

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-338-6>

УДК 657.6:338.48

БАРДАШ Сергій

Херсонський економічно-правовий інститут

<https://orcid.org/0000-0001-5711-5229>

ШАПОВАЛОВА Валентина

Херсонський економічно-правовий інститут

<https://orcid.org/0009-0007-9367-546X>

ПАШКОВА Алла

Херсонський економічно-правовий інститут

<https://orcid.org/0009-0005-1899-6672>

УДОСКОНАЛЕННЯ ТЕОРЕТИЧНИХ ОСНОВ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ СУБ'ЄКТІВ ТУРИСТИЧНОЇ ІНДУСТРІЇ

Туристична індустрія України є однією з недооцінених галузей національної економіки. Починаючи з 2014 року її стан залежав від низки зовнішніх факторів, які мали переважно негативні наслідки (втрата туристичної інфраструктури та зменшення внутрішніх турпотоків у зв'язку з анексією РФ частини території України у 2014 р., негативні наслідки COVID-2019 після 2020 р., повномасштабна військова агресія РФ у 2024 р.). Наразі пошук фінансових ресурсів для фінансування діяльності суб'єктів туристичної індустрії суттєво обмежений. Одним з джерел визначення внутрішніх резервів та оптимізації управління наявними ресурсами є налагодження ефективних систем внутрішнього контролю. За результатами проведеного дослідження встановлено, що кожний суб'єкт туристичної індустрії має створювати систему внутрішнього контролю, складність якої буде залежати від організаційно-правової форми, розміру бізнесу, чисельності кадрового складу, фінансових та технічних можливостей, а також обраної бізнес-стратегії. Встановлено, що інтегрованим об'єктом внутрішнього контролю є господарська діяльність суб'єкта туристичної індустрії. Всі складові інтегрованого об'єкта внутрішнього контролю мають бути деталізовані, адже це дозволить конкретизувати мету та завдання його проведення щодо кожного з об'єктів, а також визначити методику його проведення (визначити ті методичні прийоми контролю, що дозволятимуть вирішувати поставлені завдання перед суб'єктом-виконавцем контрольного заходу). Визначення суб'єктів внутрішнього контролю з поділом їх на ініціаторів та виконавців, а також заходів контролю сприятиме у розробці внутрішніх регламентів проведення внутрішнього контролю та оцінки його ефективності. Перспективи подальших досліджень полягатимуть у конкретизації систем внутрішнього контролю за видами суб'єктів туристичної індустрії та вивченні їх впливу на системи менеджменту в умовах невизначеності.

Ключові слова: суб'єкти туристичної індустрії, внутрішній контроль, система внутрішнього контролю, об'єкт внутрішнього контролю, суб'єкт внутрішнього контролю, контрольні заходи

BARDASH Serhii, SHAPOVALOVA Valentina, PASHKOVA Alla

Kherson Economic and Legal Institute

IMPROVEMENT OF THEORETICAL BASIS OF INTERNAL CONTROL OF TOURIST INDUSTRY ENTITIES

The tourism industry of Ukraine is one of the underestimated branches of the national economy. Since 2014, its condition has depended on a number of external factors that had mostly negative consequences (loss of tourist infrastructure and decrease in domestic tourist flows due to the annexation of part of the territory of Ukraine by the Russian Federation in 2014, negative consequences of COVID-2019 after 2020, full-scale military aggression of the Russian Federation in 2024). Currently, the search for financial resources to finance the activities of tourism industry entities is significantly limited. One of the sources of determining internal reserves and optimizing the management of available resources is the establishment of effective internal control systems. The purpose of the article is to determine the main elements of the internal control system (object, subject, control actions) of subjects of the tourism industry. The methodological basis of the research is the dialectical, abstract-logical and bibliographic methods, as well as the methods of induction, deduction, analysis and synthesis, with the help of which the main elements of the system of internal control of the entities of the tourism industry are clarified based on a critical analysis of the established concepts and the results of the latest research. Based on the results of the research, it was established that each subject of the tourism industry should create a system of internal control, the complexity of which will depend on the organizational and legal form, the size of the business, the number of personnel, financial and technical capabilities, as well as the chosen business strategy. It is proven that the integrated object of internal control is the economic activity of the subject of the tourism industry, which consists of resources, processes and results of its activity. Considering the fact that the content of the activity of the vast majority of subjects of the tourism industry is the provision of services that have their own intangible specifics, the composition and content of the processes will differ from the sphere of material production. This feature will also affect resource provision, because the composition of production factors will also have certain differences. All components of the integrated object of internal control must be detailed, because this will allow to specify the purpose and tasks of its implementation for each of the objects, as well as to determine the methodology of its implementation (to determine those methodical methods of control that will allow solving the tasks set before the subject - the executor of the control measure). Determining the subjects of internal control with their division into initiators and executors, as well as control measures, will contribute to the development of internal regulations for conducting internal control and evaluating its effectiveness. Prospects for further research will consist in the specification of internal control systems by types of entities of the tourism industry and the study of their impact on management systems in conditions of uncertainty.

