

НАУКОВИЙ ВІСНИК

НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ЩОКВАРТАЛЬНИЙ ЗБІРНИК НАУКОВИХ ПРАЦЬ

№ 3 (62) 2019

Заснований у 2003 році

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації
КВ № 20394-10194 ПР від 28.11.2013

Збірник наукових праць внесено до Переліку наукових
фахових видань України в галузі економічних наук
Наказом Міністерства освіти і науки України від 06.11.2014 № 1279

Рекомендовано до друку Вченою радою Національної академії статистики,
обліку та аудиту (протокол № 11 від 27 червня 2019 року)

Засновник: Національна академія статистики, обліку та аудиту
Редакційна колегія:

<i>Головний редактор:</i>	Осауленко Олександр Григорович , доктор наук з державного управління, професор, член-кореспондент Національної академії наук України, заслужений економіст України, ректор Національної академії статистики, обліку та аудиту
<i>Заступник головного редактора:</i>	Редько Олександр Юрійович , доктор економічних наук, професор, перший проректор з науково-педагогічної роботи Національної академії статистики, обліку та аудиту
<i>Відповідальний редактор:</i>	Горобець Олена Олександрівна , заступник завідувача редакційно-видавничого відділу Національної академії статистики, обліку та аудиту
<i>Члени редколегії:</i>	
<i>Албаглі Клод</i>	доктор економічних наук, президент Інституту CEDIMES, (Франція)
<i>Аль-Байдані Ахмед Мохсен</i>	доктор філософії, факультет бухгалтерського обліку та фінансів, Малайзійський університет Путра, (Путраджая, Малайзія)
<i>Аль-Німе Мунтер</i>	доктор філософії, доцент, факультет бухгалтерського обліку, Хашемітський університет, (місто Зарка, Йорданія)
<i>Бондарук Таїсія Григорівна</i>	доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Національної академії статистики, обліку та аудиту
<i>Вейра Елізабет</i>	доктор філософії, Інститут бухгалтерського обліку та управління (ISCA-UA), професор-координатор, (місто Авейру, Португалія)
<i>Жук Валерій Миколайович</i>	доктор економічних наук, професор, член-кореспондент Національної академії аграрних наук України, заслужений діяч науки і техніки України
<i>Корінько Микола Данилович</i>	доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту
<i>Кулинич Роман Омелянович</i>	доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри математики, статистики та інформаційних технологій Хмельницького університету управління та права
<i>Маккі Мартін</i>	доктор філософії, старший інженер з інтеграції виробничої продукції, (місто Бірмінгем, Великобританія)
<i>Момотюк Людмила Євгенівна</i>	доктор економічних наук, професор, проректор з науково-педагогічної та виховної роботи Національної академії статистики, обліку та аудиту
<i>Пантелєєв Володимир Павлович</i>	доктор економічних наук, професор Національної академії статистики, обліку та аудиту
<i>Пилипенко Олексій Іванович</i>	доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку та аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту
<i>Ребилас Рафал</i>	доктор філософії, заступник декана факультету прикладних наук Вищої школи бізнесу, (місто Домброва-Гурнича, Польща)
<i>Саріогло Володимир Георгійович</i>	доктор економічних наук, завідувач відділу соціально-демографічної статистики Інституту демографії та соціальних досліджень імені М. В. Птухи

Адреса редакції: вул. Підгірна, 1, м. Київ, 04107, Україна. Тел. +38 (044) 489-66-51
E-mail: babutska@ukr.net; <http://nasoa-journal.com.ua>
Комп'ютерна верстка: Грищенко І. О.
Літературна редакція: Гончарова Т. В.

Відповідальність за достовірність інформації у статтях, точність назв, статистичних даних, прізвищ та цитат несуть автори. Висловлені у статтях думки та пропозиції можуть не збігатися з позицією редакційної колегії і не покладають на неї ніяких зобов'язань. Передруки і переклади дозволяються лише за згодою автора та редакції.

