієрархії, доведено недоречність використання ієрархічної класифікації та обґрунтовано застосування фасетної класифікації. Для її побудови визначено принцип головних питань, що вирішує менеджер в процесі прийняття управлінських рішень.

Об'єктом майбутніх досліджень є процес прийняття управлінських рішень на стадії зростання підприємств малого бізнесу.

Література

1. Кузнецова І. О. Класифікація суб'єктів зернового ринку. *Економіка АПК*. 2008. № 10. С. 102–106.
2. Мала Н. Т. Управлінські рішення: класифікація та процес прийняття. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2007. № 605 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 20–24.
3. Цюцюра С. А., Криворучко О. В., Цюцюра М. І. Теоретичні основи та сутність управлінських рішень. Моделі прийняття управлінських рішень. *Управління розвитком складних систем*. 2012. Вип. 9. С. 50–58.
4. Петруня Ю. Є., Літовченко Б. В., Пасічник Т. О. та ін. *Прийняття управлінських рішень: навч. посіб.; 3-тє вид., переробл. і доп.* Дніпропетровськ: Університет митної справи та фінансів, 2015. 209 с.
5. Коломоец Ф. Г. *Основы системного анализа и теории принятия решений: пособ. для исследователей, управленцев и студентов вузов*. Минск: Тесей, 2006. 320 с.
6. Гевко І. Б. *Методи прийняття управлінських рішень* : підруч. Київ : Кондор, 2018. 187 с.
7. Колпаков В. М. *Теория и практика принятия управленческих решений* : учеб. Киев: МАУП, 2000. 256 с.
8. Гринів Л. В., Вачіль О. П. Методи оцінки ефективності прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності. *Вісник Прикарпатського університету*. 2015. № 11. С. 292–296.
9. Шурпенкова Р. К., Демко І. І. Евристичні методи генерування, оцінки і вибору альтернатив. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2016. № 2 (118). С. 151–154.

10. Бутко А. Д., Заремба О. О. *Методи і моделі прийняття рішень в аналізі та аудит: навч. посіб.* Київ : КНТЕУ, 2008. 323 с.
11. Дерлоу Д. *Ключові управлінські рішення. Технологія прийняття рішень* / Пер з англ. Київ : Наукова думка, 2001. 242 с.
12. *Планування діяльності підприємств харчової промисловості в умовах ринку: монографія* / А. М. Богатирьов, А. І. Бутейко, І. О. Кузнецова. Одеса: Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, 2003. 274 с.

References

1. Kuznetsova, I. O. (2008). Klasyfikatsiia subiektiv zernovoho rynku [Classification of grain market entities], *Ekonomika APK – Economy of APK*, 10, 102–106 [in Ukrainian]
2. Mala, N. T. (2007). Upravlinski rishennia: klasyfikatsiia ta protses pryiniattia [Management decisions: classification and decision making], *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politehnika» – Bulletin of Lviv Polytechnic National University*, 605, 20–24 [in Ukrainian]
3. Tsiutsiura, S. A., Kryvoruchko, O. V. & Tsiutsiura, M. I. (2012). Teoretychni osnovy ta sutnist upravlinskykh rishen. Modeli pryiniattia upravlinskykh rishen [Theoretical basis and essence of managerial decisions. Models of managerial decision-making], *Upravlinnia rozvytkom skladnykh system – Management of complex systems development*, 9, 50–58 [in Ukrainian]
4. Petrunia, Yu. Ye., Litovchenko, B. V., Pasichnyk, T. O. ta in. (2015). *Pryiniattia upravlinskykh rishen [Managerial decision-making]*, 3 vyd., Dnipropetrovsk: Universytet mytnoi spravy ta finansiv, 209 s. [in Ukrainian]
5. Kolomoets, F. G. (2006). *Osnovy sistemnogo analiza i teorii priniatiya resheniy [Fundamentals of systems analysis and decision-making theory]*, Minsk: Tesey, 320 s. [in Russian]
6. Hevko, I. B. (2018). *Metody pryiniattia upravlinskykh rishen [Management decision-making methods]*, Kyiv: Kondor, 187 s. [in Ukrainian]
7. Kolpakov, V. M. (2000). *Teoriya i praktika prinyatiya upravlencheskikh resheniy [Theory and practice of managerial decision-making]*, Kiev: MAUP, 256 s. [in Russian]
8. Hryniy, L. V., Vachil, O. P. (2015). Metody otsinky efektyvnosti pryiniattia upravlinskykh rishen v umovakh nevyznachenosti [Methods for evaluating of managerial decision-making effectiveness in uncertainty conditions], *Visnyk Prykarpatskoho universytetu – Bulletin of Prycarpathian*

University, 11, 292–296 [in Ukrainian]

9. Shurpenkova, R. K., Demko, I. I. (2016). Evrystychni metody heneruvannia, otsinky i vyboru alternatyv [Heuristic methods for generating, evaluating and selecting alternatives], *Sotsialno-ekonomichni problemy suchasnoho periodu Ukrainy – Socio-economic problems of the modern period of Ukraine*, 2 (118), 151–154 [in Ukrainian]

10. Butko, A. D., Zaremba, O. O. (2008). *Metody i modeli pryiniattia rishen v analizi ta audyti [Decision-making methods and models in analysis and audit]*, Kyiv: KNTEU, 323 s. [in Ukrainian]

11. Derlou, D. (2001). *Kliuchovi upravlinski rishennia. Tekhnolohiia pryiniattia rishen [Key management decisions. Decision-making technology]* / Per. z anhl. Kyiv: Naukova dumka, 242 s. [in Ukrainian]

12. Bogatyrev, A. M., Buteyko, A. I., Kuznetsova, I. O. (2003). *Planuvannia diialnosti pidpriemstv kharchovoi promyslovosti v umovakh rynku: monografiia [Planning of food industry enterprises activity in market conditions: monograph]*, Odesa: Instytut problem rynku ta ekonomiko-ekolohichnykh doslidzhen NAN Ukrainy, 274 s.

УДК 331.108:331.101.6
JEL classification: J240

Танасюк Ірина, Орленко Ольга

СТВОРЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНИХ УМОВ ЗРОСТАННЯ ПРОДУКТИВНОСТІ ПРАЦІ ПЕРСОНАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Стаття присвячена дослідженню проблем забезпечення зростання продуктивності праці персоналу вітчизняних підприємств. Акцентовано увагу на тенденціях до зниження технологічної готовності суб'єктів господарювання України, низькому рівні інноваційної активності підприємств, скороченні рівня продуктивності праці працівників, погіршенні конкурентних позицій бізнесу на внутрішньому та зовнішньому ринках. Зазначено, що однією з найважливіших організаційно-економічних умов, здатною суттєво підвищити продуктивність праці, є розвиток трансферу технологій. Відмічено, що головним завданням трансферу технологій є сприяння процесам комерціалізації науково-технологічного потенціалу підприємств. Доведено, що низький рівень розвитку мережі трансферу технологій спричиняє уповільнення поширення новітніх технологій на вітчизняних підприємствах. Зауважено на необхідності активізації процесів інтеграції української мережі трансферу технологій до європейських структур; вдосконалення законодавчої бази в сфері трансферу технологій, як передумови для розробки новітніх технологій; розробки державної політики в напрямку комерціалізації результатів інтелектуальної діяльності; розвитку інфраструктури ринку технологій, залучення підприємств до роботи з існуючою інтелектуальною власністю, створення умов до співпраці з освітніми та науковими закладами. Виділено три групи чинників негативного впливу на інноваційний розвиток і трансфер технологій в Україні (економічні, виробничі та інші). Зосереджено увагу на необхідності вдосконалення та перебудови методів організації й управління на підприємствах, зокрема на вдосконаленні систем мотивації персоналу, запровадженні корпоративних систем управління.

Ключові слова: підприємство, персонал, продуктивність праці, організаційно-економічні умови, трансфер технологій, мотивація, корпоративні системи управління.

Tanasiuk Iryna, Orlenko Olha

CREATION OF ORGANIZATIONAL AND ECONOMIC CONDITIONS OF INCREASING THE LABOR PRODUCTIVITY GROWTH OF THE ENTERPRISE STAFF

Abstract. The article is devoted to the research of problems of ensuring productivity growth of the staff of domestic enterprises. The attention is focused on tendencies to decrease technological readiness of Ukrainian business entities, low level

of innovative activity of enterprises, reduction of the level of labor productivity of employees, deterioration of competitive positions of business in the domestic and foreign markets. It is noted that one of the most important organizational and economic conditions that can significantly improve labor productivity is the development of technology transfer. It is stressed that the main task of technology transfer is to facilitate the processes of commercialization of scientific and technological potential of enterprises. It is proved that the low level of development of technology transfer network causes a slowdown in the spread of new technologies in domestic enterprises. It is considered the need to intensify the processes of integration of the Ukrainian technology transfer network into European structures; improving the legislative framework in the field of technology transfer, as a prerequisite for the development of new technologies; development of state policy in the direction of commercialization of the results of intellectual activity; development of technology market infrastructure, involvement of enterprises in the work with existing intellectual property, creation of conditions for cooperation with educational and scientific institutions. Three groups of factors that have a negative impact on innovative development and technology transfer in Ukraine (economic, industrial and others) have been defined. The attention is paid to the need of improving and restructuring of methods of organization and management at enterprises, in particular on the improvement of personnel motivation systems, introduction of corporate management systems.