Keywords: subjects of the tourism industry, internal control, internal control system, object of internal control, subject of internal control, control measures

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

Військова агресія РФ завдала суттєвих матеріальних та соціокультурних втрат Україні, вартісна оцінка яких є вкрай ускладненою. Успіхи у визвольній боротьбі народу України досягаються завдяки його безмежній мужності, а також завдячуючи фінансовій та військовій допомозі країн розвинутої демократії. Разом з тим, вже зараз набуває неабиякої актуальності питання майбутнього відродження та подальшого розвитку національної економіки.

Однією з найбільш недооцінених галузей національної економіки є внутрішній туризм, адже його відродження щільно пов'язано з побудовою нових сучасних інфраструктурних об'єктів, залученням іноземних інвестицій, збільшенням валютних надходжень, створенням додаткових робочих місць, у т.ч. у суміжних галузях, створенням умов для реабілітації, як захисників та захисниць України, так і рекреації українців під час важкої відбудови країни.

Враховуючи суттєвий брак коштів на відродження внутрішнього туризму підприємствам туристичної індустрії вже зараз слід налагодити ефективний внутрішній контроль (*надалі – ВК*) за власною діяльністю. Це дозволить оптимізувати стратегію діяльності та визначити зміст запиту щодо цільової фінансової допомоги від держави.

Туристична індустрія є однією з галузей, що суттєво постраждала в наслідок пандемії COVID-2019. Розв'язання РФ агресивних бойових дій на території незалежної України уповільнило відродження туризму в переважній більшості країн Європи та суттєво загальмувало його відродження в Україні (вимушене внутрішнє переміщення громадян України на захід країни, а також вимушену міграцію за кордон не вважатимемо ознаками цивілізованого відродження туризму). Враховуючи те, що туристична індустрія фінансується переважно за рахунок приватних інвестицій відчувається брак джерел їх поповнення. Зважаючи на те, що суб'єкти туристичної індустрії мають різні організаційні форми, починаючи від фізичних осіб-підприємців (турагентська діяльність, екскурсійна діяльність) і закінчуючи великими підприємства (готельний бізнес), питання організації системи ВК та методики його проведення залишаються майже не вивченими.

Це негативно впливає на визначення перспектив розвитку суб'єктів господарювання приватної форми власності туристичної індустрії, а також захист економічних інтересів їх власників (засновників, учасників), визначених довгостроковими та середньостроковими стратегіями розвитку бізнес-одиниць. Однією з причин існування достатньо великої частки збиткових підприємств є розбіжність економічних інтересів власників та найнятих для оперативного управління керівників. Це призводить до ситуативного здійснення ВК.

Недоліки в організації та проведенні ВК суб'єктами господарювання суттєво уповільнюють процес розвитку туристичної індустрії. Проблеми в контролі породжують проблеми в управлінні суб'єктів господарювання туристичної індустрії, гальмують їх розвиток й створюють підґрунтя для зростання порушень та зниження якості послуг, що надаються такими суб'єктами.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Суттєвий внесок у розбудову сучасної теорії та удосконалення практики здійснення ВК здійснено Т. Бутинець, Н. Виговською, С. Івахненковим, Л. Нападівською, М. Корінько, В. Максимовою, В. Пантелєєвим, С. Петренко та іншими науковцями. Варто зазначити, що найбільш вагомих результатів у систематизації теоретико-методологічних та практичних аспектів ВК було досягнуто В. Максимовою та М. Корінько. Застосування системного підходу дозволило авторам робіт [1; 2] побудувати об'єктну, суб'єктну, комунікативну, методологічну, класифікаційну моделі внутрішнього контролю, навести спрощену інтерпретацію відносин системи управління та ВК. Однак, тотожність поглядів окремих науковців не формує достатніх підстав для повного усунення існуючих розбіжностей у розкритті теоретико-методологічних аспектів ВК. Окремо від згаданих праць варто згадати дослідження, проведене під керівництвом Є. Мниха [3], адже в опублікованій за його результатами монографії проведено не лише аналіз попередніх досліджень, а й викладені на той час цікаві інноваційні ідеї, що суттєво збагатили як теорію, так і практику ВК.

Разом з тим досліджень, присвячених проблемам організації та проведення ВК в галузі туризму майже не проводилось, хоча існує велика плеяда зарубіжних (Т.Л. Бартон, Д. Белл, Дж. Джаффари, Дж. Мід, С. Каспар, Т. Парсонс, К. Річі, Дж. Уоркер, Е. Фромм, М. Хайдеггер, В. Хунцикер, У. Г. Шенкир, та ін.) та вітчизняних вчених (В. Зінченко, В. Кифяк, С. Мельниченко, Г. Михайліченко, Т. Ткаченко, М. Мальська, В. Мацола, О. Любіцева, В. Пазенок, В. Федорченко та інші), які приклали максимум зусиль для формування галузі наукових знань про туризм.

Серед останніх публікацій, які безпосередньо присвячені проблематиці ВК підприємств туристичної індустрії вартими уваги є ті, які були присвячені питанням:

- дослідження облікового забезпечення контролю ризиків діяльності туристичних підприємств [4];

- дослідження основних напрямків ВК на туристичних підприємствах, ідентифікації ризиків інвестиційно-інноваційної діяльності, визначення об'єкту ВК в туристичній індустрії [5];
- ідентифікації економічних переваг здійснення туристичного бізнесу за франчайзинговою моделлю, а також необхідності організації та проведення контролю франчайзера за якістю ведення бізнесу, що є предметом франшизи, як інструмента мінімізації трансакційних витрат, а також дотримання умов ділового партнерства учасників франчайзингових відносин [6].