НАУЧНЫЙ ВЕСТНИК

НАЦИОНАЛЬНОЙ АКАДЕМИИ СТАТИСТИКИ, УЧЕТА И АУДИТА
ЕЖЕКВАРТАЛЬНЫЙ СБОРНИК НАУЧНЫХ РАБОТ

№ 3 (62) 2019

Основан в 2003 году

Свидетельство о государственной регистрации печатного средства массовой информации
КВ № 20394-10194 ПР от 28.11.2013

Сборник научных работ внесен в Перечень научных специализированных изданий Украины в области экономических наук Приказом Министерства образования и науки Украины от 06.11.2014 № 1279

Рекомендован к печати Ученым советом Национальной академии статистики, учета и аудита (протокол № 11 от 27 июня 2019 г.)

Основатель: Национальная академия статистики, учета и аудита

Редакционная коллегия:

Главный редактор:

Осауленко Александр Григорьевич,
доктор наук по государственному управлению, профессор, член-корреспондент Национальной академии наук Украины, заслуженный экономист Украины, ректор Национальной академии статистики, учета и аудита

Заместитель главного редактора:

Редько Александр Юрьевич,
доктор экономических наук, профессор, первый проректор по научно-педагогической работе Национальной академии статистики, учета и аудита

Ответственный редактор:

Горобец Елена Александровна,
заместитель заведующего редакционно-издательского отдела Национальной академии статистики, учета и аудита

Члены редколлегии:

Албагли Клод

доктор экономических наук, президент Института CEDIMES, (Франция)

Аль-Байдани Ахмед Мохсен

доктор философии, факультет бухгалтерского учета и финансов, Малайзийский университет Путра, (Путраджая, Малайзия)

Аль-Ниме Мунтер

доктор философии, доцент, факультет бухгалтерского учета, Хашемитский университет, (город Зарка, Иордания)

Бондарук Таисия Григорьевна

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедры финансов Национальной академии статистики, учета и аудита

Виейра Элизабет

доктор философии, Институт бухгалтерского учета и управления (ISCA-UA), профессор-координатор, (город Авейру, Португалия)

Жук Валерий Николаевич

доктор экономических наук, профессор, член-корреспондент Национальной академии аграрных наук Украины, заслуженный деятель науки и техники Украины

Коринько Николай Данилович

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедры аудита Национальной академии статистики, учета и аудита

Кулинич Роман Омелянович

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедры математики, статистики и информационных технологий Хмельницкого университета управления и права

Макки Мартин

доктор философии, старший инженер по интеграции производительной продукции, (город Бирмингем, Великобритания)

Момотюк Людмила Евгеньевна

доктор экономических наук, профессор, проректор по научно-педагогической и воспитательной работе Национальной академии статистики, учета и аудита

Пантелеев Владимир Павлович

доктор экономических наук, профессор Национальной академии статистики

Пилипенко Алексей Иванович

доктор экономических наук, профессор, декан факультета учета и аудита Национальной академии статистики, учета и аудита

Рибилас Рафал

доктор философии, заместитель декана факультета прикладных наук Высшей школы бизнеса (г. Домброва-Гурнич, Польша)

Сариогло Владимир Георгиевич

доктор экономических наук, заведующий отделом социально-демографической статистики Института демографии и социальных исследований имени Н. В. Птухи

Адрес редакции: ул. Подгорная, 1, г. Киев, 04107, Украина. Тел. +38 (044) 489-66-51

E-mail: babutska@ukr.net; <http://nasoa-journal.com.ua>

Компьютерная верстка: Грищенко И. А.

Литературная редакция: Гончарова Т. В.

Ответственность за достоверность информации в статьях, точность названий, статистических данных, фамилий и цитат несут авторы. Высказанные в статьях мнения и предложения могут не совпадать с точкой зрения редакционной коллегии и не возлагают на нее никаких обязательств. Перепечатки и переводы допускаются только с согласия автора и редакции.