Keywords: enterprise, staff, labor productivity, organizational and economic conditions, technology transfer, motivation, corporate management systems.

Танасюк Ирина, Орленко Ольга

СОЗДАНИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ РОСТА ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТИ ТРУДА ПЕРСОНАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

Аннотация. Статья посвящена исследованию проблем обеспечения роста производительности труда персонала отечественных предприятий. Акцентируется внимание на тенденциях к снижению технологической готовности субъектов хозяйствования Украины, низком уровне инновационной активности предприятий, сокращении уровня производительности труда работников, ухудшении конкурентных позиций бизнеса на внутреннем и внешнем рынках. Указано, что одним из важнейших организационно-экономических условий, способных существенно повысить производительность труда, является развитие трансфера технологий. Отмечено, что главной задачей трансфера технологий является содействие процессам коммерциализации научно-технологического потенциала предприятий. Доказано, что низкий уровень развития сети трансфера технологий приводит к замедлению распространения новейших технологий на отечественных предприятиях. Подчеркнута необходимость активизации процессов интеграции украинской сети трансфера технологий в европейские структуры; совершенствования законодательной базы в сфере трансфера технологий, как предпосылки для разработки новейших технологий; разработки государственной политики в направлении коммерциализации результатов интеллектуальной

деятельности; развития инфраструктуры рынка технологий, привлечения предприятий к работе с существующей интеллектуальной собственностью, создание условий для сотрудничества с образовательными и научными учреждениями. Выделены три группы факторов негативного влияния на инновационное развитие и трансфер технологий в Украине (экономические, производственные и другие). Сосредоточено внимание на необходимости совершенствования и перестройки методов организации и управления на предприятиях, в частности на совершенствовании систем мотивации персонала, внедрении корпоративных систем управления.

Ключевые слова: предприятие, персонал, производительность труда, организационно-экономические условия, трансфер технологий, мотивация, корпоративные системы управления.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-178-193

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. Необхідність дослідження теоретичних і практичних аспектів зростання продуктивності праці сьогодні в українській теорії і практиці стоїть дуже гостро. Оскільки в зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємств відбуваються постійні зміни, виникає необхідність створення відповідних організаційно-економічних умов, здатних визначати рівень та впливати на динаміку продуктивності праці, і даному показнику приділяється незначна увага, порівняно з іншими показниками ефективності діяльності суб'єктів господарювання на різних рівнях економіки. Мають фрагментарний характер відомості щодо продуктивності праці персоналу, що наводяться на різних рівнях економіки, ці дані представлені у відносних цифрах і їх важко порівняти в динаміці, в міжгалузевому розрізі тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Дослідженню проблеми продуктивності праці та пошуку шляхів її зростання присвячено праці багатьох вітчизняних науковців: М. Семикіної, С. Кожем'якіної, С. Дієсперова, Л. Капінус, Т. Костенко, Н. Танасієнко та ін. Водночас варто відзначити, що постійні зміни, які відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства вимагають концентрації уваги як науковців, так і практиків на необхідності створення відповідних організаційно-економічних умов, здатних прискорити процес підвищення продуктивності праці персоналу вітчизняних підприємств.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Невирішені раніше частини загальної

проблеми полягають у необхідності створення певних організаційно-економічних умов, які сприятимуть підвищенню рівня продуктивності праці персоналу підприємств відповідно в сучасних умовах господарювання.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження організаційно-економічних умов, здатних суттєво вплинути на процес підвищення рівня продуктивності праці працівників вітчизняних підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Підвищення продуктивності праці – складний процес одночасної дії багатьох взаємозалежних між собою факторів, які необхідно враховувати під час розробки та реалізації ефективної стратегії. Визначення того чи іншого переліку ключових факторів зростання продуктивності праці та їх комплексне використання дозволяє наблизити фактичну величину продуктивності праці до максимально можливої, тим самим реалізувати усі резерви її зростання. Тому підприємство здатне сконструювати дієві заходи та політику управління лише у випадку правильного визначення домінуючої групи факторів та їх взаємодії залежно від умов, в яких воно функціонує. Саме створення необхідних організаційно-економічних умов, здатне активізувати позитивний вплив різних факторів на рівень продуктивності праці.

Підвищення рівня продуктивності праці і, як наслідок, рівня конкурентоздатності вітчизняних промислових підприємств залежить від розвитку науково-технічного прогресу. Підприємства, з одного боку, виступають у якості головних споживачів інноваційних ідей, а, з іншого, – виявляються генераторами цих самих ідей та стимуляторів їх подальшої адаптації та впровадження на підприємствах інших галузей [1].

Як відомо, інноваційна діяльність стає невід’ємною, а головне – більш необхідною частиною для подальшого функціонування будь-якого підприємства, незалежно від його технологічного рівня та фінансового стану. Як доречно стверджує В. М. Геєць, інноваційна діяльність набуває особливого значення не тільки у високотехнологічних, але й у традиційних секторах економіки [2]. Традиційно інновації асоціюються з передовими технологіями, однак, насправді, досить невелика частка інновацій вітчизняних підприємств є дійсно новими у глобальному масштабі. Але це не зменшує можливість вітчизняних підприємств забезпечувати собі конкурентні переваги, оскільки більшість нових продуктів можна виготовляти не тільки за рахунок нових технологій, але і застосовуючи вже існуючі технології, створені

як в рамках конкретного підприємства, так і поза ним. Досить розповсюдженим явищем стає можливість використовувати технології, які були розроблені іншими підприємствами або навіть іншими галузями для власних потреб. Нетрадиційне застосування інновацій або їх адаптація до власних потреб розширює можливості отримувати позитивний ефект як для підприємств, які створили цю інновацію, так і для підприємств-користувачів цих інновацій.

Одним з найвагоміших та найдієвіших факторів підвищення продуктивності праці, вважаємо, може бути трансфер технологій. Важливо зазначити, що в науці не існує єдиного визначення категорії «трансферу технологій». Частіше за все трансфер технологій розглядається як форма просування інновацій, що припускає процес передачі знань, а також права на їх використання, між фізичними особами або організаціями з метою їх подальшого впровадження та/або комерціалізації. З. С. Варналій під трансфером технологій розуміє «міжнародний науково-технологічний обмін, впровадження у виробництво чужих інтелектуальних здобутків» [3]. На думку Л. І. Федулової, трансфер технологій – це передача систематичного знання про виробництво продукції, застосування процесу чи надання послуги. [4]. Н. І. Чухрай трансфер технологій трактує як особливий вид комунікації, який передбачає застосування знань, їх цільове використання і вимагає узгоджених дій двох або більше індивідуумів або функціональних підрозділів, розділених культурними, структурними і/або організаційними бар'єрами [5]. О. П. Молчанова зі співавторами визначають трансфер технологій як «рух технологічних можливостей – зазвичай пакету артефактів, інформації, прав та послуг – від постачальника до потенційного споживача» [6]. Згідно з чинним Законом України № 143-V від 14.09.2006 р. «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій», трансфер технології трактується як передача технології, що оформлюється шляхом укладення двостороннього або багатостороннього договору між фізичними та/або юридичними особами, яким установлюються, змінюються або припиняються майнові права і обов'язки щодо технології та/або її складових [7].

Не зважаючи на те, що Україна була першою з країн СНД, яка прийняла закон стосовно трансферу технологій (Закон України від 14.09.2006 № 143-V «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій»), це не призвело до ефективного функціонування національної мережі трансферу технологій (UTTN). UTTN була створена 19 січня 2010 р. відповідно до існуючих

європейських, американських, російських та китайських мереж. Мережа розміщує в своїх публічних базах як пропозиції, так і запити (профілі) на технології. Мережа представляє собою електронний виставковий майданчик наукоємних продуктів, де інтереси продавців і покупців представляють технологічні брокери – професійні учасники ринку трансферу технологій та допомагає продавцям і покупцям знайти один одного [7].

Не зважаючи на те, що головним завданням UTTN є сприяння комерціалізації науково-технологічного потенціалу підприємств країни, нажалі згідно з даними табл. 1 можна зазначити, що Україна має низький рівень «технологічної готовності» та демонструє недостатній рівень ефективності функціонування даного елементу вітчизняної інноваційної інфраструктури.