Певний інтерес для даного дослідження також мають публікації в яких:

- визначаються завдання контролю як певних функцій менеджменту туристичних підприємств (контроль поставлених цілей туристичними підприємствами, контроль неекономічних показників діяльності підприємств туристичної сфери. контроль рекламно-інформаційної діяльності) [7];
- контроль за ефективністю діяльності ідентифіковано як один основних бізнес-процесів туристичного підприємства, що складається з: проведення внутрішнього аудиту; виявлення причин відхилень від встановлених оптимальних параметрів; розробки заходів з усунення параметрів [8].

Слід згадати й дослідження А. Мельникової [9], яке є продовженням ідей, викладених в монографії [10].

Узагальнюючи огляд досліджених публікацій варто визнати їх значення для формування базису теорії ВК суб'єктів туристичної індустрії, проте слід також зазначити, що наразі не було проведено жодного дослідження в якому була б розв'язана проблема визначення елементів системи ВК, актуальної для суб'єктів господарювання туристичної індустрії.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є визначення головних елементів системи ВК (об'єкт, суб'єкт, контрольні дії) суб'єктів туристичної індустрії.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Туризм - одна з тих галузей, яка найбільше постраждала ще під час пандемії COVID-19. Через карантинні обмеження закрилися аеропорти, спорожніли готелі, впав попит на послуги турагентств. І щойно сфера почала оговтуватися від коронавірусу, повномасштабне вторгнення РФ в Україну знову завдало сильного удару туристичної індустрії.

За даними Київської школи економіки станом на січень 2024 р. сума прямих збитків, нанесених інфраструктурі України в ході війни, станом на січень 2024 року сягнула майже \$155 млрд. Завдані інфраструктурі збитки на початок 2024 року сягають \$36.8 млрд. Сума прямих збитків у галузі культури, туризму, спорту станом на січень 2024 р. склала \$ 2,4 млрд [11].

Наразі всі обрахунки завданої матеріальної шкоди є попередніми, адже бойові дії тривають, застосовуються експериментальні методики, відповідно на кінець війни її оцінка буде ще більшою. Слід зважати й на те, що сподівання на швидку репарацію, а також на зовнішню тривалу достатню фінансову допомогу у відродженні національної економіки є малоімовірним.

За оцінками МВФ, якщо бойові дії триватимуть до кінця 2025 р. потреби України у зовнішньому фінансуванні становитимуть \$140 млрд [12], проте країни-партнери наполягають на цілому, прозорому та ефективному використанні наданих коштів. Відповідно постає питання пошуку джерел фінансування багатьох галузей національної економіки, у т.ч. й туризму.

На думку авторів джерела [13]: «Туристичний сектор в Україні очікує справжній бум після закінчення війни, за умов зміни чинного законодавства у сфері туризму та створення ефективних механізмів державно-приватного партнерства. Як тільки зникає бар'єр небезпеки, туристичні потоки відновлюються і навіть зростають. ... Недостатня кількість кваліфікованої робочої сили, несистемний маркетинг туристичних дестинацій на різних рівнях та низька якість туристичного продукту можуть пригальмувати цей процес. Тому розвиток туристичного сектору України в умовах військового стану та у період повоєнного відродження потребує посиленої уваги з боку органів державної влади та комерційних підприємств приватного сектору, особливо в умовах недосконалого законодавства та недостатнього залучення до туристичного сектору кредитних коштів» [13, с. 63]. Згідно даних джерела [13, с. 65], для фінансування закладів розміщення туристичного сектору у 2023-2033 рр. необхідно 5050 млн дол США.

Ми повністю погоджуємось з багатьма висновками авторів аналітичного звіту [13], проте вважаємо, що одним, можливо не настільки потужним джерелом фінансування туристичного сектору як державно-приватне партнерство, є удосконалення менеджменту суб'єктів туристичної індустрії за рахунок налагодження та ефективного функціонування системи ВК.

Огляд останніх публікацій дозволяє дійти висновку, що питання організації та проведення ВК у сфері туризму протягом тривалого часу залишалися фрагментарно дослідженими. Це, на нашу думку, пояснюється тим, що діяльність туристичних операторів, туристичних агентів вважається технологічно нескладною, спрямованою на формування та реалізацію туристичного продукту, має майже нульову матеріаломісткість та здійснюється за несуттєвої наявності засобів та предметів праці. Найбільш складним для розуміння специфіки діяльності туристичного оператора є формування вартості туристичного продукту.

Певних суттєвих зрушень у даному питанні було досягнуто завдяки науковим дослідженням Ж. Богданової [14], О. Височана [15] та інших.

На відміну від суб'єктів туристичної діяльності (туроператорів, туристичних агентів, екскурсійних бюро) колективні заклади розміщення (готелі та аналогічні засоби розміщення, інші колективні засоби розміщення), а також заклади харчування мають набагато більшу частку необоротних активів та запасів, проте як і суб'єкти туристичної діяльності не мають, згідно до облікового розуміння, готової продукції, здійснюючи при цьому повноцінні процеси постачання та виробництва, які є сталими об'єктами ВК, а отже і управління. Наразі варто визнати, що проведений пошук наукових публікацій з висвітлення комплексного розв'язання проблем організації та проведення ВК діяльності закладів готельного бізнесу не дав позитивних результатів.