© «Научный вестник Национальной академии статистики, учета и аудита», 2019

ISSN 2520-6834 (print)
ISSN 2521-1323 (online)

SCIENTIFIC BULLETIN

OF THE NATIONAL ACADEMY OF STATISTICS,
ACCOUNTING AND AUDIT
QUARTERLY COLLECTED SCIENTIFIC PAPERS

No 3 (62) 2019

Founded in 2003

Registration license: KB No 20394-10194 IIP, issued 28.11.2013

The Scientific Bulletin is included to the List of Specialized Publications
of Ukraine in the field of economics, the Order of
the Ukrainian Ministry for Education and Science from 06.11.2014 № 1279

Recommended for publication by the Academic Council of the National Academy of
Statistics, Accounting and Audit (Minutes No 11 from June, 27, 2019)

Founder: The National Academy of Statistics, Accounting and Audit Editorial Board:

<i>Editor-in-Chief:</i>	Oleksandr Osaulenko , Dsc. (Public Administration), professor, corresponding member of the National Academy of Sciences of Ukraine, Honored Economist of Ukraine, rector of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit
<i>Deputy Editor-in-Chief:</i>	Oleksandr Redko , Dsc. (Economics), professor, vice-rector on research and pedagogical work, National Academy of Statistics, Accounting and Audit
<i>Executive Editor:</i>	Olena Horobets , deputy head of Editorial and Publishing Department, National Academy of Statistics, Accounting and Audit
<i>Albagli Claude</i>	Dsc. (Economics), president of CEDIMES Institute (France)
<i>Al-Baidhani Ahmed M.</i>	PhD, Department of Accounting and Finance, Universiti Putra Malaysia, (Putrajaya, Malaysia)
<i>Al-Nime Munther</i>	PhD, Professor (Associate) Accounting, Department of Accounting, Hashemite University, (Zarqa, Jordan)
<i>Bondaruk Taisiya</i>	Dsc. (Economics), professor, head of Finance Department, National Academy of Statistics, Accounting and Audit
<i>Vieira Elisabete</i>	PhD, Institute of Accounting and Administration (ISCA-UA), Coordinator Professor, (Aveiro, Portugal)
<i>Zhuk Valeriy</i>	Dsc. (Economics), professor, corresponding member of the National Academy of Agricultural Sciences of Ukraine, Honored Worker of Science and Technology of Ukraine
<i>Korinko Mykola</i>	Dsc. (Economics), professor, head of Audit Department, National Academy of Statistics, Accounting and Audit
<i>Roman Kulynych</i>	Dsc. (Economics), professor, head of Department for Mathematics, Statistics and Information Technologies, Khmelnytsky University of Management and Law
<i>McKie Martin</i>	PhD, Senior Engineer, Manufacturing Product Integration, (Birmingham, United Kingdom)
<i>Momotiuk Ludmila</i>	Dsc. (Economics), professor, vice-rector on research, pedagogical and education work, National Academy of Statistics, Accounting and Audit
<i>Panteleyev Volodymyr</i>	Dsc. (Economics), professor National Academy of Statistics, Accounting and Audit
<i>Pylypenko Oleksii</i>	Dsc. (Economics), professor, dean of the Faculty for Accounting and Audit, National Academy of Statistics, Accounting and Audit
<i>Rafał Rebulas</i>	PhD, deputy dean of Department for Applied Sciences, Graduate Business School (Dąbrowa Górnicza, Poland)
<i>Sarioglo Volodymyr</i>	Dsc. (Economics), head of Department for Socio-Economic Statistics, Ptoukha Institute for Demography and Social Studies of the National Academy of Sciences of Ukraine

Editorial Office: Ukraine, 04107, Kyiv, Pidgirna str., 1. Tel. +38 (044) 489-66-51
E-mail: babutka@ukr.net; <http://nasoa-journal.com.ua>
Computer lay-out: I. Grishchenko.
Literary editing: T. Goncharova.

The authors are responsible for authenticity of information in the articles, correctness of names, exactness of statistical data, surnames and quotations. The ideas and propositions expressed in the articles may not coincide with the viewpoint of the Editorial Board and do not make it binding in that. Reprints and translations are allowed only with permission of the author and the Editorial Board.

