

**Світлана Федорівна ГЕРАСИМОВИЧ**

головний бухгалтер аудиторської фірми "Консультант", м. Київ  
сертифікований аудитор  
E-mail: afconsul@yandex.ru

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЧИХ ПІДРОЗДІЛІВ ОЛІЙНО-ЖИРОВИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Герасимович С. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення бюджетування витрат виробничих підрозділів олійно-жирових підприємств [Текст] / Світлана Федорівна Герасимович // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка", 2015. – Том 21. – № 2. – С. 270-276. – ISSN 1993-0259.

**Анотація**

*Досліджуються теоретичні та методичні засади побудови управлінського обліку і аналізу витрат в умовах запровадженого бюджетування на олійно-жирових підприємствах України.*

*Олійно-жирова галузь виділяється серед інших галузей харчової промисловості попередільною (постадійною, поетапною) технологією виробництва, де окремі переділи є цехами і одночасно виступають в умовах бюджетування «центрами відповідальності» і «центрами витрат» у ієрархії технологічного споживання матеріальних, трудових, енергетичних та транспортних ресурсів. Особливості попередільної технології дають можливість на визначення об'єктів обліку витрат, якими виступають цехи як «центри відповідальності витрат», бригади, ланки, дільниці – як «центри витрат» і окремі машини, агрегати, обладнання – як «місця виникнення витрат».*

*Обліково-аналітичне забезпечення бюджетування виробничих підрозділів олійно-жирових підприємств, на противагу сучасній системі обліку і аналізу витрат, орієнтованій на підвищення підсумків по кожному центру або місцю виникнення витрат тільки по закінченню календарного і робочого місяця, вимагає це здійснювати оперативно за результатами роботи кожної зміни, з метою прийняття керуючих управлінських рішень на підставі виявлених відхилень від установлених бюджетом нормативів.*

*Новим у забезпеченні вказаних вимог є розроблений «Звіт центру відповідальності про роботу зміни», який складається тільки в прямих витратах, які в собівартості продукції займають до 90 % (сировина і матеріали – 85 %, оплата праці до 5-10 %). Цього достатньо, щоб по результатах кожної зміни, а не підсумками місяця визначати не тільки відхилення від бюджетних норм, зайві операції технологічного процесу, але й також фактичну собівартість продукції за методом «директ-кост», яка найбільшою мірою відповідає вимогам бюджетування.*

*Таким чином, поєднання обліку і бюджетування обумовило створення нових синтезованих об'єктів обліку витрат – «центрів відповідальності витрат», «центрів витрат» і «місць виникнення витрат». Така деталізація можлива лише в управлінському обліку.*

*Для забезпечення впровадження бюджетування обліковою інформацією перед управлінським обліком стоять наступні основні задачі:*

- перебудувати чинну систему управлінського обліку з фіксації фактів за статтями витрат на деталізацію за елементами витрат – по «центрах відповідальності» і «центрах витрат», а за операціями-функціями технологічного процесу – за «місцями виникнення витрат»;
- розробити реєстри аналітичного обліку витрат для різного рівня центрів витрат;
- створити нормативне господарство, що містить Положення, нормативну базу, класифікатори причин відхилень і зміни норм, систему первинних документів та журнали для обліку відхилень і зміни норм.

*Отже, поєднання в єдиній системі бюджетування і нормативного методу обліку витрат дає можливість управлінському обліку і аналізу забезпечити оперативне управління витратами як на рівні цехів – «центрів відповідальності», так і на рівні бригад, ланок, дільниць – за «центрами витрат» і окремих операцій- функцій технологічного процесу – за «місцями їх виникнення», що якраз і відповідає вимогам управління сучасним підприємством.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; управлінський облік; бюджетування витрат; об'єкти обліку і аналізу витрат.

**ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF BUDGETING OF PRODUCTION UNITS  
OF OIL AND FAT ENTERPRISES**

**Abstract**

*Theoretical and methodical principles of construction of administrative account and analysis of charges in the conditions of inculcated budgeting on oil and fat enterprises of Ukraine are analysed.*

*Oil and fat industry exudes between other industries of food industry by redistribution (stage-by-stage) technology of production. It means that separate redistributions are workshops and simultaneously are the «centers of responsibility» and «centers of charges» in the conditions of budgeting in the hierarchy of technological consumption of financial, labour, power and transport resources.*

*The features of redistribution technology enable the determination of objects of account of charges. The workshops come forward as «centers of responsibility of charges»; brigade, link, sections become «centers of charges»; and separate machines, aggregates, equipments turn out to be «places of origin of charges».*

*Registration-analytical providing of budgeting of production subsections of oil and fat enterprises on the contrary to the contemporary system of account and analysis of charges, is oriented to the increase of results on every center or place of origin of charges only at the end of calendar and working month. It is required to carry such an activity operatively according to the results of working shift. The purpose of such control is the acceptance of managing administrative decisions on the basis of deviations from the budget norms.*

*«Report of center of responsibility on work shift» is worked out and completed with some changes. It consists only of direct charges which in a unit cost occupy to 90% (raw material and materials – 85%, payment of labour to 5-10%). It is enough to do some conclusions according to the results of every working shift but not according to the results of month. It allows to determine not only deviation from budgetary norms, spare operations of technological process, but also actual cost of products after the method of «direct-cost», which mostly corresponds to the requirements of budgeting.*

*Thus, combination of account and budgeting has been stipulated by creation of such new synthesized objects of account of charges as «centers of responsibility of charges», «centers of charges» and «places of origin of charges». Such detalization is possible only in an administrative account.*

*In order to provide the introduction of budgeting with accounting information, the followings basic tasks should be completed:*

- *to reconstruct the operating system of administrative account from fixation of facts by the articles of expenses into the detalization by the elements of charges: by the «centers of responsibility» and «centers of charges», and into the operations and functions of technological process: by the «places of origin of charges»;*
- *to develop the registers of the analytical accounting of charges for the different level of charges;*
- *to create a normative economy, which includes Statute, normative base, classifiers of reasons of rejections and change of norms, system of primary documents and magazines for the account of rejections and change of norms.*

*Consequently, combination of budgeting and normative method of account of charges in the unique system gives a possibility to an administrative account and analysis to provide an operative management charges, both at the level of workshops which come forward as «centers of responsibility of charges»; at the level of brigade, link, sections which become «centers of charges»; and at the level of separate machines, aggregates, equipments which turn out to be «places of origin of charges». It answers the requirements of modern enterprise management.*

**Keywords:** *accounting; administrative account; budgeting of charges; objects of account; analysis of charges.*

**JEL classification:** M41

---

Зміни в соціально-економічному середовищі, що відбуваються останні двадцять років в Україні, створили передумови переходу на ринкові методи господарювання. Це вимагає пошуку шляхів покращення методів управління підприємством не тільки у сфері матеріально-технічного постачання, а також і в бухгалтерському обліку та аналізі, без яких неможливо створити систему ефективного управління в умовах динамічного і конкурентного середовища, яким на цьому етапі є бюджетування витрат виробничих підрозділів. Це обумовило необхідність і актуальність досліджень щодо теоретичних і методичних засад з управлінського обліку і аналізу.

---

Науково-теоретичні проблеми обліково-аналітичного забезпечення бюджетування висвітлювалися в роботах таких видних українських фахівців, як Ластовецький В. О. [1], Пушкар М. С. [2] та Чумаченко М. Г. [3], та російських (Соколов Я. В. [4], Ніколаєва С. А. [5] та Попова Л. В. [6]) вчених-економістів. Якщо узагальнити їх, то бюджетування становить систему короткострокового планування, обліку і контролю ресурсів і результатів діяльності підприємства за «центрами відповідальності», що дозволяє аналізувати прогнозовані й отримані економічні показники з метою управління бізнес-процесами.

Але зазначені дослідники, розкриваючи проблему в загальному плані, залишили поза увагою необхідність швидкості його формування вже по результатах кожної зміни, виходячи з вимог оперативного контролю доведених виробничим підрозділам бюджетів витрат.