Відносно закладів громадського харчування питання ВК висвітлюються фрагментарно, переважно лише в частині процесу виробництва (приготування) страв, що свідчить про відсутність системного усвідомлення значення ВК в забезпеченні достатніх умов для розробки подальших ефективних управлінських рішень.

Транспортні підприємства, без діяльності яких подорож є неможливою, адже транспортні послуги є обов'язковим елементом турпродукту, мають також особливості своєї діяльності, тому ВК має також свою процедурну специфіку. Рівень розв'язання поточних практичних проблем управління транспортними підприємствами на декілька порядків вищий, адже для останніх їх долучення до туризму майже нічим не відрізняється від стандартних пасажирських перевезень (пасажиропотік і туристичний потік для транспортного підприємства (авіа, залізничного, морського, річкового, авто) є майже тотожними поняттями). Наразі питання проведення ВК різними типами перевізників також залишаються не вивченими.

Останнім часом проводяться дослідження, що спрямовані на розв'язання проблем інноваційного, сталого, IT-розвитку, економіки, менеджменту, маркетингу, бухгалтерського обліку в галузі туризму. Результати таких досліджень збагачують загальну систему наукових знань та практичних рішень в галузі туризму, проте залишають поза увагою проблематику ВК. Виняток складають окремі публікації [14, 15, 16], однак й вони не формують достатніх підстав для комплексного уявлення про ті завдання, що може та має виконувати ВК для формування необхідного інформаційного забезпечення подальших ефективних управлінських рішень.

Означений стан певною мірою пояснюється тим, що майже всі суб'єкти туристичної індустрії є суб'єктами приватної форми власності (за винятком малої частки суб'єктів комунальної форми власності). Відповідно питання ВК знаходяться поза сферою зацікавленості та відповідальності органів державної влади та є прерогативою приватного власника, територіальної громади, а також керівника суб'єкта туристичної індустрії.

З урахуванням розвитку наукових знань слід змінити ставлення до ВК, під яким слід розуміти: «перевірку всієї або складових господарської системи, яка ініціюється та проводиться суб'єктом, повноваження та відповідальність якого не виходять за межі повноважень з управління такою системою. Метою такої перевірки є встановлення фактичних параметрів господарської системи, її елементів, у т. ч. умов та результатів її функціонування, а також надання рекомендацій щодо приведення фактичних параметрів у відповідність до стратегічних та тактичних орієнтирів діяльності, встановлених норм та стандартів. Для забезпечення, а також оцінки ефективності управлінських рішень проведення внутрішнього контролю є обов'язковим» [17. с.7].

Певна проблема в організації та проведенні ВК полягає у масштабах бізнесу, адже суб'єкти туристичної діяльності-юридичні особи є мікро та малими підприємствами, а інші суб'єкти туристичної індустрії є переважно малими та середніми підприємствами. Виняток складають окремі готелі, готельні мережі та авіаперевізники (за критеріями, визначеними у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», означені суб'єкти туристичної індустрії можуть бути великими підприємствами).

Разом з тим, всі згадані суб'єкти туристичної індустрії мають складати фінансову звітність різного складу, а також, згідно вимог, проводити інвентаризацію, яка є не єдиним проявом ВК.

Отже кожний суб'єкт туристичної індустрії має створювати систему ВК, складність якої буде залежати від організаційно-правової форми, розміру бізнесу, чисельності кадрового складу, фінансових та технічних можливостей, ну і звісно обраної бізнес-стратегії. Відповідно ідеї та пропозиції викладені, наприклад, у публікації [18], або інших публікаціях можуть бути взяті за основу побудови системи ВК.

Разом з тим, незалежно від означених факторів склад будь-якої системи є сталим, - це об'єкт, суб'єкт та заходи контролю (контрольні дії), які дозволяють суб'єкту пізнавати фактичні параметри об'єкта контролю.

На наше переконання інтегрованим об'єктом ВК є господарська діяльність суб'єкта туристичної індустрії, яка складається з ресурсів, процесів та результатів його діяльності.

Враховуючи те, що зміст діяльності переважної більшості суб'єктів туристичної індустрії це надання послуг, які мають свою нематеріальну специфіку, склад та зміст процесів відрізнятиметься від сфери матеріального виробництва. Ця особливість також впливатиме й на ресурсне забезпечення, адже склад факторів виробництва також матиме певні розбіжності.

У даному дослідженні ми акцентуємо увагу на першочергових об'єктах ВК суб'єктів туристичної індустрії (табл. 1), розуміючи, що їх загальний перелік набагато більший.

