



ВИПУСК **12**

ВІСНИК

ВОЛИНСЬКОГО ІНСТИТУТУ ЕКОНОМІКИ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ



Луцьк
2015

ISSN 2224-8609

ВІСНИК

ВОЛИНСЬКОГО ІНСТИТУТУ

ЕКОНОМІКИ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ

№12

2015

Руда Т.В. ХАРАКТЕРИСТИКА ПОКАЗНИКІВ ОЦІНЮВАННЯ СПРИЯННЯ БІЗНЕСУ В КОНТЕКСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МИТНИЦЬ	403
Рязанова Н.О. ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ МЕХАНІЗМУ РЕАЛІЗАЦІЇ ЕКСПОРТНОГО ПОТЕНЦІАЛУ РЕГІОНУ	410
Саприкіна Т.А. ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ РИНКУ ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ УКРАЇНИ ЗА УМОВ ЙОГО ЛІБЕРАЛІЗАЦІЇ	418
Серікова О.М. ОПТИМІЗАЦІЯ ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ АУТСОРСИНГУ	427
Столяр Л.Г. ВИТРАТИ НА ЯКІСТЬ, ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	436
Табенська Ю.В. НАПРЯМИ ПОСИЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЦЕНТРАЛЬНИХ ОРГАНІВ ВИКОНАВЧОЇ ВЛАДИ	444
Тищенко В.В. МЕТОДИКА ОЦІНКИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ М'ЯСОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ	453
Труфен А.О. СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ	470
Уделіс Р.Г. ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У ВІРТУАЛЬНОМУ ПРОСТОРІ / МЕРЕЖІ ІНТЕРНЕТ	478
Федишин М.П. ОЦІНКА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ КОМЕРЦІЙНИХ БАНКІВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ	488
Матвійчук Л.О., Футорний П.В. КАРТА ПОДАТКОВИХ НОВАЦІЇ 2015: ЗМІНИ, ЩО СТОСУЮТЬСЯ КОЖНОГО	496
Шпакович І.Р. ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОРГАНІЗУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ІНСТИТУТІВ СПІЛЬНОГО ІНВЕСТУВАННЯ	505

7. Луцюк І.В. Витрати на якість та їх класифікація для потреб управління та обліку / І.В. Луцюк // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(1). - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(1\)_44.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(1)_44.pdf).

УДК 336.1

Табенська Ю.В., к.е.н.,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

НАПРЯМИ ПОСИЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЦЕНТРАЛЬНИХ ОРГАНІВ ВИКОНАВЧОЇ ВЛАДИ

В статті розглянуто підходи щодо використання форми державного фінансового контролю – аудиту ефективності, запропоновано алгоритм та схему реалізації результатів аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю центральних органів виконавчої влади.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, внутрішній контроль, зовнішній контроль, аудит ефективності використання бюджетних коштів, система фінансового регулювання.

In the article the approaches to the use of forms of financial control - performance audits, algorithm and circuit implementation efficiency audit of the system of state financial control central authorities.

Keywords: state financial control, internal control, external control, audit efficiency of budgetary funds, the system of financial regulation.

В статье рассмотрены подходы к использованию формы государственного финансового контроля - аудита эффективности, предложен алгоритм и схему реализации результатов аудита эффективности в системе государственного финансового контроля центральных органов исполнительной власти.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, внутренний контроль, внешний контроль, аудит эффективности использования бюджетных средств, система финансового регулирования.

Вступ. Функція фінансового контролю є елементом загальної структури контрольних органів держави і важливою складовою фінансового механізму, сутність якого визначено в його завданнях і функціях, а значення – у результатах впливу на управління фінансовою системою країни.

Необхідність проведення механізму фінансового контролю проявляється в результатах практичного використання розподільчої та регулюючої функцій фінансів, що нерозривно пов'язані і мають бути реалізовані в інтересах підвищення ефективності використання фінансових ресурсів. У ринкових умовах

відбувається ускладнення фінансової діяльності, а відтак, фінансовий контроль має бути спрямований на прискорення економічного та соціального розвитку, підвищення рівня фінансової дисципліни, перевірку своєчасності виконання зобов'язань перед бюджетом і позабюджетними фондами, взаємних платежів між господарюючими суб'єктами.