© “Scientific Bulletin of the National Academy
of Statistics, Accounting and Audit”, 2019

НАУКОВИЙ ВІСНИК

НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЩОКВАРТАЛЬНИЙ ЗБІРНИК НАУКОВИХ ПРАЦЬ

№ 3 (62) 2019

З М І С Т

СТАТИСТИКА

КОБИЛИНСЬКА Т. В., МОТУЗКА О. М., ПАРФЕНЦЕВА Н. О.

Удосконалення методологічних засад статистичного обліку витрат на охорону навколишнього природного середовища в контексті розвитку відновлювальних джерел енергії (Стаття публікується англійською мовою)10

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

АЛЕКСІН Г. О.

Інструмент фінансової стратегії в контексті модернізації підприємства (Стаття публікується англійською мовою)20

ПИЛИПЕНКО О. І.

Аутсорсинг бухгалтерських послуг: розгляд договірних аспектів30

ЮРЧЕНКО О. А., СВИРИДА О. А.

Роль ціноутворення в оподаткуванні суб'єктів господарювання40

ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА АУДИТУ

ПАНТЕЛЕЄВ В. П.

Основні положення проведення аудитів фінансової звітності групи підприємств за вимогами МСА 60054

ШУЛЬГА С. В.

Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін67

ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ

ГАСІМ С.

Пріоритети розвитку зовнішньоторговельного співробітництва Королівства Марокко з країнами пострадянського простору76

РАЙКОВСЬКА І. Т.

Визначення змісту компонентів трудового потенціалу для підвищення ефективності управління підприємством87

ТАРАСЕНКО А. Г., ГРИНЧАК Н. А., ПАРХОМЕНКО В. В.

Еволюція уявлень про сутність капіталу як наукову категорію та чинник соціально-економічного розвитку96

ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

БОНДАРУК Т. Г., БОНДАРУК І. С.

Державне регулювання розвитку малого бізнесу і його соціальної відповідальності111

ЗАЛЮБОВСЬКА С. С., КОЛУПАЄВ Ю. Б., ТОКАРЄВА К. Р.

Теоретичні аспекти історичного розвитку ринку цінних паперів в Україні120

**МАТЕМАТИЧНІ МЕТОДИ, МОДЕЛІ
ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ЕКОНОМІЦІ**

ЄРШОВА О. Л., ОДНОВОЛИК В. І.

Комп'ютерні технології обліку та звітності для малого і середнього бізнесу в Україні: перспективи застосування в умовах цифрової економіки131

СЕМЯНОВСЬКИЙ В. М.

“Барометр проблем” як інструмент співпраці громади, влади і бізнесу: досвід Швейцарії139

Редакційна політика та етичні норми збірника наукових праць

“Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту”

Вимоги до змісту та оформлення статей збірника наукових праць

“Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту”

НАУЧНЫЙ ВЕСТНИК

НАЦИОНАЛЬНОЙ АКАДЕМИИ СТАТИСТИКИ, УЧЕТА И АУДИТА ЕЖЕКВАРТАЛЬНЫЙ СБОРНИК НАУЧНЫХ РАБОТ

№ 3 (62) 2019

СОДЕРЖАНИЕ

СТАТИСТИКА

КОБЫЛИНСКАЯ Т. В., МОТУЗКА Е. Н., ПАРФЕНЦЕВА Н. А.

Совершенствование методологических основ статистического учета расходов на охрану окружающей среды в контексте развития возобновляемых источников энергии10

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

АЛЕКСІН Г. О.

Інструмент фінансової стратегії в контексті модернізації підприємства20

ПИЛИПЕНКО А. И.

Аутсорсинг бухгалтерских услуг: рассмотрение договорных аспектов30

ЮРЧЕНКО А. А., СВИРИДА Е. А.

Роль ценообразования в налогообложении деятельности субъекта хозяйствования40

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА АУДИТА

ПАНТЕЛЕЕВ В. П.

Основные правила проведения аудитов финансовой отчетности группы предприятий по требованиям МСА 60054

ШУЛЬГА С. В.

Пути совершенствования регулирования аудиторской деятельности в контексте глобальных изменений67

ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ

ГАСИМ С.

Современное состояние и приоритеты внешнеторгового сотрудничества Королевства Марокко со странами постсоветского пространства76

РАЙКОВСКАЯ И. Т.