Метою статті є аналіз і оцінка чинних сьогодні теоретичних та методичних засад управлінського обліку і аналізу та розробки рекомендацій щодо їх перебудови для забезпечення вимог бюджетування.

В умовах сьогодинського динамічного і конкурентного ринкового середовища забезпечення ефективності господарювання олійно-жирових підприємств можливе, як свідчить світовий і вітчизняний досвід, тільки з провадженням бюджетування як необхідної складової управлінського обліку й аналізу. Постає питання, чому бюджетування, спираючись на оптимальні нормативи витрат та даючи можливість у короткостроковому та довгостроковому плані прогнозувати рівень здійснення витрат на олійно-жирових підприємствах України, не є ефективно задіяне.

Причин багато, проте основних з них дві:

- помилкове розуміння керівництвом підприємством, що управління витратами – це тільки їх компетенція, а не цехів також;
- відсутність вертикальної системи управлінського обліку й аналізу, від рівня цехів як бюджетних «центрів відповідальності» до верхівки управління підприємством.

Для забезпечення впровадження бюджетування необхідно здійснити теоретичні та методичні розробки в цьому напрямі, які базуються на визначенні об'єкта обліку, системі документування господарських операцій, розробці нових реєстрів для одержання оперативної інформації з метою контролю фактичного рівня витрат у зіставленні з нормами бюджету.

Отже, бюджетування в системі управлінського обліку є окремим об'єктом, що створює такі нові об'єкти, як «бюджетні центри витрат», «бюджетні витрати» та «бюджетні відхилення».

Технологія бюджетування передбачає перелік процедур зі складання відображення обліку виконання та аналізу бюджетів, спочатку на рівні виробничих підрозділів, а потім на рівні підприємства, з метою контролю за їх дотриманням і прийняття необхідних управлінських рішень щодо їх регулювання.

Бюджетні центри витрат – це окремі структурні підрозділи підприємства або окремі процеси. На олійно-жирових підприємствах визначальними є цехи як «бюджетні центри відповідальності», які можуть деталізуватися на «центри витрат», а останні – на «місця виникнення витрат».

Бюджетні витрати – це елементи витрат, передбачених бюджетом кожного бюджетного центру.

Бюджетні відхилення – це відхилення фактичного рівня витрат від передбачених бюджетними нормами.

Для забезпечення бюджетування обліковою інформацією перед управлінським обліком стоять такі основні задачі:

- перебудувати чинну систему управлінського обліку з фіксації фактів за статтями витрат на деталізацію за операціями-функціями технологічного процесу;
- створення умов для організації впровадження таких визнаних у світі методів як «стандарт директ-кост» та «директ-кост» і їх вітчизняного варіанту – нормативного методу обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг, які можуть забезпечити інформацією за нормами плюс-мінус відхилення від норм та плюс-мінус зміни норм – що є найважливішим у бюджетуванні;
- підвищення якості планування та бюджетування;
- групування в обліку господарських операцій за «бюджетними центрами відповідальності», «бюджетними центрами витрат», а за необхідності – і «місцями виникнення витрат»;
- аналіз відхилень від норм, установлених бюджетом, повинен забезпечити виявлення не тільки економії або перевитрати, а й зайві операції.

Складені на початку року бюджети структурних підрозділів можуть переглядатися з урахуванням як зовнішніх (зміна цін на сировинні, трудові, енергетичні та транспортні ресурси), так і внутрішніх факторів (упровадження більш досконалих обладнання або технологій, зміни норм витрачання сировини та трудових ресурсів).

Отже, бюджет витрат – це кошторис, складений на підставі прогресивних (оптимальних) норм, що діють на підприємстві на початок звітного періоду з наступним коригуванням, спричиненим зміною норм.