Таблиця 1

Першочергові об'єкти внутрішнього контролю діяльності суб'єктів туристичної індустрії

Суб'єкти туристичної індустрії	Об'єкти внутрішнього контролю (за ступенем важливості)
Туристичний оператор	- процес формування туристичного продукту; - процес реалізації туристичного продукту; - фактори виробництва (забезпеченість обіговими коштами, персоналом (трудовими ресурсами), матеріальними ресурсами)
Туристичний агент	процес реалізації туристичного продукту
Екскурсійне бюро	процес надання екскурсійних послуг (якість)
Готелі та аналогічні засоби розміщення	- процес формування послуг розміщення, а також інших послуг готелю, що надаються структурними підрозділами; - процес реалізації послуг розміщення, а також інших послуг готелю, що надаються структурними підрозділами; - процес постачання (матеріальне забезпечення формування готельного продукту); - фактори виробництва (кадрове та фінансове забезпечення процесів господарської діяльності)
Інші колективні засоби розміщення	- процес формування послуг розміщення; - процес реалізації послуг розміщення; - процес постачання (матеріальне забезпечення формування послуг розміщення); - фактори виробництва (кадрове та фінансове забезпечення процесів господарської діяльності)
Підприємства харчування	- процес постачання сировини та матеріалів, купованих товарів; - процес виробництва (приготування) страв; - процес реалізації продукції власного виробництва та купованих товарів; - фактори виробництва (технічний стан основних засобів, рівень технічної та сировинної забезпеченості процесу виробництва, кадрове та фінансове забезпечення процесів господарської діяльності)
Транспортні підприємства	- фактори виробництва (технічний стан рухомого складу); - процес постачання запасів, рівень ресурсного забезпечення запасами; - процес реалізації (надання) послуг з перевезення туристів, безпека та якість послуг
Заклади культури та спорту	фактори виробництва (надання) послуг (технічний стан основних засобів, інвентаря, кадрове та фінансове забезпечення процесів господарської діяльності)

Слід також зважати на те, що у табл. 1 наведено невичерпний перелік об'єктів ВК, адже такими об'єктами є всі об'єкти управління, - ресурси, у т.ч. туристичні за умов специфікації прав власності [19], процеси, а також економічні, соціальні та екологічні результати діяльності суб'єктів туристичної індустрії.

Означені об'єкти ВК мають бути деталізовані, адже це дозволить конкретизувати мету та завдання його проведення щодо кожного з об'єктів, а також визначити методику його проведення (визначити ті методичні прийоми контролю, що дозволятимуть вирішувати поставлені завдання перед суб'єктом-виконавцем контрольного заходу).

Другим, обов'язковим елементом системи ВК є суб'єкт контролю. З теорії контролю відомо, що суб'єкти контролю поділяються на ініціаторів та виконавців [10]. В системі ВК ініціатором побудови відповідної системи завжди є керівник суб'єкта господарювання. За умов функціонування системи ВК ініціатором може бути, як правило, керівник функціонального підрозділу залежно від організаційної структури (бухгалтерії, фінансового відділу, відділу постачання, відділу збуту тощо). Формально ініціатором контролю вважатиметься керівник суб'єкта господарювання, адже контрольні заходи, зокрема інвентаризація, проводиться лише на підставі наказу керівника.

Щодо визначення суб'єкта-виконавця контролю питання трішки ускладнено у випадку коли ВК проводиться на мікро- або малому підприємстві, адже структурні підрозділи відсутні. Так, наприклад, згідно статистичної інформації звіту «Туристична діяльність в Україні у 2019 році» (на час підготовки публікації на сайті Державної статистичної служби України звіт за 2019 р., окрім фрагментарного звіту за 2020 р. був останнім, у якому наведено розгорнуту інформацію з досліджуваного питання) у 2019 р. у статусі юридичної особи функціонувало 538 туроператорів, 1259 турагентів, та 70 суб'єктів, що здійснювали екскурсійну діяльність. У статусі фізичних осіб-підприємців функціонувало 2644 турагенти та 153 суб'єкти, що здійснювали екскурсійну діяльність. Згідно загальної характеристики суб'єктів туристичної діяльності [20] нами встановлено, що у середньому: туроператор-юридична особа мала 8,97 штатних працівників; турагент-юридична особа, - 3,23 штатних працівників; суб'єкт, що здійснює екскурсійну діяльність – юридична особа, - 3,29 штатних працівників. Відносно фізичних осіб цей показник для турагентів дорівнює 1,21. У такому випадку контрольними повноваженнями має наділятися один з спеціалістів суб'єкта господарювання, які мають бути описані у його посадовій інструкції.

Узагальнений розподіл суб'єктів ВК ініціаторів та виконавців наведений у табл. 2.

Таблиця 2

Ініціатори та виконавці внутрішнього контролю суб'єктів туристичної індустрії

Види суб'єктів контролю	ФОП*	Мікро-підприємство	Мале підприємство	Середнє підприємство	Велике підприємство
Суб'єкт-ініціатор	керівник	керівник	керівник	керівник	керівник
Суб'єкт-виконавець	керівник	уповноважена особа	уповноважена особа	Відділ ВК	Відділ ВК

*стосовно ФОП внутрішній контроль набуває ознак самоконтролю, який, на нашу думку, за організаційними та методологічними ознаками, а також правовими та економічними наслідками немає нічого спільного з теоретичним компонентом господарського контролю, у т.ч. внутрішнього контролю.