За наявністю новітніх технологій наша країна займає останні вісім років досить середні позиції серед країн світу. Відмітимо, що у 2012–2013 рр. було досягнуто 80 місце (серед 144 країн світу) у загальному рейтингу, однак ця позиція одразу в 2013–2014 рр. погіршилася на 26 пунктів, що, вважаємо, було пов'язано з нестабільною політичною та економічною ситуацією в нашій країні. Щодо здатності абсорбувати, поглинати (тобто сприймати та застосовувати) нові технології на рівні підприємств, то тут майже дзеркальна ситуація з попереднім показником. Такий стан дозволяє стверджувати, що вітчизняна інноваційна інфраструктура, до складу якої входить національна мережа трансферу технологій, не виконує покладених на неї функцій. У результаті цього підприємства не мають можливості скористатися тими здобутками, які вже створені як вітчизняною, так і світовою наукою і практикою. Тобто відсутні або не працюють механізми, здатні вплинути на процеси впровадження інновацій на підприємствах України. Це є дуже негативним явищем, оскільки позбавляє вітчизняні підприємства можливості якісно та швидко збільшувати рівень продуктивності праці, забезпечуючи собі конкурентні позиції не лише на внутрішньому ринку, але, що особливо важливо, на зовнішньому.

Водночас можна відзначити, що існують чинники, які перешкоджають розвитку вітчизняної інноваційної сфери і застосуванню трансферу технологій. Їх можна поділити на 3 групи: економічні, виробничі та ін. До групи економічних чинників можна віднести: брак зовнішнього і внутрішнього фінансування; низький платоспроможний попит на нові сучасні технології; висока вартість нововведень і високий їх ризик для вітчизняних підприємств.

Виробничі фактори включають: незацікавленість та несприйнятливість підприємств до нововведень; недолік інформації про нові технології та можливі ринки збуту; нерозвиненість інноваційної інфраструктури; недооцінювання можливостей для кооперування з іншими підприємствами і науковими організаціям з метою проведення інноваційних розробок. Інші фактори пов'язані з відмінністю вітчизняної методики оцінки інноваційної діяльності промислових підприємств від зарубіжних аналогів та недосконалістю вітчизняного законодавства у цих питаннях.

Таблиця 1

**Динаміка технологічної готовності підприємств України
протягом 2012–2017 рр.**

«Технологічна готовність» 9 стовпчик індексу глобальної конкуренто- спроможності	2012- 2013		2013- 2014		2014- 2015		2015- 2016		2016-2017	
	144 країни*		148 країни		144 країни		140 країн		138 країн	
	бал	рейтинг	бал	рейтинг	бал	бал	рейтинг	бал	рейтинг	бал
9.01. Наявність новітніх технологій	4,8	80	4,3	106	4,6	4,8	80	4,3	106	4,6
9.02. Поглинання технологій на рівні підприємства	4,8	69	4,3	100	4,6	4,8	69	4,3	100	4,6
9.03. Прямі іноземні інвестиції та передача технологій	4	109	3,6	131	3,8	4	109	3,6	131	3,8

* країни світу, що увійшли до рейтингу за Індексом глобальної конкурентоспроможності.

Джерело: складено авторами за даними [8]

З метою нівелювання дії зазначених вище негативних факторів задля активізації трансферу технологій і, як наслідок, підвищення продуктивності праці персоналу на вітчизняних підприємствах, вважаємо, що доцільною буде інтеграція українських учасників ринку технологій у відповідні європейські структури. Це дозволить отримати доступ до баз даних, бірж, фондів венчурного капіталу та інших інформаційних та фінансових ресурсів, що надасть значні переваги при оформленні ліцензійних контрактів та міжнародних патентів вітчизняним підприємствам.

Для активізації трансферу технологій на державному рівні необхідно забезпечити передумови для активної розробки новітніх технологій в Україні та умови для їх представлення як об'єктів міжнародного технологічного трансферу шляхом здійснення таких заходів: вдосконалення законодавчої бази в області трансферу технологій; розробки державної політики у сфері комерціалізації результатів інтелектуальної діяльності; активізації розвитку інфраструктури українського ринку технологій шляхом формування основних ринкових механізмів і залучення підприємств до роботи з існуючою інтелектуальною власністю, а також створення умов для їх співпраці з освітніми та науковими закладами задля посилення рівня вітчизняного інтелектуального капіталу; сприяння процесам залучення приватних українських і зарубіжних інвестицій в інноваційну сферу; створення умов для збільшення кількості учасників трансферу технологій.

Необхідно також приділити увагу вдосконаленню роботи окремих елементів інфраструктури трансферу технологій, особливо підрозділів з питань трансферу технологій та продовжувати створення центрів трансферу технологій на національному та регіональному рівнях. Головними завданнями даних структурних елементів може стати розробка і впровадження інтегрованої бази даних щодо аналізу попиту та пропозиції в сфері трансферу технологій в Україні та створення механізму поповнення цієї бази з різних джерел: існуючих локальних, відомчих та регіональних баз даних, каталогів, конкурсів, виставок-презентацій, спеціалізованих видань, журналів, інтернет-сайтів. Складовою національної інфраструктури трансферу технологій мають стати також спеціально створені консультативні комісії з питання аудиту трансферу технологій, оскільки при вирішенні питання щодо експорту технології важливо оцінити її потенціал, конкурентоспроможність та загрози, які виникають при її передачі.

Застосування на підприємстві нової техніки та технології потрібно одночасно здійснювати з перебудовою методів організації та

управління, впровадженням нового управлінського мислення на всіх рівнях менеджменту. Адже як зазначається у Звіті компанії McKinsey «Відновлення економічного росту України», саме за рахунок вдосконалення бізнес-процесів на вітчизняних підприємствах можливо максимально збільшити рівень продуктивності праці, а в деяких галузях до 30%, не здійснюючи ніяких капітальних вкладень [9].

Нажаль, сьогодні більшість українських підприємств використовують методи управління, які розроблені багато років назад для планової економіки, тобто для ситуації передбачуваності та прогнозованості. А на даному етапі розвитку економіки умови виробництва змінюється з такою швидкістю, що необхідно вчитися управляти по-новому, оперативно реагуючи на зовнішні і внутрішні зміни середовища підприємства та бути здатними своєчасно адаптуватися до них [10].

Факт кореляції між якістю управління і результатами діяльності підприємств особливо яскраво проявляється в країнах з перехідною економікою, оскільки ефективність від використання процесних інновацій для них набагато менша саме внаслідок низького рівня управління. Про це свідчить той факт, що, наприклад, в регіоні СЕК (Східна Європа та Кавказ) вдосконалення методів управління дає підвищення продуктивності праці на 40%, а впровадження нових процесів – всього на 6%. У Росії віддача від поліпшення якості управління та інноваційних процесів оцінюється відповідно у 32% і 2% [11].

З даною точкою зору погоджуються і деякі вітчизняні науковці. Так, А. Л. Гапоненко зазначає, що «низька результативність діяльності суб'єкта господарювання, в тому числі низький рівень його продуктивності праці, може бути наслідком неадекватної та неефективної системи управління» [10].

Адже, як доцільно зауважує З. Я. Шацька, навіть сучасне обладнання автоматично не забезпечить покращення основних техніко-економічних показників діяльності підприємства, оскільки система управління підприємства не завжди спроможна вдало та ефективно використати сучасне обладнання та технологію [13]. На думку І. Б. Гуркова, «новий спосіб виробництва і нові технології вимагають іншого управління, наприклад, зміни форм маркетингу або управління персоналом, а значить, і інновацій в області управлінських технологій» [14].

Окрім цього необхідно брати до уваги те, що система стимулювання не буде спроможна забезпечити очікуваного ефекту або показники підвищення продуктивності праці будуть мінімальними,

якщо мотивація буде базуватися тільки на матеріальних факторах, мінаючи нематеріальні. Через певний час постійне зростання заробітних плат вже не буде себе виправдовувати. Окрім цього рамки матеріального стимулювання персоналу обмежені рівнем собівартості продукції, що робить нематеріальні способи мотивації більш перспективними та дієвими.

При використанні засобів мотивації необхідно враховувати ситуацію, яка склалася на підприємстві та економіці в цілому. У результаті, підприємства можуть створити наступні види умов: умови, що спрямовані на утримання персоналу; умови, які впливають на ступінь залучення працівників в процес роботи та ефективність їх праці.

До першої групи можна віднести: комфортні і безпечні умови праці, наявність води, світла, чистих приміщень для роботи, забезпечення безпеки робочого місця, розмір зарплати та соціальних виплат тощо. Усе це дає співробітникам відчуття захищеності і стабільності.

Друга група умов представлена наявними можливостями професійного та кар'єрного росту для персоналу, отриманням визнання, нових знань і навичок. Ці чинники сприяють робочому драйву співробітників, прагненню до більшої ефективності та результативності їх праці.

Вважаємо, що доцільно розробляти систему мотивації персоналу відповідно до їх категорії, оскільки досить суттєво різняться їх функціональні обов'язки та стимули до високопродуктивної праці (табл. 2).

Важливо зауважити, що задля отримання максимального та довготривалого ефекту від вдосконалення системи мотивації та впровадження інших організаційно-управлінських інновацій необхідно дотримуватися наступних умов: здійснювати ці процедури системно, безперервно та на новаторському принципі.