Аналіз останніх досліджень. Вагомий внесок у розвиток теорії фінансового контролю зробили такі відомі зарубіжні вчені: Р. Адамс, Т. Англерід, Дж. Бейлі, М. Гримвуд, П. Джексон, Д. Діамонд, П. Додж, В. Еверт, А. Едвард, Р. Зоді, Е. Лехан, Б. Палмер, Дж. Робертсон, С. Томкінс та інші.

Питанням розроблення теорії і методології державного фінансового контролю центральних органів виконавчої влади присвячені праці відомих вітчизняних вчених: В. Андрущенко, О. Барановського, М. Білухи, З. Варналія, О. Василика, В. Гейця, І. Дрозд, І. Луніної, П. Мельника, В. Мельничука, К. Назарової, С. Онишко, В. Опаріна, Н. Рубан, М. Сивульського, В. Симоненка, І. Стефанюка, Л. Тарангул, В. Федосова, В. Шевчука, О.Чечуліної, І. Чугунова та інших.

Методика досліджень. Поряд з цим, виникає необхідність у визначенні теоретичних та практичних аспектів організації системи фінансового контролю центральних органів виконавчої влади, напрямів подальшого розвитку її складових. Активізація можливостей державного фінансового контролю потребує більш раціонального використання потенціалу регуляторних контрольних процедур, визначення шляхів підвищення їх ефективності.

Постановка завдання. З вищезазначеного матеріалу визначено мету даної статті, яка полягає в підвищенні результативності державного фінансового контролю на рівні центральних органів виконавчої влади в частині застосування аудиту ефективності

Результати досліджень. За даними річних звітів Рахунковою палатою України щороку готуються та направляються до вищих органів законодавчої і виконавчої влади, установ, організацій, підприємств величезна кількість Звітів, Висновків, інформацій, актів та листів для відповідного реагування, усунення виявлених порушень і недоліків, а також відшкодування втрат і збитків, заподіяних Державному бюджету України. Всі зазначені документи містять обґрунтовані, виважені та конкретні переліки рекомендацій щодо виправлення і поліпшення ситуації, недопущення та запобігання різного роду порушень і недоліків у майбутньому, а також підвищення ефективності, результативності та економності використання коштів Державного бюджету України як у розрізі кожного напрямку використання бюджетних коштів, так і в цілому.

Однак далі у звіті контролери, оцінюючи загальний стан дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів підсумовують: більшість бюджетних правопорушень продовжують мати системний характер,

вони повторюються із року в рік. Це ж стосується і порушень, які характеризують неефективне використання державних коштів.

Результат діяльності визначає подальший сценарій роботи контрольної установи, спрямований на повноту досягнення бажаного результату в системі, яка підконтрольна цьому органу.

Результативність роботи контрольної установи передбачає повноту досягнення бажаного результату не лише через вирішення конкретних завдань, але й враховуючи терміни їх виконання, умови та обставини, різні шляхи їх досягнення, витрати і наслідки для всіх зацікавлених сторін контрольного процесу.

Головним аспектом правильно спрямованої контрольної діяльності (на досягнення її результативності) є осмислення результату для користувачів, інакше одна фіксація помилок і стає метою. Тому питання «Для чого?» відображає вірний напрямок діяльності контрольної установи, коли користувачі (перш за все громадянське суспільство) отримують інформацію не стільки про виявлені факти незаконних та неефективних дій, скільки про їх виправлення шляхом притягнення винних до відповідальності та відшкодування ними заподіяних збитків.

Дотримання принципів контрольної діяльності, визначених тією ж Лімською декларацією та Кодексом етики державного аудитора забезпечить реалістичність виконання конкретних планів контрольного органу і не буде мати жодних обмежень під час оприлюднення результатів та здійснення заходів щодо їх реалізації.

Оцінку результатів контрольного органу здійснюють користувачі інформації, керуючись лише одним критерієм – наскільки важливим для суспільства є висновки контрольного органу, чи є дієвим механізм щодо подолання виявлених порушень?