Определение сущности компонентов трудового потенциала для повышения эффективности управления предприятием87

ТАРАСЕНКО А. Г., ГРИНЧАК Н. А., ПАРХОМЕНКО В. В.

Эволюция представлений о сущности капитала как научной категории и фактора экономического развития96

ДЕНЬГИ, ФИНАНСЫ И КРЕДИТ

БОНДАРУК Т. Г., БОНДАРУК И. С.

Государственное регулирование развития малого бизнеса и его социальной ответственности111

ЗАЛЮБОВСКАЯ С. С., КОЛУПАЕВ Ю. Б., ТОКАРЕВА К. Р.

Теоретические аспекты исторического развития рынка ценных бумаг в Украине ..120

**МАТЕМАТИЧЕСКИЕ МЕТОДЫ, МОДЕЛИ И ИНФОРМАЦИОННЫЕ
ТЕХНОЛОГИИ В ЭКОНОМИКЕ**

ЕРШОВА О. Л., ОДНОВОЛИК В. И.

Компьютерные технологии учета и отчетности для малого и среднего
бизнеса в Украине: перспективы применения в условиях цифровой экономики ...131

СЕМЯНОВСКИЙ В. Н.

“Барометр проблем” как инструмент сотрудничества общества,
власти и бизнеса: опыт Швейцарии139

Редакционная политика и этические нормы сборника научных трудов

“Вестник Национальной академии статистики, учета и аудита”

Требования к содержанию и оформлению статей сборника научных трудов

“Вестник Национальной академии статистики, учета и аудита”

SCIENTIFIC BULLETIN

OF THE NATIONAL ACADEMY OF STATISTICS, ACCOUNTING AND AUDIT

QUARTERLY COLLECTION OF SCIENTIFIC PAPERS

No 3 (62) 2019

CONTENTS

STATISTICS

KOBYLYNSKA T., MOTUZKA O., PARFENTSEVA N.

Improving the Methodological Framework for Statistical Accounting of Environmental Protection Expenditure in the Context of Renewable Energy Sources10

ACCOUNTING AND TAXATION

ALEKSIN G.

The Financial Strategy Instrument in the Context of Enterprise Modernization20

PYLYPENKO O.

Outsourcing of Accounting Services: Consideration of Contractual Aspects30

YURCHENKO O., SVYRYDA O.

The Role of Pricing in Taxation of Business Enterprises40

THEORY AND PRACTICE OF AUDIT

PANTELEIEV V.

The Framework for Audits of the Financial Statements of the Group of Enterprises by ISA 600 Requirements54

SHULGA S.

Ways to Improve Regulation of Audit Activities in The Context of Global Change67

ECONOMICS AND MANAGEMENT

GACIM S.

The Current State and Priorities of Foreign Trade Cooperation of the Kingdom of Morocco with the Post-Soviet Countries76

RAIKOVSKA I.

Determining the Essence of the Labor Potential Components for Enhancing the Effectiveness of Business Management87

TARASENKO A., HRYNCHAK N., PARKHOMENKO V.

Evolution of Perceptions about the Essence of Capital as a Scientific Category and a Factor of the Socio-Economic Development96

MONEY, FINANCE AND CREDIT

BONDARUK T., BONDARUK I.

Regulation of the Development of Small Business and its Social Responsibility111

ZALIUBOVSKA S., KOLUPAYEV Yu., TOKAREVA K.

The Securities Market in Ukraine: Theoretical Aspects of Historic Development120

**MATHEMATICAL METHODS, MODELS
AND INFORMATION TECHNOLOGIES IN ECONOMICS**

YERSHOVA O., ODNOLYK V.

Computer Technologies for Accounting and Reporting for Small and Medium
Business in Ukraine: Application Prospects in the Digital Economy Context131

SEMIANOVSKIY V.