Одним з варіантів забезпечення створення організаційно-економічних умов зростання рівня продуктивності праці персоналу, досягнення виконання вищезазначених умов може бути використання вітчизняними олійно-жировими підприємствами сучасних корпоративних систем управління (далі КСУ). КСУ представляють собою відкриту інтегровану автоматизовану систему реального часу з автоматизації бізнес-процесів компанії всіх рівнів, в тому числі, і бізнес-процесів прийняття управлінських рішень. При цьому ступінь автоматизації бізнес-процесів визначається виходячи із забезпечення максимального прибутку компанії [16]. Вважаємо, що буде доцільно додати і забезпечення

позитивної динаміки продуктивності праці, оскільки у довгостроковому періоді лише збільшення рівня продуктивності праці буде здатне забезпечувати стабільне зростання прибутку.

Таблиця 2

Види мотивації відповідно до категорії працівників підприємства

Категорія персоналу	Види мотивації
Керівники	наявність можливостей для розвитку та навчання; можливість розширити підприємство; визнання з боку конкурентів, інших підприємств, суспільства; набуття широкої популярності торгової марки компанії; зростання капіталізації компанії
Спеціалісти	визнання менеджера з боку власників та вищого керівництва компанії; можливість виконувати складні та цікаві завдання; просування по кар'єрних сходах (соціальний ліфт); свобода діяльності; можливості для самореалізації і саморозвитку; прийняття участі у покращенні системи мотивування працівників
Службовці	інвестиції в розвиток даної групи персоналу з боку керівництва; залучення працівників до управлінських процесів; надання вільного часу та гнучкого графіку роботи; регулярний зворотній зв'язок з керівництвом
Робочі	участь у капіталі підприємства; реалізація потенціалу соціального партнерства; надання соціальних послуг

Джерело: складено авторами на основі [15]

Впровадження КСУ на підприємствах дозволяють одержати низку переваг, а саме:

– отримувати достовірну і оперативну інформацію про діяльність усіх підрозділів компанії;

- підвищити ефективності управління компанією;
- скоротити витрати робочого часу на виконання робочих операцій;
- підвищити загальну результативність роботи за рахунок більш раціональної її організації.

Важливо відмітити, що на сьогодні корпоративні системи управління є досить різноманітними та багато чисельними, здатними задовольнити будь-які потреби та вимоги підприємств різного розміру й галузевого спрямування (табл. 3).

Таблиця 3

Види корпоративних систем управління

Назва корпоративної системи управління	Призначення
ERP (Enterprise Resource Planning System)	система планування ресурсів підприємства
CRM (Customer Relationship Management System)	система з управління взаємовідносинами з клієнтами
MES (Manufacturing Execution System)	система оперативного управління виробництвом
WMS (Warehouse Management System)	система забезпечення комплексної автоматизації управління складськими процесами
EAM (Enterprise Asset Management)	система управління основними фондами підприємства
HRM (Human Resource Management)	система управління персоналом

Джерело: складено авторами за даними [117]

Завдяки використанню корпоративних інформаційних систем управління, підприємства здатні отримати різноманітні, а головне вагомі ефекти, які проявляються у: скороченні складських запасів; збільшенні кількості вчасно виконаних замовлень; забезпечення повноти й несуперечності інформації; суттєвому збільшенні рівня продуктивності праці персоналу; прискоренні оборотності товарно-матеріальних запасів підприємства; покращенні ведення обліку витрат; налагодженні роботи з постачальниками. Тобто, впровадження корпоративних інформаційних систем управління на підприємстві стає тією умовою, яка здатна призвести до активізації дії багатьох факторів,

спрямованих на підвищення рівня продуктивності праці усіх категорій персоналу та дозволяє більш ефективно використовувати усі інші ресурси підприємства.

Важливо зауважити, що концепція впровадження корпоративних інформаційних систем управління на українських підприємствах повинна відбуватися з дотриманням наступних вимог: впроваджуватися повинні не просто окремі системи, а комплекс технологій управління; склад цього комплексу повинен відповідати існуючому рівню розвитку підприємства в цілому і рівню управління основними бізнес-процесами на даному конкретному підприємстві; підбір комплексу повинен мати індивідуальний характер для кожного підприємства, а також формувати передумови для подальшого розвитку підприємства.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. Забезпечення сталого та довготривалого економічного розвитку вітчизняних підприємств повністю ґрунтується на необхідності прискореного підвищення рівня продуктивності їх персоналу. Реалізація існуючого потенціалу збільшення цього найважливішого показника залежить від здатності підприємств та держави створювати відповідні організаційно-економічні умови. Серед важливіших організаційно-економічних умов підвищення продуктивності праці персоналу вітчизняних підприємств є прискорений розвиток трансферу технологій, вдосконалення та перебудова методів організації та управління на вітчизняних підприємствах, зокрема вдосконалення систем мотивації персоналу, а також запровадження корпоративних систем управління на підприємствах. Це дозволить вітчизняним підприємствам суттєво підвищити рівень своєї конкурентоспроможності та забезпечити надійний розвиток у майбутньому.

Перспективи подальших досліджень передбачають розвиток існуючих та пошук нових організаційно-економічних умов підвищення продуктивності праці персоналу, здатних суттєво покращити ефективність діяльності та конкурентні позиції вітчизняних підприємств як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках.

Література

1. Сопенюк О. М. Підвищення продуктивності праці промислових підприємств як результат інноваційного розвитку. *Розвиток національної промисловості у сучасному контексті:*

пріоритети, проблеми, регулювання: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Донецьк, 19-20 жовтня 2009 р.). Т. 1. С. 290–291.

2. Геєць В. М. Економіка України: ключові проблеми і перспективи. *Економіка і прогнозування*. 2016. № 1. С. 7–22.

3. *Державна регіональна політика України: особливості та стратегічні пріоритети*: монографія / За ред. З. С. Варналія. Київ: НІСД, 2007. 820 с.

4. Федулова Л. І. *Інноваційна економіка*: підруч. Київ: Либідь, 2006. 408 с.

5. Чухрай Н. І. Механізми інноваційних перетворень в країнах ЄС та можливості їх трансформації в економіку України. *Економіка і прогнозування*. 2003. № 1. С. 23–33.

6. *Инновационный менеджмент*: учеб. для вузов / Под ред. О. П. Молчанова, А. Е. Абрамешин, Т. П. Воронина, Е. А. Тихонова, Ю. В. Шленов. Москва : Вита-Пресс, 2001. 272 с.

7. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій: Закон України № 143-V від 14.09.2006 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=143-16> (дата звернення: 16.05.2019).

8. *The Global Competitiveness Report 2010–2018*. URL: <https://www.weforum.org/reports/the-global-competitiveness-report2018> (access date: 20.05.2019).

9. *Украина. Возобновление экономического роста*. 2009. Отчет McKinsey. URL: <http://iee.org.ua/ua/prognoz/1758> (дата звернення: 22.05.2019).

10. Орленко О. М. Корпоративні системи управління як умова зростання продуктивності праці сучасного підприємства. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2015. Вип. 3 (58). С. 170–178.

11. Митра П. *Инновации, социальная направленность экономического развития и интеграция*. URL: <http://siteresources.worldbank.org/INTECA/Resources/257896-1214927943340/RussianOverview.pdf> (дата звернення: 27.05.2019).

12. Гапоненко А. Л., Савельева М. В. *Теория управления* : учеб. Москва : Юрайт, 2014. 342 с.

13. Шацька З. Я. Досвід зарубіжних підприємств з використання управління інновацій. *Ефективна економіка*. 2011. № 9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_9_34 (дата звернення: 17.05.2019).

14. Гурков И. Б., Тубалов В. С. Инновации в российской промышленности : создание, диффузия и реализация новых технологий и социальных практик. *Мир России*. 2004. Т. 13. № 3. С. 28–47.

15. Орленко О. М. *Організаційно-економічні умови підвищення продуктивності праці персоналу підприємства*: дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.04. Одеса, 2019. 279 с.

16. Система документообігу. URL: <http://www.dtcenter.com.ua/component/spsimpleportfolio/item/96-sistema-dokumentooobigu> (дата звернення: 29.05.2019).

17. Корпоративна інформаційна система. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki> (дата звернення: 29.05.2019).