Звертаємо увагу на те, що такі суб'єкти контролю, як ревізійна комісія (для господарських товариств) та відділ внутрішнього аудиту є суб'єктами контролю власника (власників), відповідно ініціатором їх діяльності, як і створення та побудова відповідних систем є зоною відповідальності власника (власників). Такі системи контролю власника, які для керівника корпоративного підприємства туристичної індустрії (створеного у формі товариств), або мережевого бізнесу, є зовнішнім контролем, адже за результатом таких заходів як внутрішня ревізія або внутрішній аудит надаватиметься оцінка ефективності управлінських рішень керівника, у т.ч. повноти реалізації середньострокових та довгострокових стратегій розвитку бізнес-одиниці, визначених власником або власниками бізнесу.

Слід також зазначити, що одним з проявів ВК є проведення інвентаризації [21], проте у переважній більшості наукової літератури інвентаризація розглядається як, або елемент, або метод бухгалтерського обліку, що на нашу думку, є вкрай дискусійним твердженням [22], адже інвентаризація є одним з методів господарського контролю [23].

Окремі дослідники проблем розвитку готельного бізнесу звертали увагу на те, що одним з заходів контролю є так званий «нічний аудит», пояснення сутності якого у фахівців з аудиту викликає лише обґрунтоване здивування.

Отже стосовно останнього основного елементу системи ВК, - контрольних дій (заходів контролю), варто згадати про інвентаризацію, яка може бути проведена лише щодо активів та зобов'язань, тому господарські процеси суб'єктів туристичної індустрії мають контролюватись шляхом проведення перевірок, у складі яких можуть бути або лише прийоми документального контролю, або додатково до згаданих застосовуватись прийоми фактичного контролю. Не виключено й застосування аналітичних процедур (методів аналізу господарської діяльності).

Такими контрольними заходами можуть бути, наприклад: перевірка повноти виконання зобов'язань з постачання запасів; перевірка якості турпродукту, що пропонується до реалізації; перевірка якості страв, що пропонуються відпочиваючим; перевірка оптимальності трансакційних витрат; перевірка повноти сплати відвідувачів за реалізований номерний фонд; перевірка правильності визначення собівартості та ціни реалізації номерного фонду тощо.

Зрозуміло, що такі контрольні заходи мають бути конкретизовані та, можливо, стандартизовані з описом у вигляді загальних методик. Їх зміст суттєво спростить проведення ВК, а його результати дозволять встановити ефект та ефективність його проведення з використанням рекомендацій, викладених у публікаціях [24; 25], та визначити заходи щодо доцільності його проведення в окремих ситуаціях, а можливо й подальшого удосконалення.

На наше переконання результати проведених контрольних заходів є єдиним джерелом інформації про повноту, своєчасність, ефективність реалізованих управлінських рішень, у т.ч. у частині виконання оперативного плану тактичних заходів з реалізації економічної стратегії розвитку будь-якого суб'єкта туристичної індустрії. Отримані результати також мають бути безумовною і достатньою основою для визначення пріоритетних управлінських рішень, як основи успіху бізнесу в умовах невизначеності.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ**І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ**

Враховуючи жахливі наслідки російської агресії для економіки України, а також те, що дефіцит державного бюджету та державний борг України, згідно ухваленого у другому читанні та в цілому законопроект №12000 «Про Державний бюджет України на 2025 рік» склали 1640,6 млрд грн (19,4% від ВВП) та 8210,5 млрд грн (97% від ВВП) відповідно, сподіватись на фінансову підтримку суб'єктів туристичної індустрії державою є марною справою. Покладати надії на розвиток та суттєву активність державно-приватного партнерства також зарано. Єдиним шляхом пошуку додаткових джерел самофінансування, а також оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень є налагодження суб'єктами туристичної індустрії систем ВК.

Встановлено, що інтегрованим об'єктом ВК має бути господарська діяльність суб'єкта туристичної індустрії. Визначення складових інтегрованого об'єкту ВК сприятиме акцентуванню уваги дослідників та практиків для розробки методик їх контролю та встановленню можливих недоліків.

Визначення суб'єктів ВК з поділом їх на ініціаторів та виконавців, а також заходів контролю сприяє у розробці внутрішніх регламентів проведення ВК та оцінки його ефективності.

Перспективи подальших досліджень полягатимуть у конкретизації систем ВК за видами суб'єктів туристичної індустрії та вивченні їх впливу на системи менеджменту в умовах невизначеності.