“Problem Barometer” as a tool for cooperation of the Society, Power
and Business: Switzerland’s experience139

Editorial policy and ethical collection of scientific works “Scientific Proceedings
of the National Academy of Statistics, Accounting and Auditing”

Requirements for content and the articles of the collection of scientific papers

“Scientific Proceedings of the National Academy of Statistics, Accounting and Auditing”

УДК: 311.21 (504.06+620.91)
JEL Classification: C 15; C 18; P 28; Q 2; Q 56
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.01

Т. В. КОБИЛИНСЬКА,
доктор економічних наук, доцент кафедри
підприємництва, фінансів та оподаткування,
Навчально-науковий центр інноваційних освітніх технологій
та регіонального навчання Університету ДФС України,

E-mail: TVstat@i.ua
ResearcherID: N-2678-2018,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8376-9656>;

О. М. МОТУЗКА,
кандидат економічних наук, доцент кафедри економіки
та менеджменту зовнішньоекономічної діяльності,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,

E-mail: olmotuzka@gmail.com
ResearcherID: K-6501-2018,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9028-6994>;

Н. О. ПАРФЕНЦЕВА,
доктор економічних наук;
E-mail: parfentsevaN@ukr.net,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2768-8100>;

Удосконалення методологічних засад статистичного обліку витрат на охорону навколишнього природного середовища в контексті розвитку відновлювальних джерел енергії

Статтю присвячено удосконаленню методологічних засад статистичного обліку витрат на охорону навколишнього природного середовища в Україні в контексті розвитку відновлювальних джерел (вітрової та сонячної енергії). Зазначено, що будь-які дослідження сфери обліку витрат на відновлення навколишнього природного середовища, розвиток відновлювальних джерел енергії потребують розрахунку й аналізу показників, в основу яких покладено статистичні дані. Тому проблеми удосконалення статистичного обліку є однією з основних у вивченні вищевказаних питань.

Ключові слова: альтернативні джерела енергії, вітрова енергія, сонячна енергія, витрати на охорону навколишнього природного середовища, сателітний (допоміжний) рахунок.

Т. В. КОБЫЛИНСКАЯ,
доктор экономических наук, доцент кафедры
предпринимательства, финансов и налогообложения,
Учебно-научный центр инновационных образовательных технологий
и регионального обучения Университета ГФС Украины;

Е. Н. МОТУЗКА,
кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики
и менеджмента внешнеэкономической деятельности,
Национальная академия статистики, учета и аудита;

Н. А. ПАРФЕНЦЕВА,
доктор экономических наук

Совершенствование методологических основ статистического учета расходов на охрану окружающей среды в контексте развития возобновляемых источников энергии

Статья посвящена совершенствованию методологических основ статистического учета расходов на охрану окружающей среды в Украине в контексте развития возобновляемых источников (ветровой и солнечной энергии). Отмечено, что любые

© Т. В. Кобилинська, О. М. Мотузка, Н. О. Парфенцева, 2019

исследования сферы учета затрат на восстановление окружающей среды, развитие возобновляемых источников энергии требуют расчета и анализа показателей, в основе которых лежат статистические данные. Поэтому проблемы совершенствования статистического учета являются одной из основных в изучении вышеуказанных вопросов.

Ключевые слова: *альтернативные источники энергии, ветровая энергия, солнечная энергия, расходы на охрану окружающей среды, спутниковый (вспомогательный) счет.*

T. KOBLYNSKA,
*DSc in Economics,
Associate Professor of the Department of Business,
Finance and Taxation,
Training and Research Center of Innovative
Education Technologies and Regional Training
of the University of the State Fiscal Service of Ukraine;*
O. MOTUZKA,
*PhD in Economics, Associate Professor of
Department for Economics and Management
of Foreign Economic Activities,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit;*
N. PARFENTSEVA,
DSc in Economics

Improving the Methodological Framework for Statistical Accounting of Environmental Protection Expenditure in the Context of Renewable Energy Sources

The article is devoted to improvements of the methodological framework for statistical accounting of environmental protection expenditure in Ukraine in the context of renewable energy sources (wind and solar energy). It is argued that any study focused on accounting of environmental protection expenditure or development of renewable energy sources needs computations and analyses of indicators based on statistical data. Problems of improvements in statistical accounting are, therefore, have critical significance for such studies. The important objective is related with improvements of statistical accounting of the capacities generating energy from alternative sources and costs on their installation and modernization, which will enable to compare data all the levels, reveal main tendencies, patterns and changes, assess indicators and take sound decisions on environmental protection.