В основу аналізу виконання бюджету витрат покладено порівняння і виявлення відхилень як за кожним видом фактично здійснених витрат, так і за окремим виробничим підрозділом. Цим досягається:

- 
- виявлення проблем виробничого підрозділу, як на рівні «центру відповідальності», так і з деталізацією на «центрах витрат» і «місцях виникнення витрат»;
  - виявлення можливостей, які не були враховані при складанні бюджету;
  - упевненість, що складений бюджет на початок звітної періоду (місяця, кварталу, року), в більшій або меншій мірі складений реально.

Виходячи із вищевикладеного, бюджет є документом, який містить прогнозу інформацію за показниками для визначення фінансового результату, а також прогноз майбутніх технологічних операцій, спрямованих на підвищення ефективності і рентабельності діяльності підприємства, та має бути інформаційно доступним і зрозумілим таким чином, щоб його зміст могли осягнути користувачі. Але завжди необхідно дотримуватись основного правила: інформація, що міститься в бюджеті, повинна бути гранично точною, визначеною і значущою для її одержувача, наскільки це можливо.

Виконуючи свої функції, технологія бюджетування вирішує такі завдання:

а) у сфері виробництва – підвищення ефективності управління витратами; оптимізація витрат і зниження собівартості; узгодження цілей і завдань усіх виробничих підрозділів зі стратегією всього підприємства; мотивація керівників структурних підрозділів;

б) у сфері фінансового управління – встановлення пріоритетів використання фінансових ресурсів; підвищення ефективності управління ліквідністю, фінансовою стійкістю; перспективний фінансовий аналіз; прогнозування й управління майбутнім фінансовим станом підприємства.

Безпосередньо кількість бюджетів залежить від:

- завдань, які ставляться керівництвом;
- масштабів підприємства;
- особливостей організації управління підприємством.

Головним у побудові системи бюджетування є визначення об'єктів бюджетування, на підставі яких встановлюються об'єкти обліку, аналізу і контролю. Стосовно олійно-жирової галузі ці об'єкти за ієрархією формування наведені в таблиці 1.

Бюджетування на рівні олійно-жирового підприємства – це на вході бюджети окремих цехів, після чого здійснюється їх виконання, і на виході одержують інформацію про їх виконання, а зв'язковою ланкою бюджетного процесу є контроль.

Розробка бюджету – це процес планування. Суттєва різниця між бюджетуванням і плануванням полягає в тому, що плани «розробляють» на майбутнє на декілька років наперед, а бюджет, як правило, розраховується тільки на поточний рік або короткий термін – квартал, місяць. Їх можуть використовувати, якщо забезпечуються умови постачання при заміні машин та обладнання, технології.

Періодичність складання бюджетів визначає керівництво підприємства, виходячи з необхідності поточного контролю. Методичне забезпечення процесу бюджетування здійснює центральний апарат спеціалістів підприємства. Обов'язковою умовою для складання бюджетів є залучення менеджерів цехового рівня, що стимулюватиме їх ефективне виконання.

Для впровадження бюджетування учасники цього процесу на олійно-жировому підприємстві повинні виконати комплекс таких організаційно-методичних робіт:

- оцінити сучасний рівень планування обліку та його організації;
- розробити нове методичне забезпечення з планування (бюджетування) та управлінського обліку з максимальним урахуванням технологічних особливостей підприємства;
- здійснити апробацію розроблених методик;
- розробити методику документообігу, яка забезпечувала б менеджерів оперативною інформацією для контролю за рівнем доведених нормативів витрат кожного виробничого підрозділу як «центру відповідальності»;
- розробити Положення з методики контролю за виконанням бюджету «центром відповідальності» витрат та механізми їх регулювання.

Отже, бюджетування, яке стає обов'язковою необхідністю, за сучасними вимогами повинно бути корінною перебудовою самої організації цього процесу як на рівні управління підприємством загалом, так і його структурних підрозділів, оскільки вони функціонально пов'язані між собою.

Структурно бюджет витрат може складатися як із статей, так і елементів витрат, а за необхідності глибшого контролю він може деталізуватися і за операціями технологічного процесу, що повинно передбачатися технолого-нормативною картою.

На підставі технолого-нормативних карт по кожному «центру відповідальності» розробляється бюджет.