References

1. Sopeniuk, O. M. (2009). Pidvyshchennia produktyvnosti pratsi promyslovykh pidpriemstv yak rezultat innovatsiinoho rozvytku. *Rozvytok natsionalnoi promyslovosti u suchasnomu konteksti: priorytety, problemy, rehuliuvannia: tezy dopovidei Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii* [Labor productivity increasing of industrial enterprises as a result of innovative development. *National industry development in modern context: priorities, problems, regulation: Proceeding of International scientific and practical conf.*], Donetsk, 1, 290–291 [in Ukrainian]

2. Heiets, V. M. (2016). Ekonomika Ukrainy: kliuchovi problemy i perspektyvy [Ukrainian economy: key problems and prospects], *Ekonomika i prohozuvannia – Economics and forecasting*, 1, 7–22 [in Ukrainian]

3. Varnalii, Z. S. (2007). *Derzhavna rehionalna polityka Ukrainy: osoblyvosti ta stratehichni priorytety: monohrafiia* [State regional policy of Ukraine: features and strategic priorities: monograph], Kyiv: NISD, 820 s. [in Ukrainian]

4. Fedulova, L. I. (2006). *Innovatsiina ekonomika* [Innovative economy], Kyiv: Lybid, 408 s. [in Ukrainian]

5. Chukhrai, N. I. (2003). Mekhanizmy innovatsiinykh peretvoren v krainakh YeS ta mozhlyvosti yikh transformatsii v ekonomiku Ukrainy [Mechanisms of innovative transformations in EU countries and possibilities of their transformation into economy of Ukraine], *Ekonomika i prohozuvannia – Economics and forecasting*, 1, 23–33 [in Ukrainian]

6. Molchanova, O. P., Abrameshin A. E, Voronina T. P. et al. (2001). *Innovatsionnyy menedzhment* [Innovative management], Moskva: Vita-Press, 272 s. [in Russian]

7. Pro derzhavne rehuliuvannia diialnosti u sferi transferu tekhnolohii: Zakon Ukrainy, No. 143-V, 14.09.2006 [On state regulation of activity in the technology transfer field: Law of Ukraine, No. 143-V,

14.09.2006]. Retrieved from: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=143-16> [in Ukrainian]

8. The Global Competitiveness Report 2010–2018. Retrieved from: <https://www.weforum.org/reports/the-global-competitiveness-report2018>.

9. Ukraina. Vozobnovlenie ekonomicheskogo rosta 2009 [Ukraine. Resumption of economic growth 2009], Otchet McKinsey. Retrieved from: <http://iee.org.ua/ua/proгноз/1758> [in Russian]

10. Orlenko, O. M. (2015). Korporativni systemy upravlinnia yak umova zrostantia produktyvnosti pratsi suchasnoho pidpriemstva [Corporate management systems as a condition of productivity growth of a modern enterprise], *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen – Socio-Economic Research Bulletin*, 3 (58), 170–178 [in Ukrainian]

11. Mitra, P. *Innovatsii, sotsialnaya napravlennost ekonomicheskogo razvitiya i integratsiya* [Innovation, social orientation of economic development and integration]. Retrieved from: <http://siteresources.worldbank.org/INTECA/Resources/257896-1214927943340/RussianOverview.pdf> [in Russian]

12. Gaponenko, A. L., Savelyeva, M. V. (2014). *Teoriya upravleniya* [Management theory], Moskva: Yurayt, 342 s. [in Russian]

13. Shatska, Z. Ya. (2011). Dosvid zarubizhnykh pidpriemstv z vykorystannia upravlinskykh innovatsii [Foreign enterprises experience of managerial innovations using], *Efektivna ekonomika – Efficient Economy*, 9. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_9_34 [in Ukrainian]

14. Gurkov, I. B., Tubalov, V. S. (2004). Innovatsii v rossiyskoy promyshlennosti: sozdanie, diffuziya i realizatsiya novykh tekhnologiy i sotsialnykh praktik [Innovations in Russian industry: creation, diffusion and implementation of new technologies and social practices], *Mir Rossii – World of Russia*, 13, 3, 28–47 [in Russian]

15. Orlenko, O. M. (2019). *Orhanizatsiino-ekonomichni umovy pidvyshchennia produktyvnosti pratsi personalu pidpriemstva: dysertatsiia* [Organizational and economic conditions of enterprise personnel productivity increasing: dissertation], Odesa, 279 s. [in Ukrainian]

16. Systema dokumentoobihu [Document management system]. Retrieved from: <http://www.dtcenter.com.ua/component/spsimpleportfolio/item/96-sistema-dokumentoobigu> [in Ukrainian]

17. Korporativna informatsiina systema [Corporate information system]. Retrieved from: <https://uk.wikipedia.org/wiki> [in Ukrainian]

УДК 657.633:005.71_022.51
JEL classification: M210; M420

Черкашина Тетяна, Іваннікова Олена

ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ОСНОВНОЇ СКЛАДОВОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню проблем створення та пошуків шляхів вдосконалення системи внутрішнього контролю на малих підприємствах з будь-якими рівнем доходу та кількістю зайнятих працівників. Доведено практична значимість системи внутрішнього контролю на підприємствах всіх форм власності. Акцентовано увагу на необхідності тестування якості ведення бухгалтерського обліку. Запропоновано універсальну схему виявлення недоліків та шкалу оцінки системи бухгалтерського обліку. Проведено тестування системи бухгалтерського обліку на десяти малих підприємствах Одеської області. При побудові тесту, як основного елементу системи внутрішнього контролю підприємства, враховано практичні аспекти контролю документообігу та елементи кадрової політики бухгалтерів. Зазначена важливість оперативності відображення в обліку усіх документів. За результатами проведеного дослідження визначено незадовільний стан бухгалтерського обліку та неефективність системи внутрішнього контролю на 60% підприємствах досліджуваної вибірки, спричинені типовими помилками та недоліками ведення обліку. Доведено, що налагодженню облікової системи малого підприємства сприятиме його проведення в комплексі з аналізом інших складових системи внутрішнього контролю – організаційною структурою та специфічними контрольними процедурами. Зауважено, що регулярне забезпечення професійною інформацією щодо новачій у законодавстві є важливим фактором впливу на якість ведення обліку. Розглянуто приклади систем внутрішнього контролю на функціонуючих підприємствах. Відмічено рівнозначність негативного впливу (матеріальних втрат, упущених вигід) неякісної системи внутрішнього контролю та її відсутності.

Ключові слова: мале підприємство, внутрішній контроль, система бухгалтерського обліку, документообіг, якість, тестування та оцінка.

Cherkashyna Tetiana, Ivannikova Olena

IMPROVEMENT OF ACCOUNTING AS THE MAIN COMPONENT OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM AT THE ENTERPRISE

Abstract. The article is devoted to exploring the problems of creating and finding ways to improve the internal control system for small businesses with any income level and the number of employees employed. The practical significance of the system of

internal control at enterprises of all forms of ownership has been proved. Emphasis is placed on the need to test the quality of accounting. A universal flaw detection scheme and scale of accounting system has been proposed. Testing of the accounting system at ten small enterprises of the Odessa region has been conducted. The development of the test, as a basic element of the internal control system of the enterprise considers the practical aspects of document control and elements of personnel policy of accountants. The importance of promptness of accounting of all documents has been noted. According to the results of the conducted research, the unsatisfactory state of accounting and inefficiency of the internal control system in 60% of the enterprises of the surveyed sample, caused by typical mistakes and deficiencies of accounting, have been determined. It has been proved that the establishment of a small business accounting system will be facilitated by its carrying out in combination with the analysis of other components of the internal control system – organizational structure and specific control procedures. It is stressed that regular provision of professional information on innovations in the legislation is an important factor in influencing the quality of accounting. Examples of internal control systems at functioning enterprises have been considered. The equivalence of the negative impact (material losses, lost profits) of poor quality internal control system and its absence has been noted.

Keywords: small business, internal control, accounting system, workflow, quality, testing and evaluation.

Черкашина Татьяна, Иванникова Елена

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ОСНОВНОЙ СОСТАВЛЯЮЩЕЙ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Аннотация. Статья посвящена исследованию проблем создания и поисков путей совершенствования системы внутреннего контроля на малых предприятиях с любыми уровнем дохода и количеством занятых работников. Доказана практическая значимость системы внутреннего контроля на предприятиях всех форм собственности. Акцентируется внимание на необходимости тестирования качества ведения бухгалтерского учета. Предложена универсальная схема выявления недостатков и шкала оценки системы бухгалтерского учета. Проведено тестирование системы бухгалтерского учета на десяти малых предприятиях Одесской области. При построении теста, как основного элемента системы внутреннего контроля, учтены практические аспекты контроля документооборота и элементы кадровой политики бухгалтеров. Отмечена важность оперативности отражения в учете всех документов. По результатам проведенного исследования определены неудовлетворительное состояние бухгалтерского учета и неэффективность системы внутреннего контроля на 60% предприятиях исследуемой выборки, вызванные типичными ошибками и недостатками ведения учета. Доказано, что налаживанию учетной системы малого предприятия будет способствовать его проведение в комплексе с анализом других составляющих системы внутреннего контроля – организационной структурой и специфическими контрольными процедурами. Замечено, что регулярное обеспечение

профессиональной информацией относительно новаций в законодательстве является важным фактором влияния на качество ведения учета. Рассмотрены примеры систем внутреннего контроля на функционирующих предприятиях. Отмечена равнозначность негативного воздействия (материальных потерь, упущенных выгод) некачественной системы внутреннего контроля и ее отсутствия.

Ключевые слова: малое предприятие, внутренний контроль, система бухгалтерского учета, документооборот, качество, тестирование и оценка.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-194-208

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. Особливостями системи внутрішнього контролю на малому підприємстві, на відміну від холдингів, корпорацій та великих фірм, є обмеженість фінансових та людських ресурсів для забезпечення її ефективного функціонування. Досить часто система внутрішнього контролю як організаційний самостійний елемент відсутня взагалі на підприємстві. Керівники малих підприємств починають розуміти важливість внутрішнього контролю вже після настання негативних фінансових наслідків, що були спричинені його відсутністю. У проведених дослідженнях, ми спробували акцентувати увагу бухгалтерів-практиків на найбільш розповсюджених помилках ведення обліку, що були виявлені під час проведення тестування системи бухгалтерського обліку малих підприємств Одеської області.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Проблеми контролю в системі управління знайшли відображення у працях вітчизняних та іноземних науковців таких як: М. І. Бондар [1], В. В. Бурцев [2], Л. В. Дікань [3], М. Д. Корінько [4], В. Ф. Максимова [5], М. В. Мельник [6].