Література

1. Максимова, В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: монографія. К. : АВРІО, 2005. 264 с.
2. Корінко, М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія. К. : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2007. 395 с.
3. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, О.А. Шевчук та ін.]; за ред. Є.В. Мниха. Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. 452 с.
4. Вигівська, І.М. Облікове забезпечення контролю ризиків туристичних підприємств: організаційно-методичні засади. Ефективна економіка. 2015. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4289>
5. Петренко, Н.І., Левченко, О.Ф., Магнушевська, Т.М., Дмуховська, О.М. Внутрішній контроль: методичні підходи в туризмі. Вісник Хмельницького національного університету. 2021. № 2. С. 161-165.
6. Бардаш, С.В. Контроль франчайзингових відносин у туристичному бізнесі. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. 2021. Випуск 41. С. 17-21.
7. Воскресенська, О.Є., Садохіна, О.І. Ситуаційний підхід до управління туристичними підприємствами. ЕКОНОМІЧНІ СТУДІЇ. 2018. № 3 (21). С. 32-36.
8. Мельниченко, С.В., Шесенкова, К.А. Управління бізнес-процесами в туризмі: монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 264 с.
9. Мельникова, А.В. Контроль ризиків діяльності туристичних підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Мельникова Анна Володимирівна; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2015. 23 с.
10. Бардаш, С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 656 с.
11. Загальна сума збитків, завдана інфраструктурі України, зросла до майже \$155 млрд — оцінка KSE Institute станом на січень 2024 року. URL: <https://kse.ua/ua/about-the-school/news/zagalna-suma-zbitiv-zavdana-infrastruktur-ukrayini-zroslo-do-mayzhe-155-mlrd-otsinka-kse-institute-stanom-na-sichen-2024-roku/> (02.12.2024)
12. Мінфін США оцінив обсяги міжнародної допомоги Україні. URL: <https://banker.ua/uk/minfin-ssha-ociniv-obsyagi-mizhnarodno%20%97-dopomogi-ukraini/> (01.12.2024)
13. Аналітичне дослідження втрат туристичної індустрії від війни в Україні. Аналітичний звіт з науково-дослідної роботи (скорочений). Київ, 2023. URL: <https://nto.ua/assets/files/ntou-library-war-%20%86mpact-analysis.pdf> (02.12.2024)
14. Богданова, Ж.А. Бухгалтерський облік і контроль туристичної діяльності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Житомир: Вид-во ЖДТУ, 2011. 20 с.
15. Височан, О.С. Концептуалізація розвитку бухгалтерського обліку у суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність: монографія. Львів: Видавництво Тараса Сороки, 2015. 312 с.
16. Бардаш, С.В., Петрук, О.М. Ідентифікація фінансового потенціалу франчайзингової туристичної мережі: гносеологічний дискурс. Економіка, управління та адміністрування. 2021. № 1 (95). С. 69-75. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2021-1\(95\)-69-75](https://doi.org/10.26642/jen-2021-1(95)-69-75)
17. Бардаш, С.В. Організаційно-правова ідентифікація внутрішнього контролю у приватному секторі економіки. Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2013. № 4 (66). С. 3-8. URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/2252/3.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
18. Стефанюк, І., Бардаш, С. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації. Цінні папери України. 2009. № 9-10. С. 11-21. URL: <http://securities.usmdi.org/PDF/435.pdf>
19. Bardash, S., Osadcha, T. Identification of economic and legal preconditions for rent accounting. Baltic Journal of Economic Studies. 2018. 4(1). P. 31-38. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-1-31-38>
20. Туристична діяльність в Україні у 2019 році. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (06.12.2024)
21. Бардаш, С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація: монографія. Житомир: ЖІТІ, 1999. 372 с.
22. Бардаш, С.В., Кузик, Н.П. Обґрунтування безпідставності визнання інвентаризації методом бухгалтерського обліку. Економіка та держава. 2021, № 4. С. 23-28. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/4_2021/6.pdf
23. Бардаш, С.В., Осадча, Т.С. Методи контролю у сфері господарювання: теоретичний та праксеологічний аспекти. Економічний часопис – XXI. 2012. № 09-10. С. 76-79.

24. Мних, Є.В., Бардаш, С.В. Ефективність і ефект внутрішнього контролю: онтологічна інтерпретація сутності, складу і взаємозв'язку. Наукові записки Української академії друкарства. 2011. Випуск №2 (35). С. 111-116. URL: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-35/19.pdf>

25. Бардаш, С.В., Осадча, Т.С. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю. Економіка і держава. 2011, № 11. С. 16-19. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/11_2011/6.pdf