Стандартами якості роботи установи зазначено, що результативність – це і ступінь завершеності певних дій, ступінь виконання обов'язку, призначення, мети. Таким чином результативність менеджменту контрольного органу, і менеджменту підконтрольної установи полягає у здатності системи управління створювати умови для реалізації цілей, стабільного розвитку соціально-економічної системи, який залежить від ступеню і якості досягнутих результатів установи за певний термін на кожній сходинці апарату управління.

Перевіряючи на основі порівняння одержаних унаслідок перевірки даних із затвердженими критеріями, роблять відповідні висновки та виявляють чинники, які свідчать про неефективне використання об'єктами перевірки державних коштів. Ці чинники можуть мати як кількісну, так і якісну оцінку.

Кількісна оцінка може бути виражена: у гривнях — високі витрати, низький прибуток; або ж у штуках, квадратних метрах та інших одиницях вимірювання; у

відсотках — низький рівень рентабельності, завантаження потужностей, непродуктивне використання устаткування, втрати робочого часу.

Прикладом якісної оцінки неефективного використання державних коштів є: відсутність на об'єктах перевірки необхідних нормативних документів, низький рівень контролю, ухвалення невірних рішень тощо.

Під час проведення порівняльного аналізу та підготовки висновків за його результатами, слід виходити лише з одержаних і зібраних фактичних даних. На основі зроблених висновків державні аудитори визначають причини, які призводять до неефективних результатів діяльності об'єкта перевірки, і сформулювати відповідні висновки за кожній з цілей даної перевірки для включення у звіт про результати перевірки.

Слід враховувати, що вагомість висновків залежить від переконливості доказів і висновків, а також логіки, використовуваної під час їх підготовки.

Якщо державні аудитори виявили факти, які не можуть бути оцінені з огляду на використовувані критерії, потрібно організувати додаткове дослідження, спрямоване на виявлення випадковості або ж системної проблеми в межах проблеми аудиту, що оцінюється. Аудитори повинні проаналізувати фактичний або ймовірний вплив виявлених фактів на результати діяльності підконтрольної установи, виявити причини наявності даних фактів, що дозволить розробити рекомендації. Аудитори, аналізуючи фактори впливу, повинні встановити кореляційні взаємозв'язки із здатністю установи усунути негативні наслідки виявленої проблеми, адже вона може бути результатом дій або подій, на які не має впливу підконтрольна установа.

Приведення результатів у аудиторському звіті міститься у заключній частині звіту. Попередній матеріал, як правило, повинен відобразити обґрунтовані аудиторські свідчення щодо підтвердження досягнутих результатів, привести факти відносно дотримання принципу достатності доказів. Подання результатів вищому керівництву для прийняття рішень стосовно адекватного реагування повинно показати і процес аналізу результатів, які зовнішні (внутрішні) державні аудитори проводять через сегрегацію та просіювання отриманих свідчень, проводячи порівняння та визначення відношення для виявлення суттєвості. Лише суттєві результати відображають у аудиторських звітах. Для цього результати піддаються інтерпретації відносно їх важливості. Ступінь важливості визначається їх величиною та впливом на кінцевий результат, який ранжований за визначеними ризиками відносно етапів підконтрольного процесу.

Якщо деякі висновки оцінені як несуттєві відносно оцінки ефективності діяльності установи (чи процесів), що перевірялись, про них керівництво може інформуватися окремо (письмово), при цьому не включатися безпосередньо у аудиторський звіт. У такому разі у звіті подається лише інформація про направлення відповідного листа установі, що перевірялась.

Під час опису результатів у звіті державні аудитори наголошують на сильних і слабких сторонах обставин, які спричинили помилки, порушення та неефективність усього процесу державного управління, визначають, що було причиною, а що наслідком, який детально описано з точки зору критеріїв неекономності, недосягнення очікуваних результатів, зазначають відповідальних посадових осіб, до компетенції яких належать виявлені недоліки.