Так, професор М. І. Бондар у своїх дослідженнях зазначає, що задля успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є повсякденний внутрішній контроль [1].

В. В. Бурцев розкриває основні напрямки удосконалення внутрішнього контролю на підприємстві і зазначає, що за відсутності внутрішнього контролю, як відділу або структури підприємства, необхідно включати здійснення контролю у функції будь-якої відповідальної особи, але не ігнорувати його відсутність на підприємстві [2, с. 48].

Значну увагу приділено організації внутрішнього контролю у роботах Л. В. Дікань. Автор зазначає, що система внутрішньогосподарського контролю підприємства складається із: бухгалтерського контролю, адміністративного, внутрішнього аудиту та громадського контролю [3, с. 8].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Питання організації системи внутрішнього контролю активно дискутуються науковцями [4; 5; 6], зокрема, в дослідженнях проблемних питань внутрішнього контролю розкрито основні аспекти внутрішнього контролю. Проте деякі проблеми не вирішені й досі, багато аспектів мають дискусійний характер. Одним з таких питань, вважаємо, є створення ефективної системи внутрішнього контролю на малих підприємствах з будь-якими рівнем доходу та найменшою кількістю зайнятих працівників. Адже, як показує практика, саме на таких невеликих підприємствах будь-яка форма контролю часто відсутня взагалі.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Мета статті – довести практичну значимість та розробити рекомендації до побудови універсальної схеми виявлення недоліків системи внутрішнього контролю на малих підприємствах.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Вивченню проблемних аспектів внутрішнього контролю на підприємстві присвятила багато праць професор В. Ф. Максимова, зокрема, пошуку системного підходу до розвитку внутрішнього контролю та особливостям побудови внутрішнього контролю на малих підприємствах [5].

Погоджуємося з професором В. Ф. Максимовою, що контроль – це система, яка відображає реальність управління підприємством. Зміст його полягає в системному спостереженні та перевірках об'єкта з метою виявлення негативних та закріплення позитивних сторін функціонування [5, с. 11].

Професор В. Ф. Максимова у своїй роботі зазначає, що контроль – це завжди рішення двоєдиного завдання: зняти негативне та закріпити позитивне, зробивши його нормою діяльності. Найбільш повно він проявляється на стадії виконання управлінських рішень, видаючи інформацію, необхідну для подальшого управління. В процесі контролю встановлюють законність управлінських рішень, їх доцільність та раціональність [5, с. 11].

На думку Л. В. Дікань поняття «внутрішній контроль» – це система контрольних процедур, план і методи управління об'єктом з

метою ефективного ведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, правильності облікових проводок і своєчасне подання фінансової інформації [3, с. 8].

М. Д. Корінко у своїх дослідженнях зазначає, що внутрішній контроль – це система заходів, організованих керівництвом підприємства, що здійснюються з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для підприємства [4, с. 72]. Варто зазначити, що одна група науковців [2; 3; 5] вважає, що контроль встановлює законність управлінських рішень, а друга група науковців [4; 6] підкреслює, що контроль має бути організований керівництвом підприємства з метою ефективного виконання своїх обов'язків працівниками.

М. В. Мельник розглядає внутрішній контроль як процес, спрямований на одержання достатньої впевненості в тому, що економічний суб'єкт забезпечує:

- а) ефективність і результативність своєї діяльності, у тому числі досягнення фінансових та операційних показників, збереження активів;
- б) вірогідність і своєчасність бухгалтерської (фінансової) й іншої звітності;
- в) дотримання чинного законодавства, у тому числі при здійсненні фактів господарського життя й веденні бухгалтерського обліку [6, с. 328].

Під час проведення дослідження, нами було проведено тестування системи бухгалтерського обліку як основної складової системи внутрішнього контролю на малих підприємствах харчової промисловості Одеської області, за результатами якого були виявлені типові помилки в бухгалтерському обліку.

Виробниче підприємство, 25 працюючих, середньорічний дохід 15 млн. грн., форма обліку – журнально-ордерна (автоматизація обліку відсутня), бухгалтерська служба представлена єдиним бухгалтером. Єдине джерело внутрішнього контролю – керівник, який багато часу проводить на виробництві та спілкуючись з клієнтами та постачальниками. При інвентаризації залишків на рахунках було виявлено сальдо у розмірі 75000 грн. на початок року на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці». Як виявилось, сальдо вже чотири роки є перехідним. Тобто, у фірми на рахунку дійсно є валюта, курсові різниці обліковуються, чому сальдо не переноситься на рахунок обліку фінансових результатів наприкінці періоду, порушуючи

усі принципи бухгалтерського обліку, невідомо. Наслідки для фірми, якби ця помилка була виявлена при податковій перевірці, неприємні – 25% штрафу, сплата самого податкового зобов'язання з податку на прибуток, нарахування пені за останні три роки, коригування нерозподіленого прибутку та подання уточнюючих декларацій. Але при самостійному виправленні помилки можна сплатити штраф у розмірі лише 5%.

Другий приклад дослідження, підприємство те, що зазначене вище, перевірка Державної служби України з питань праці. Помилка – не нарахування індексації 22 працівникам. Штраф – 10 мінімальних зарплат за кожне порушення (на 2018 рік ця сума становить: $3723 \times 10 = 37230$, за 22 працівників штраф складає 819060,00 грн.). Відчутна сума для будь-якого підприємства, особливо для того, що ми навели із реальної практики вище, для якого сума нарахованих штрафів складає 6% річного доходу.

Як бачимо, робота бухгалтерської служби не може вважатися ефективною у такому випадку, необхідно зазначити, що бухгалтер мав значний досвід роботи (понад 20 років!), та відрізнявся деякою прискіпливістю в документообігу (наприклад, на підприємстві регулярно велися журнали реєстрації довіреностей та вхідних/вихідних документів), проте значним та важливим моментам не приділено належної уваги. Безперечно, негативним фактором була одноосібність бухгалтерської служби, велика довіра керівника до бухгалтера та відсутність будь-якого зовнішнього контролю.

Наступний приклад, досліджуване підприємство, яке входило до складу холдингу, мало службу внутрішньої безпеки та внутрішнього контролю, вид діяльності – імпорт товарів. Коли виконавчий директор декілька днів не виходив на зв'язок, колеги почали турбуватися та звернулися до поліції по факту зникнення особи. А ще через кілька тижнів причини зникнення стали зрозумілими, коли посипалися претензії від покупців через недопостачання великих партій товару, водночас за даними обліку видаткові накладні були виписані, кредиторської заборгованості не обліковувалося. Внутрішнє службове розслідування дещо прояснило ситуацію, але на жаль, запізно. Виконавчий директор, що працював на підприємстві майже рік, перебуваючи у злочинній змові з водієм, поступово вивіз товар на декілька мільйонів гривень у невідомому напрямку по документах, що виписувалися на реальних покупців та реальні замовлення. Як часто буває, щоденного контролю за поверненням первинних документів від покупців не було, до речі, його майже неможливо організувати при

роботі з великими фірмами, в яких візування документів проходить декілька етапів, і повернення документів «день у день» неможливе. Звичайно, вважаємо, що значну роль у сприянні скоєнню такої масштабної крадіжки відіграла система менеджменту та внутрішнього контролю, за якої контролю за рішеннями виконавчого директору як такого не було, а також відсутність регулярного контролю за своєчасним виконанням замовлень.

Тобто, менеджер отримує замовлення від клієнта, про що стає відомо виконавчому директору. За наявності необхідного товару директор дає команду на підготовку документів на його вивіз (товари списуються з обліку), водій – співучасник злочину (який звільнився за власним бажанням, через кілька днів після зникнення директора) вивозить його у невідомому напрямку, реальний клієнт товар не отримує, проте ніхто не б'є на сполох, тому що клієнт не очікує товар в конкретний день – зазвичай, великі партії товару дуже часто не знаходяться на складі, їх очікують із-за кордону, тому час від отримання замовлення до отримання клієнтом товару займає від тижня до кількох місяців.

Проте, якби така проста процедура, як бухгалтерська звірка з підписанням акту звірки, проводилися щомісяця, факт наявності таких відхилень в обліку виявили б значно раніше, і можливо було б запобігти подальшій крадіжці та притягнути винних до відповідальності.

Наслідки для підприємства: окрім матеріальних збитків у розмірі викраденого товару, підприємство отримало претензії від покупців на повернення авансів (більшість товару поставляється на умовах часткової або повної передплати) та штрафи за несвоєчасне виконання зобов'язань з поставки товару, що були передбачені договорами.