References

1. Maksymova, V.F. Vnutrishniy kontrol ekonomichnoyi diyal'nosti promyslovoho pidpryyemstva – systemnyy pidkhid do rozvytku: monohrafiya. K. : AVRIO, 2005. 264 s.
2. Korinko, M.D. Kontrol' ta analiz diyal'nosti sub'yektiv hospodaryuvannya v umovakh yiyi dyversyfikatsiyi: teoriya, metodolohiya, orhanizatsiya: monohrafiya. K. : DP «Inform.-analytychne ahentstvo», 2007. 395 s.
3. Kontrol' u systemi innovatsiynoho menedzhmentu pidpryyemstva: monohrafiya / [Y.E. Mnykh, S.V. Bardash, O.A. Shevchuk ta in.]; za red. Y.E. Mnykha. Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t, 2011. 452 s.
4. Vyhiv's'ka, I.M. Oblikove zabezpechennya kontrolyu ryzykiv turystychnykh pidpryyemstv: orhanizatsiyno-metodychni zasady. Efektyvna ekonomika. 2015. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4289>
5. Petrenko, N.I., Levchenko, O.F., Mahnushchev's'ka, T.M., Dmukhov's'ka, O.M. Vnutrishniy kontrol': metodychni pidkhody v turyzmi. Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu. 2021. № 2. S. 161-165.
6. Bardash, S.V. Kontrol' franshajzynykh vidnosyn u turystychnomu biznesi. Naukovy visnyk Kherson's'koho derzhavnoho universytetu. Seriya Ekonomichni nauky. 2021. Vypusk 41. S. 17-21.
7. Voskresens'ka, O.Ye., Sadokhina, O.I. Sytyatsynnyy pidkhid do upravlinnya turystychnymy pidpryyemstvamy. EKONOMICHI STUDII. 2018. № 3 (21). S. 32-36.
8. Mel'nychenko, S.V., Sheyenkova, K.A. Upravlinnya byznys-protsesamy v turyzmi: monohrafiya. K. : Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t, 2015. 264 s.
9. Mel'nykova, A.V. Kontrol' ryzykiv diyal'nosti turystychnykh pidpryyemstv: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09. Mel'nikova Anna Volodymyrivna; Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t. Kyiv, 2015. 23 s.
10. Bardash, S.V. Ekonomichnyy kontrol' v Ukraїni: systemnyy pidkhid: monohrafiya. K. : Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t, 2010. 656 s.
11. Zahal'na suma zbytkiv, zavdana infrastrukturi Ukraїny, zroslo do mayzhe \$155 mlrd — otsinka KSE Institute stanom na sychen' 2024 roku. URL: <https://kse.ua/ua/about-the-school/news/zagalna-suma-zbytkiv-zavdana-infrastrukturi-ukrayini-zroslo-do-mayzhe-155-mlrd-otsinka-kse-institute-stanom-na-sichen-2024-roku/> (02.12.2024)
12. Minfin SSHA otsinyv obsyahy mizhnarodnoi dopomohy Ukraїni. URL: <https://banker.ua/uk/minfin-ssha-ociniv-obsyagi-mizhnarodno-d1%97-dopomogi-ukrayini/> (01.12.2024)
13. Analitychne doslidzhenya vtrat turystychnoyi industrii vid viyny v Ukraїni. Analitychnyy zvit z naukovo-doslidnoyi roboty (skorachenyj). Kyiv, 2023. URL: <https://nto.ua/assets/files/ntou-library-war-%D0%86mpact-analysis.pdf> (02.12.2024)
14. Bohdanova, Zh.A. Buhhal'ters'ky oblik i kontrol' turystychnoyi diyal'nosti: avtoref. dys. na zdobuttya nauk. stupenya kand. ekon. nauk: spets. 08.00.09 – Buhhal'ters'ky oblik, analiz ta audyt. Zhytomyr: Vyd-vo ZDTU, 2011. 20 s.
15. Vysots'khan, O.S. Kontseptualizatsiya rozvytku buhhal'ters'koho obliku u sub'yektiv, shcho zdiysnyuyut' turystychnu diyal'nost': monohrafiya. L'viv: Vydavnytstvo Tarasa Soroky, 2015. 312 s.
16. Bardash, S.V., Petruk, O.M. Identifikatsiya finansovogo potentsialu franshajzynyhoi turystychnoyi merezhi: hnozeolohichnyy dyskurs. Ekonomika, upravlinnya ta administruvannya. 2021. № 1 (95). S. 69-75. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2021-1\(95\)-69-75](https://doi.org/10.26642/jen-2021-1(95)-69-75)
17. Bardash, S.V. Orhanizatsiyno-pravova identifikatsiya vnutrishn'oho kontrolyu u pryvatnomu sektori ekonomiky. Visnyk ZDTU. Seriya: Ekonomichni nauky. 2013. № 4 (66). S. 3-8. URL: <https://eztur.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/2252/3.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
18. Stefanyuk, I., Bardash, S. Sistema vnutrishn'oho kontrolyu: sklad ta pidkhody do modifikatsiyi. Tsinni papiery Ukraїny. 2009. № 9-10. S. 11-21. URL: <http://securities.usmdi.org/PDF/435.pdf>
19. Bardash, S., Osadcha, T. Identification of economic and legal preconditions for rent accounting. Baltic Journal of Economic Studies. 2018. 4(1). P. 31-38. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-1-31-38>
20. Turystychna diyal'nist' v Ukraїni u 2019 rotsi. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (06.12.2024)
21. Bardash, S.V. Invertoryzatsiya: teoriya, praktyka, kompyuterizatsiya: monohrafiya. Zhytomyr: ZHITI, 1999. 372 s.
22. Bardash, S.V., Kuzyk, N.P. Obhruntuvannya bezpidstavnosti vyznachennya inwentaryzatsiyi metodom buhhal'ters'koho obliku. Ekonomika ta derzhava. 2021. № 4. S. 23-28. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/4_2021/6.pdf
23. Bardash, S.V., Osadcha, T.S. Metody kontrolyu u sferi hospodaryuvannya: teoretychnyy ta prakseolohichnyy aspekty. Ekonomichnyy chasopys – XXI. 2012. № 09-10. S. 76-79.
24. Mnykh, Y.E., Bardash, S.V. Efektyvnist' i efekt vnutrishn'oho kontrolyu: ontolohichna interpretatsiya sutnosti, skladu i vzaimozv'yazkiv. Naukovi zapysky Ukrayins'koyi akademiyi drukarstva. 2011. Vypusk №2 (35). S. 111-116. URL: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-35/19.pdf>
25. Bardash, S.V., Osadcha, T.S. Okremi aspekty yakisnoho i kil'kisnoho otsinyuvannya efektyvnosti ta efektu vnutrishn'oho kontrolyu. Ekonomika i derzhava. 2011, № 11. S. 16-19. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/11_2011/6.pdf