Є типові причини, що можуть привести до зниження ефективності бізнес-процесу бюджетування: неефективна організація процесу виробництва; відсутність реальних нормативів при плануванні витрат; відсутність цільових установок при плануванні. Насамкінець ефективність процесу бюджетування визначається ефективністю роботи підприємства загалом.

**Таблиця 1. Ієрархія об'єктів бюджетування олійно-жирових підприємств**

Об'єкти бюджетування			
«центри відповідальності» цехи-переділи	у тому числі децентралізуються:		
	на «центри витрат»	у тому числі:	
		на «місця виникнення витрат»	на функції технологічного процесу
Елеваторне виробництво	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції з надходження, зберігання за кількістю і якістю, та лабораторного аналізу
Цех підготовки	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції з надходження насіння з елеваторного цеху на ланцюговий конвеєр, де відбувається його теплове оброблення
Цех грануляції соєвої оболонки	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції зволоження та подрібнення насіння
Цех екстракції	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операція насичення насіння водою або паром, після чого його оболонка випадає в осад
Цех гідратації	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції очищення олії від супутніх домішок, побічної продукції та відходів
Цех грануляції шроту	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операція з гранулювання шроту (макухи), видалення побічних продуктів та відходів
Складська дільниця (шроту, побічних продуктів та відходів)	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції з подачі шроту і побічних продуктів та відходів у бункери та ємності
Складська дільниця олії	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції з перекачування олії з цеху грануляції в ємності для зберігання та відвантаження покупцям

Враховуючи викладені вище фактори, що перешкоджають ефективному процесу бюджетного планування, пропонується насамперед здійснити організаційну побудову системи бюджетування виробничих підрозділів на олійно-жирових підприємствах.

Таким чином, управлінський облік є тією базою, без якої неможливо впровадити бюджетування, адже за його допомогою здійснюється облік використаних ресурсів, і він, як елемент управління, забезпечує інформацією про здійснені витрати.

Отже, процес бюджетування є складовим елементом методики управлінського обліку витрат, виходячи з того, що в його основу покладено необхідність планування та контролю витрат, який може здійснюватися тільки завдяки обліку.

Олійно-жирове виробництво за технологією є передільним (до 8 переділів), результатом кожного є напівфабрикат, який передається на наступний переділ-стадію виробництва. Тому й виникає необхідність контролювати витрати, що формують виробничу собівартість напівфабрикату в прямих витратах на кожному переділі.

Під бюджетуванням олійно-жирових підприємств, які за технологією є постадійними, передільними виробництвами, слід розуміти складання кошторисів, облік та аналіз за цехами-переділами, що виступають «центрами відповідальності». Тобто це система, яка вимірює та оцінює відповідність досягнутих результатів певного бюджетного цеху-переділу, як «центру відповідальності витрат».

Вбудоване бюджетування в систему управлінського обліку за «місцями виникнення», «центрами витрат» та «центрами відповідальності» своєю аналітичністю найбільше відповідає вимогам щодо максимального виявлення відхилень від бюджетних норм використаних ресурсів.

Процес контролю та аналізу виконання бюджету пов'язаний з реєстрацією та обробкою великих масивів інформації, що повинно здійснюватися шляхом використання програмно-технічних засобів як окремого блоку системи бюджетування. Усі елементи бюджетного процесу – організаційні, методичні, комп'ютерно-технічні, облікові, контрольні та аналітичні – взаємодіють та складають на олійно-жирових підприємствах єдиний блок.

---

Система управління бюджетуванням – це обов'язки контролю служб апарату управління та структурних підрозділів на кожній стадії бюджетного процесу за строками виконання, які визначаються у відповідних внутрішніх положеннях.

До системи управління бюджетуванням входить і підсистема внутрішнього господарського контролю. Підсистема внутрішнього господарського контролю виконання бюджету – це структура процедур, призначена для аналізу та оцінки ефективності управління наявними ресурсами та їх витрачання.