Усі вищенаведені ситуації дають зрозуміти, що і неякісна система внутрішнього контролю, і її відсутність, є майже однаково небезпечними для підприємства. Контроль, що проводиться лише формально чи не проводиться взагалі, не може убезпечити фірму від матеріальних втрат та упущених вигод, бо надзвичайні ситуації завжди виникають у найбільш неочікуваний та недоречний момент.

Отже, немає сумнівів, що внутрішній контроль вкрай необхідний на будь-якому підприємстві, незалежно від форми власності, організаційної структури, розміру, кількості працюючих.

Система внутрішнього контролю складається з трьох компонентів [1, с. 92]: середовище контролю, система бухгалтерського обліку та власне незалежних процедур перевірки.

1. Середовище контролю об'єднує заходи і записи, які характеризують загальне ставлення керівництва і власників підприємства до діючої системи внутрішнього контролю.

До факторів середовища відноситься:

а) організаційна структура підприємства і методи розподілу функцій управління і відповідальності;

б) діяльність керівництва (власників) клієнта;

в) політика керівництва та методи управління;

г) кадрова політика і практика, порядок розподілу обов'язків.

2. Система бухгалтерського обліку – це порядок процедур на підприємстві, шляхом яких бухгалтерські операції оформлюються в регістрах бухгалтерського обліку. Така система визначає, збирає, аналізує, підраховує, класифікує, записує, підсумовує і надає інформацію про операції та інші заходи.

3. Незалежні процедури перевірки – це контрольні процедури, які використовуються для визначення того, чи були фінансово-господарські операції клієнта належним чином санкціоновані, правильно оформлені і відображені в облікових регістрах, а також чи всі помилки в процесі ведення справ і реєстрації даних по них виявляються максимально швидко. Якісні регулярні процедури контролю дають упевненість у тому, що активи будуть захищені, діяльність підприємства відповідає чинному законодавству, а фінансова інформація, яка надходить з облікової системи, є надійною.

Перед побудовою системи внутрішнього контролю, або перед її реорганізацією, важливо виявити слабкі місця та недоліки, яким варто приділити особливу увагу. У процесі дослідження, нами було розроблено тест якості ведення бухгалтерського обліку як основного елементу системи внутрішнього контролю (табл. 1).

Таблиця 1

Тест системи бухгалтерського обліку малих підприємств

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді та їх оцінка
1	2	3
1	Чи затверджено на підприємстві графік документообігу та чи дотримуються його?	1. Не затверджено – 0 б. 2. Затверджено, але є відхилення від графіку – 2 б. 3. Графіка дотримуються – 5 б.
2	Скільки часу проходить від фактичного здійснення операції до її відображення в обліковій системі?	1. Більше 5 днів – 0 б. 2. 3-4 дні – 2 б. 3. До 2 днів – 5 б.

Продовження табл. 1

1	2	3
3	Як забезпечується зберігання документів після закінчення облікового періоду?	1. Їх точно не викидають – 0 б. 2. Зберігаються в ящиках у бухгалтерії – 2 б. 3. Зберігаються в архіві під замком – 5 б.
4	Чи проводиться річний перерахунок ПДФО та ПДВ?	1 Так – 5 б. 2. Ні – 0 б.
5	Як часто перевіряється фактична наявність первинних документів та правильність їх реквізитів?	1. Раз на рік – 0 б. 2. Раз на квартал – 3 б. 3. Раз на місяць – 5 б.
6	Як часто підприємство штрафують за несвоєчасно подану звітність / сплату податків?	1. Раз на рік або рідше – 5 б. 2. 2-3 рази на рік – 2 б. 3. Більше 3 разів – 0 б.
7	Чи є система преміювання/заохочення працівників бухгалтерії за результатами роботи за період (місяць, квартал)?	1. Так – 5 б. 2. Ні – 0 б.
8	Чи організовано регулярне інформаційне забезпечення професійною інформацією працівників бухгалтерії (періодика, інформаційні платформи)?	1. Так – 5 б. 2. Ні – 0 б.
9	Як часто працівники бухгалтерії проходять підвищення кваліфікації (семінари, вебінари, курси)?	1. Дуже рідко – 0 б. 2. Один-два рази на рік – 2 б. 3. Один-два рази на квартал – 5 б.
10	Чи повністю відповідають посадові інструкції працівників їх фактичним обов'язкам?	1. В основному не відповідають – 0 б. 2. В основному відповідають – 3 б. 3. Відповідають та регулярно переглядаються – 5 б.

Джерело: авторська розробка

Результати тестування системи бухгалтерського обліку малих підприємств, наведені в табл. 1, дозволяють визначити основні

проблеми та дають уявлення про загальний стан бухгалтерського обліку за допомогою 50-ти бальної системи оцінки (табл. 2).

Таблиця 2

**Шкала оцінки системи бухгалтерського обліку
за результатами тесту**

Оцінка, бали	Характеристика системи бухгалтерського обліку
40–50 балів	Система бухгалтерського обліку ефективна, налагоджена, виконує свої функції
30–39 балів	Основне завдання обліку виконується, проте є значні недоліки
20–29 балів	Система бухгалтерського обліку має значні відхилення від оптимальних значень, необхідно провести їх аналіз та вжити заходів задля їх усунення
11–19 балів	Система обліку має багато уразливих місць, потребує термінової реорганізації
0–10 балів	Система обліку надзвичайно ненадійна, великий ризик значних помилок. Необхідно провести внутрішній контроль на усіх ділянках обліку та приступити до побудови системи внутрішнього контролю.

Джерело: авторська розробка

При побудові даного тесту враховувалися як практичні аспекти контролю документообігу, так і елементи кадрової політики щодо бухгалтерів.

Чому важливий графік документообігу, хіба без нього працівники забудуть передавати документи до бухгалтерії чи на погодження керівнику? Звичайно ні, проте затверджений графік сприяє швидкості руху документів, і психологічно працівник відчуває більше відповідальності за виконання вимоги, якщо засвідчив ознайомлення з нею своїм підписом.

Надзвичайно важливим є оперативність відображення в обліку усіх документів. Забезпечити це день у день майже неможливо у сучасних реаліях (через віддаленість покупців від місця відвантаження товару, значну кількість документів, розгалужену організаційну структуру підприємства) проте чим більше часу проходить від моменту здійснення операції до її відображення в обліку, тим більша

вірогідність допущення помилок, втрати документу. Також порушується основна функція обліку – надання повної та правдивої інформації про фінансовий стан підприємства.

Необхідність забезпечення надійного зберігання документів очевидна, щонайменше три роки з дати складання податкової звітності, в якій враховувалися їх дані. Документи можуть зникнути як через службову недбалість, так і через злочинний намір, та спричинити спори з податковою службою, контрагентами, а процес відновлення їх може бути складним.

Вважаємо, що мета перерахунку ПДФО – виявити арифметичні помилки при розрахунку податку, а також установити правомірність застосування податкових соціальних пільг, що забезпечить уникнення штрафів при перевірці податкової служби. З цією ж метою проводиться перерахунок ПДВ на підприємствах, які здійснюють оподатковувані та неоподатковувані операції: розподілу підлягає тільки податковий кредит за товарами, роботами, послугами, необоротними активами, які одночасно використовуються і в оподатковуваних, і в неоподатковуваних операціях.

Вважаємо, що необхідною процедурою, якій приділяється замало уваги, є контроль наявності первинних документів та правильності їх реквізитів. Адже, саме первинний документ є основою для відображення в обліку господарської операції. На практиці часто операції проводять на підставі електронних копій, забуваючи витребувати оригінали, документи можуть мати застарілу форму, також можливе викривлення обов'язкових реквізитів (назва фірми, адреса тощо), відсутність підписів та прізвищ посадових осіб. Зрештою, документи можуть бути відсутні взагалі. Тому необхідно перевіряти наявність та правильність первинних документів регулярно – щомісяця. Як показує практика, коли це робиться лише раз на рік перед складанням річної звітності – якість контролю значно знижується через велику завантаженість бухгалтерів у цей період, до того ж у випадку відсутності документів не завжди можливо їх відновити – фірма чи підприємець-контрагент можуть просто припинити діяльність до цього періоду.

Інформація про штрафи за несвочасну сплату податкових зобов'язань та подачу звітності розповість про рівень організації та відповідальності головного бухгалтера. Питання тесту щодо преміювання та заохочення працівників бухгалтерії, вважаємо, особливо актуальне саме на малих підприємствах, де ця система не так розвинена, як у великих корпораціях. Адже премія, додаткові пільги чи

соціальне забезпечення – це стимул працювати краще, для бухгалтера також.

Авторами не приділялася в тесті увага власне кваліфікації бухгалтерів, адже її зазвичай оцінюють до прийому на роботу, проте неможливо не зазначити – цей фактор є одним із визначальних для ефективної системи бухгалтерського обліку. Але, навіть кваліфікований бухгалтер може припуститися помилки – через втому, неуважність, викликану особистими переживаннями, часто навіть без значних обставин, тому система внутрішнього контролю має мінімізувати такий ризик.