Зміст аудиторського звіту добре описаний як у нормативних актах, так і науковій літературі підсумковий документ, яким оформлюється виконання контрольного заходу. Проте питання реалізації результатів державного аудиту системою управління потребує додаткових досліджень. Крім аудиторського звіту державні аудитори (як зовнішні, так і внутрішні) готують резюме, яке у короткому вигляді має надавати збалансований огляд проведеному аудиту. Воно має бути коротким і доречним та містити перехресні посилання на детальні розділи звіту. Воно має містити запевнення з боку аудитора або, навпаки, невпевненість у адекватності процедур внутрішнього контролю, оцінку ризику чи можливості для покращення діяльності. Воно також може містити основні рекомендації.

Висновки і пропозиції, подані у аудиторському звіті стосуються цілей аудиту та цілей підконтрольної системи та процесів. Керівництво має отримати гарантії щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю (або приклади і причини її недоліків).

Серед пропозицій мають бути поради керівництву, що далі робити з висновками, визначити, як боротися з проблемами і внести значні покращення у сфері підконтрольного питання.

Завдання керівництва - прийняти пропозиції та рекомендації. Державний аудитор зобов'язаний сприяти вжиттю необхідних заходів і стежити за прогресом у вирішенні проблеми, а також визначити, в який спосіб будуть вимірюватися ефекти змін. Для цього він проводить моніторинг реалізації висновків, пропозицій. За допомогою моніторингу контрольний орган отримує інформацію, що функції керівництва повністю виконуються або управління прийняло ризик бездіяльності (рис. 1.)

Процедура моніторингу буде найбільш результативною, якщо державні аудитори чітко визначатимуть терміни для відповіді від установи, де проходив аудит ефективності, критерії оцінки цієї відповіді, заходи для перевірки впровадження цієї відповіді, процедури інформування ревізованої організації, якщо відповідь було визнано недостатньою.

Відмінністю аудиту ефективності від традиційної ревізії на етапі реалізації результатів є дві важливих характеристики процесу:

1. Керівництво підконтрольної установи несе повну відповідальність за вживання відповідних заходів на основі представлених рекомендацій.

2. Вжиті заходи ніколи не можуть визначатися як інструкція чи пропозиція аудитора, в усіх випадках це лише рішення керівника.

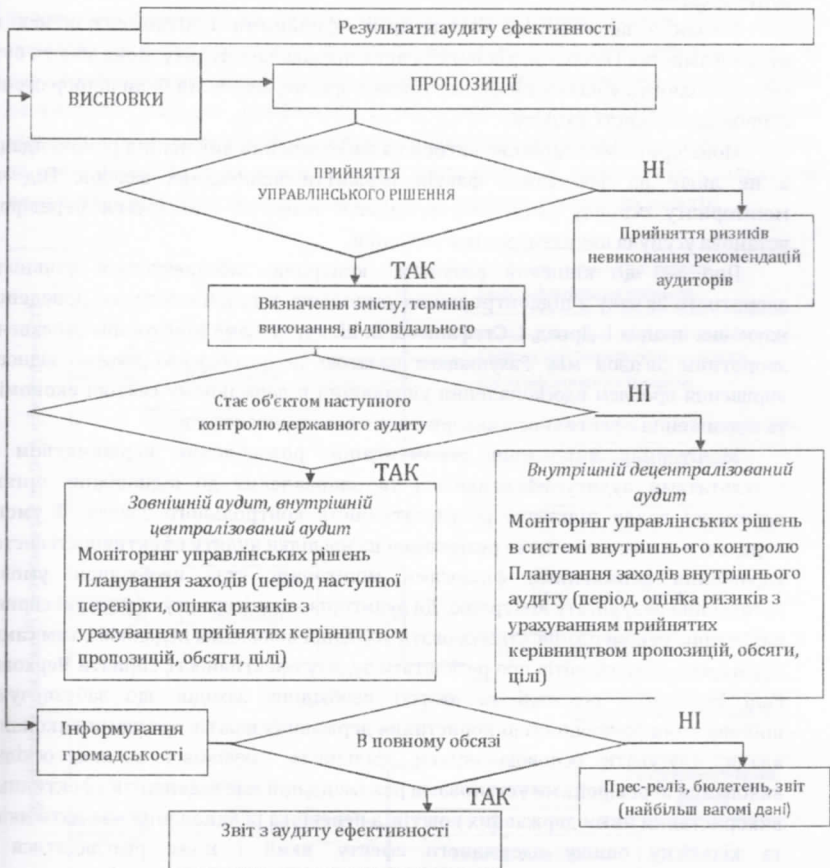


Рис. 1. Алгоритм реалізації результатів аудиту ефективності
(складено автором)