Облік виробничих витрат в умовах бюджетування повинен відповідати таким основним вимогам управління олійно-жировими підприємствами:

- надати інформацію для контролю за виконанням бюджетів за кожним «центром відповідальності»;
- забезпечити детальною інформацією для аналізу «поведінки витрат» за «центрами відповідальності» за «центрами витрат» і «місцями виникнення витрат».

Порівняння фактичних даних з їх бюджетними значеннями вказує межі, куди оперативно слід спрямувати насамперед увагу менеджерів, та які оперативні управлінські заходи необхідно вживати.

Отже, переваги бюджетування полягають у наведеному нижче:

- поточні бюджети складають на місяць, а не на рік;
- скорочується кількість контрольованих показників;
- створюються умови оперативного контролю за витрачання грошових і матеріальних коштів;
- виникає матеріальна зацікавленість керівника і спеціалістів «центрів відповідальності» в ощадливому використанні встановлених бюджетом коштів, за економію яких передбачено стимулювання.

Типи і види «центрів відповідальності» різноманітні, залежно від визначення мети, рівня управління, фінансової відповідальності, функціонального навантаження.

Поєднання з бюджетуванням управлінського обліку й аналізу витрат по вертикалі за «місцями виникнення», «центрами витрат» та «центрами відповідальності», з узагальненням на останньому, створює нові об'єкти обліку, аналізу та контролю, адаптовані відповідно до сучасних вимог управління витратами на олійно-жировому підприємстві.

Складання бюджетів стає дієвим засобом для стимулювання керівників у здійсненні цілей їх «центрів відповідальності» та, як наслідок, загальних цілей підприємства. Кожен керівник повинен чітко усвідомлювати, що очікується від «центрів відповідальності», за які він відповідає.

Поєднання в системі управлінського обліку бюджетування і нормативного методу обліку як за методом «direct-cost», так і «standart-cost» дає можливість забезпечити оперативне управління формуванням рівня виробничих витрат за їх центрами витрат олійно-жирових підприємств.

### **Список літератури**

1. Ластовецький, В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньо-господарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності [Текст] / В. О. Ластовецький. – Чернівці: Місто. – 2003. – 156 с.
2. Пушкар, М. С. Створення інтелектуальної системи обліку [Текст] : монографія/ М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 27. – 152 с.
3. Чумаченко, М. Г. Управлінський облік потребує підтримки [Текст] / М. Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 5. – 2003. – С. 3-7.
4. Соколов, Я. В. Бухгалтерский управленческий учет: от начала до наших дней [Текст] : монографія / Я. В. Соколов. – М: Аудит: ЮНИТИ, 2009. – 213 с.
5. Николаева, С. А. Управленческий учет. Легенды и мифы [Текст] / С. А. Николаева, С. В. Шебек. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. – 228 с.
6. Попова, Л. В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы [Текст] / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, Ч. А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2008. – № 3. – С. 34-67.

### **References**

1. Lastovetskyi, V. O. (2003). Vyrobnicho-komertsiinyi oblik i vnutrishno-hospodarska (upravlinska) zvitnist za tsentramy vytrat i vidpovidalnosti. Chernivtsi: Misto.
2. Pushkar, M. S. (n.d.). Stvorennia intelektualnoi systemy obliku. Ternopil: Kart-blansh.
3. Chumachenko, M. H. (2003). Upravlinskyi oblik potrebuie pidtrymky. Bukhhalterskyi oblik i audit, 5, 3-7.
4. Sokolov, Ja. V. (2009). Buhgalterskij upravlencheskij uchet: ot nachala do nashih dnei. Moscow: Audit: JuNITI.
5. Nikolajeva, S. A. & Shebek, S. V. (2004). Upravlencheskij uchet. Legendy i mify. Moscow: Auditorsko-konsaltingovaja firma «CBA».

- 
6. Popova, L. V. & Maslov, B. G., Maslova, Ch. A. (2008). Osnovnye teoreticheskie principy postroenija uchetno-analiticheskoy sistemy. Finansovyy menedzhment, 3, 34-67.

**Стаття надійшла до редакції 20.10.2015 р.**