Регулярне інформаційне забезпечення професійною інформацією щодо новацій у законодавстві також є дуже важливим фактором, що опосередковано впливає на якість ведення обліку. Адже зміни у формах документів, стандартах бухгалтерського обліку, податковому, господарському кодексі відбуваються чи не щоденно. І несвоєчасне реагування на нові правила та адаптація системи обліку до них може призвести до негативних наслідків. Регулярне підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії, що ініціюється роботодавцем, матиме лише позитивні наслідки в першу чергу для власника підприємства, витрати на такі заходи варто розглядати як інвестицію в бізнес. Адже, окрім кваліфікованого спеціаліста, підприємець підвищує престижність роботи у своїй компанії – більшість спеціалістів цінують такі заходи.

Проте, при підвищенні кваліфікації та користуванні професійними інформаційними базами варто враховувати такий фактор – у бухгалтера має бути на все це вільний час. Надмірна завантаженість є ще однією особливістю роботи у сфері малого бізнесу. Велика кількість документів, перебої у роботі програмного забезпечення, заваганки власників та керівництва, які часто навантажують бухгалтера не бухгалтерською роботою, часто низький професійний рівень знань лінійних бухгалтерів і десятки інших факторів – усе це призводить до неймовірної завантаженості роботою бухгалтерів. Природно, що за таких умов постійні зміни у законодавстві відстежувати не вистачає часу та сил. Тому, керівник при організації роботи бухгалтерської служби має зважати на те, що 100-відсоткова завантаженість бухгалтера роботою, можливо на даний момент економить підприємству певну кількість грошових коштів, проте в перспективі може спричинити значні суми штрафів.

Розбіжності між фактичними обов'язками бухгалтера та його посадовою інструкцією, якій також рекомендуємо приділити увагу у нашому тесті, мають місце. Зокрема, інструкція іноді має формальний

характер, не враховує організаційну структуру підприємства, містить обов'язки, яких нема і не може бути у такої посади на підприємстві, або навпаки, не містить переліку справ, які займають більшість робочого часу бухгалтера. Вважаємо, що відповідність посадової інструкції бухгалтера дійсності сприятиме дисциплінованості працівника, а також реалізації контролю та притягнення до відповідальності. Тому, що у випадку порушення працівником своїх обов'язків, яке буде мати негативні наслідки для підприємства – доказати цей факт буде важко, якщо обов'язковість чи порядок його виконання не були прописані у посадовій інструкції. Посадова інструкція будь-якого працівника має бути його настільним документом, а не папірцем, який він підписав і віддав керівнику, навіть не читаючи.

Запропонований тест було апробовано на десяти малих підприємствах Одеської області. Результати дослідження наведені в табл. 3.

Таблиця 3

Результати тестування системи бухгалтерського обліку

Підприємство	А	Б	В	Г	Д	Є	Ж	З	І	К
Кількість працівників	8	25	16	3	15	14	3	15	4	8
Середньорічний дохід підприємства, млн. грн.	15	8	6	83	5	4	4	10	2	1
Результат, разом балів	34	28	21	16	29	9	11	8	6	11

Джерело: авторська розробка за результатами тестування

За результатами дослідження 60% підприємств вибірки не отримали навіть половини необхідної кількості балів, що свідчить про вкрай незадовільний стан бухгалтерського обліку та неефективну систему внутрішнього контролю. Лише одне підприємство (А) має задовільний стан ведення обліку.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. Недостатня кваліфікація облікових кадрів, їх надмірна завантаженість, недобросовісність працівників, неоднозначне законодавство, що швидко змінюється, нехтування заходами контролю апаратом управління – це основні проблеми

системи обліку як елемента внутрішнього контролю, з якими час від часу зустрічається кожне підприємство. Неможливо створити ідеальні умови для ведення бізнесу, проте можна адаптуватися до них з найменшими фінансовими втратами. Ефективно працююча система внутрішнього контролю має забезпечити збереження активів компанії, регулярне надходження достовірної інформації до апарату управління та вберегти фірму від фінансових санкцій та втрат. Найважливішим компонентом системи внутрішнього контролю є система бухгалтерського обліку, проте практичні дослідження показали, що переважна більшість малих підприємств має значні, критичні недоліки в її функціонуванні. Але, налагодження облікової системи фірми варто проводити у комплексі з аналізом інших складових системи внутрішнього контролю: організаційної структури підприємства та специфічних контрольних процедур, що є предметом подальших досліджень.

Література

1. Бондар М. І. *Аудит в АПК* : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 188 с.
2. Бурцев В. В. Основные направления совершенствования внутреннего контроля в организации. *Аудиторские ведомости*. 2012. № 10. С. 42-47.
3. Дікань Л. В., Шульга Н. М. Внутрішньогосподарський контроль : конспект лекцій. Харків : ХНЕУ, 2009. 60 с.
4. *Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація* : монографія / М. Д. Корінко. Київ, 2007. 429 с.
5. Максимова В. Ф. *Контроль і ревизія* : навч. посіб. Одеса : Одеський держ. економічний ун-т, 2003. 334 с.
6. Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль : учеб. Москва : Кнорус, 2011. 640 с.

References

1. Bondar, M. I. (2003). *Audyt v APK [Audit in AIC]*, Kyiv: KNEU, 188 s. [in Ukrainian]
2. Burtcev, V. V. (2012). *Osnovnye napravleniya sovershenstvovaniya vnutrennego kontrolya v organizatscii* [The main

directions of improving internal control in the organization], *Auditorskie vedomosti – Audit statements*, 10, 42–47 [in Russian]

3. Dikan, L. V., & Shulha, N. M. (2009). *Vnutrishnohospodarskyi kontrol [Internal control]*, Kharkiv: KhNEU [in Ukrainian]

4. Korinko, M. D. (2007). *Kontrol ta analiz diialnosti subiektiv hospodariuvannia v umovakh yii dyversyfikatsii: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia: monohrafiia [Control and analysis of business entities in terms of its diversification: theory, methodology, organization: monograph]*, Kyiv, 429 s. [in Ukrainian]

5. Maksimova, V. F. (2003). *Kontrol i reviziia [Control and revision]*, Odessa: Odeskyi derzhavnyi ekonomichnyi universytet, 334 s. [in Ukrainian]

6. Melnik, M. V., Panteleev, A. S., & Zvezdin, A. L. (2011). *Reviziya i kontrol [Revision and control]*, Moskva: Knorus, 640 s. [in Russian]

НАШІ АВТОРИ

Гончар Марія Анатоліївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Одеський національний економічний університет

Горлова Олена Павлівна – старший викладач кафедри економіки та організації підприємницької діяльності, Одеський національний економічний університет

Добрунік Тетяна Пилипівна – к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Одеський національний економічний університет

Іваннікова Олена – аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Одеський національний економічний університет

Карпов Володимир Анатолійович – к.е.н., доцент кафедри економіки, права та управління бізнесом, Одеський національний економічний університет

Криlach Олена Миколаївна – Секретар Комітету з питань митної справи Громадської ради при ДФСУ, Україна

Кубік Валентина Дмитрівна – старший викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Одеський національний економічний університет

Літвінова Вікторія Олександрівна – к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства та організації підприємницької діяльності, Одеський національний економічний університет

Літвінов Олександр Сергійович – д.е.н., доцент кафедри економіки підприємства та організації підприємницької діяльності, Одеський національний економічний університет

Малишко Валерій Семенович – к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства та організації підприємницької діяльності, Одеський національний економічний університет

Мартінова Наталя Степанівна – к.пед.н., старший викладач кафедри туристичного та готельно-ресторанного бізнесу

Никуліна Тетяна Миколаївна – к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Одеський національний економічний університет

Обнявко Олександр Валентинович – к.е.н., доцент кафедри маркетингу, Одеський національний економічний університет

Орленко Ольга Михайлівна – к.е.н., старший викладач кафедри економіки підприємства та організації підприємницької діяльності, Одеський національний економічний університет

Сокурєнко Ігор Анатолійович – аспірант кафедри менеджменту, Одеський національний економічний університет

Танасюк Ірина Михайлівна – к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства та організації підприємницької діяльності, Одеський національний економічний університет

Черкашина Тетяна Володимирівна – к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Одеський національний економічний університет

Наукове видання

**НАУКОВИЙ ВІСНИК
ОДЕСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО ЕКОНОМІЧНОГО
УНІВЕРСИТЕТУ**

Матеріали випуску друкуються мовою оригіналу
(українська, англійська, російська)

За достовірність викладених фактів, цитат
та інших відомостей відповідає автор

Рекомендовано до друку та поширення через мережу
Інтернет за рішенням Вченої ради
Одеського національного економічного університету
(Протокол № 1 від 30.08.2019 р.)

Підписано до друку 30.08.2019 р.
Формат 60 x 84 1/16. Папір офсетний.
Друк офсетний. Гарнітура Times New Roman
Ум. друк. арк. 12,5. Тираж 50 прим.

Надруковано в друкарні ТОВ «ПромАрт»
61023, м. Харків, вул. Весніна, 12
Тел. (057)717-28-80 e-mail: promart_order@ukr.net