Саме керівництво зобов'язане визначати, яких дій слід вжити на основі результатів аудиту, на відміну від наслідків ревізії, за якими ревізор завжди визначав, яким чином слід виправляти виявлені порушення. Однак державний аудитор повинен переконатися в тому, що: буде вжито належних коригуючих дій; питання отримало задовільний розгляд на належному рівні керівництва, яке прийняло ризики, пов'язані з бездіяльністю.

Реагування на аудиторський звіт стає одним з внесків для подальшого планування аудиту і може надати ступінь результативності як аудиту, так і аудиторського звіту.

Заходи з відстеження мають бути офіційними і чітко розумітися як аудиторами, так і особами, діяльність яких піддавалася аудиту. Вони мають бути опублікованими у належній формі; також корисно, щоб вони були відображені у супровідному листі до звіту.

Моніторинг має спрямовуватись на забезпечення виконання рекомендацій, а не лише на фіксування фактів нежиття відповідних заходів. Під час моніторингу основну увагу слід приділяти тому, як і наскільки перевірена установа усунула виявлені раніше недоліки.

Про те, що кінцевий результат контролю забезпечується наявністю зворотного зв'язку з підконтрольною установою, у теорії контролю доведено в наукових працях І. Дрозд, І. Стефанюка, В. Шевчука. Саме моніторинг забезпечує зворотний зв'язок між Рахунковою палатою та виконавчою владою відносно вирішення проблем вдосконалення управління в державному секторі економіки та підвищення ефективності використання державних коштів.

Моніторинг виконання рекомендацій, розроблених керівництвом за результатами аудиту ефективності та направлених до відповідних органів державної влади підвищує результативність контрольного заходу. В умовах передачі повноважень щодо реагування на наслідки аудиту ефективності системі управління державними фінансами моніторинг стає необхідною умовою досягнення результату контролю. Дії аудиторів з моніторингу покликані сприяти виконанню рекомендацій, стимулювати усунення виявлених недоліків і, тим самим, підвищити дієвість звітів про результати аудиту ефективності, сприяти Верховній Раді України в розгляді та вжитті необхідних заходів, що забезпечують підвищення ефективності використання державних коштів органами виконавчої влади, слугувати основою оцінки діяльності Рахункової палати, оскільки виконання перевіреними установами рекомендацій має підвищити ефективність використання ними державних коштів, а перевірка їх виконання має дати якісну та кількісну оцінку одержаного ефекту, який і може розглядатися як безпосередній результат проведеного аудиту ефективності (рис 2).

Моніторинг організується різними суб'єктами контролю (зовнішній, внутрішній), однак можна виокремити найбільш прийнятні контрольні заходи:

а) отримання оперативних даних про хід виконання перевіреною установою рекомендацій за наслідками аудиту ефективності (наприклад, з використанням анкети опитування;

б) проведення спеціальної перевірки результатів виконання рекомендацій, яка може здійснюватися на основі звітної інформації перевірених установ, інших документів, а також, за необхідності, шляхом перевірки виконання окремих аспектів

рекомендацій безпосередньо в установах. При цьому повторні перевірки не вимагають детального аналізу їх діяльності;

в) проведення оцінювання діяльності перевіреної установи за критеріями аудиту ефективності на основі методів стратегічного аналізу. Така оцінка проводиться щодо соціально і суспільно важливих тем аудиту ефективності, де сприйняття рекомендацій супроводжувалось високим ступенем ризику. Аналіз результатів заходів, прийнятих і реалізованих перевіреними установами відповідно до рекомендацій органу контролю в процесі моніторингу проводиться за показниками якісних характеристик процесів або ж виражатися в кількісних показниках підвищення ефективності використання державних коштів.



Рис. 2. Схема реалізації результатів аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю (складено автором)

Такий ефект може полягати в підвищенні економічності, продуктивності, та результативності використання державних коштів, поліпшенні якості роботи державних органів, удосконаленні системи управління державними фінансами.

Проведене в даній статті дослідження теоретичних засад державного фінансового контролю центральних органів виконавчої влади, зокрема, використання форми фінансового контролю – аудиту ефективності, об'єктивної необхідності, практики функціонування в нашій країні, дає підстави зробити наступні **висновки**:

1. Запропоновано запровадження аудиту ефективності для внутрішнього аудиту центральних органів виконавчої влади з обов'язковим плануванням попроцесного виконання контрольних дій. Визначено алгоритм реалізації результатів аудиту ефективності та схему реалізації результатів аудиту ефективності під час проведення контрольних заходів відповідно до процесів, ефективність яких необхідно оцінювати.

2. Встановлено, що основним напрямком поліпшення результативності аудиту ефективності є поєднання наслідків зовнішнього, внутрішнього (централізованого та децентралізованого) аудитів щодо моніторингу прийняття управлінських рішень за рекомендаціями аудиторів.

3. Подальше удосконалення системи державного фінансового контролю центральних органів виконавчої влади сприятиме підвищенню якісного рівня використання бюджетних коштів та соціально-економічному розвитку країни в цілому. Формування процесу аудиту ефективності повинно здійснюватись у відповідності до пріоритетів розвитку системи державного фінансового контролю з дотриманням принципів системності, гласності, прозорості та відповідальності органів центральної виконавчої влади. Доцільним є використання відповідних інструментів управління та критеріїв оцінки дієвості контролю з метою забезпечення належного рівня обгрунтованості підходів до формування та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю.

Список використаних джерел

1. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011р. №1247 Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>;

2. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету міністрів України від 28 вересня 2011р. №1001 Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>

3. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс]:

Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005р. №158-р Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0417506-08>;

4. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід [Текст]/ П.П.Андрєєв, Л.В.Гізатуліна, І.К.Дрозд, та ін. – К.: Кафедра, 2011. – 120 с.

5. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017

6. Андрєєв П.П. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід. - Навчальний посібник. - Андрєєв П.П., Чечуліна О.О., Гізатуліна Л.В., Ян ван Тайнен, Тимохін М.Г Сушко Н.І., Чорнуцький С.П., Рудніцька Р.М., Манфред ван Кестерен, Дрозд І.К, Боровкова Т.В., Байдашнікова Т.О., Засєц Н.М. - Київ: Кафедра, 2011. - 120 с. - ISBN 978-966-188-257-6.

7. Ермішова С. В. Внутрішній аудит в системі державного фінансового контролю [Текст] / С. В. Ермішова// Економіка і організація управління. – Випуск № 3, 2008. – С. 149–158.

8. Приходченко Л.Забезпечення ефективності державного управління: стандартизація внутрішнього контролю та аудиту [Текст] / Л. Приходченко // Актуальні проблеми державного управління : збірник наукових праць ОРІДУ. – Вип. 4 (32). – Одеса : ОРІДУ НАДУ, 2007. – С. 145–152

9. Шевчук В.О. Становлення та розвиток системи державного фінансового контролю в Україні [Текст]. // Фінанси України – 2008 - №11, с.7-9

10. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: результат є, а результативність? / І.К. Дрозд // Збірник тез всеукраїнської науково-практичної конференції "Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні" / За заг. ред. проф. В.Д.Базилевича. – К.: 2009. – С. 64-65.

УДК 336.7

Тищенко В.В.

Східноукраїнський національний університет імені В.Даля

МЕТОДИКА ОЦІНКИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ М'ЯСОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглядається фінансова стійкість м'ясопереробних підприємств та збалансована система показників, пропонується методика оцінки фінансової стійкості яка дозволить виявити чинники (загрози), що призводять до втрати фінансової стійкості та економічної безпеки на м'ясопереробних підприємствах.