The article contains an analysis of statistical indicators on alternative energy sources and their recording in the satellite account of environmental protection expenditure. The sources of data for reporting wind and solar energy indicators in the satellite account of environmental protection expenditure in Ukraine are shown.

The satellite account of environmental protection expenditure is constructed using information from various sources. The study demonstrates that the official statistical observation by form 1-Environmental expenditure (annual) "Environmental protection expenditures and environmental payments" can be used as the main source for indicators of capital and current environmental protection expenditure in Ukraine.

Therefore, the sources of administrative information, i. e. data collected for other purposes and characterizing selected aspects of environmental protection expenditure, should be used to improve the existing methodological framework.

Keywords: *alternative energy sources, wind energy, solar energy, environmental protection expenditure, satellite account.*

Introduction. Environmental protection is a challenge of the global scales, which cannot be faced without proper recording of environmental protection expenditure on the whole and capital and current expenditure on renewable energy resources (wind, solar etc.)

in particular. The energy efficiency is continuing to increase at the accelerating rates, with the share of renewable energy sources in the electricity generation growing in Ukraine and elsewhere. This raises the need in scientific studies encompassing the problems related with harmonization of human interests with the nature capacities. Solutions to these and other problems of effective nature use require adequate accounting of expenditure on installation of the capacities for electricity generation from alternative energy sources.

Due to the planet's transition to alternative means of energy supply, statistical bodies in Ukraine face problems of developing a methodological and analytical framework for constructing a set of comparable and reliable data to build a system of environmental economic accounting (SEEA) in Ukraine and implement the environmental protection expenditure account (EPEA) [1; 2; 3].

As shown by analytical data of global experts, the energy generating capacity based on renewable energy sources has been growing at the accelerating rates; by 2023 it is expected to cover 30% of the global electricity demand. As a result, the increasing public awareness and the overall economic interest to technologies related with renewable energy sources, including solar energy, development and improvements of statistical accounting of expenditure on solar energy generation will lay the foundation for setting the effective environmental economic policy, including the one on management of national and trans-border resources; the latter is supposed to lay the solid ground for streamlining investment to electricity generation from renewable energy sources with consideration to market conjunctures and social needs in the electricity. Besides that, the increasing output and consumption of "pure" electricity generated from renewable energy sources is a key factor for reduction of CO₂ emissions and fight against global warming.

Literature review. Significant contributions in the analysis of environmental economic accounting are made by Ukrainian scientists V. Danylko, A. Yerina, O. Ielisieieva, L. Momotiuk O. Osaulenko, N. Parfentseva, A. Sydorova and others. It should, however, be noted that the problem related with analysis of the environmental protection expenditure on the whole and the ones on technological processes involved in electricity generation from renewable energy sources has not been adequately solved. Finding ways for its solution becomes increasingly important in the environmental economic policy setting, because a comparative statistical analysis of the expenditure by nature protection purpose, including ones on technologies for electricity generation from renewable energy sources, in order to link them to the National Accounts System (NAS), will help public power bodies take sound political decisions on environmental protection.

The article's objective is to analyze and improve the existing methodological framework for statistical accounting of environmental protection expenditure, with emphasis on the ones related with introduction and operation of technologies for electricity generation from renewable energy sources (wind and solar) in Ukraine.

Results and discussion. The data from global and European communities show that the output of electricity generated from renewable energy sources have been rapidly growing, being able now to meet the demand for nearly 1/5 of the total global electricity consumption, with the overall capital investment in the renewable energy and fuel sources exceeding 289 billion USD in 2018 [4].

It should be noted that electricity from renewable energy sources is generated in Ukraine and beyond by the three categories of entities:

- ✓ legal entities: companies and organizations;
- ✓ physical persons-entrepreneurs;
- ✓ households.

With respect to the national statistical accounting, it needs to be stressed that the principle reporting document containing data about electricity generation from renewable alternative sources is the official statistical observation, form No 11-MTII "Report on energy supply and use" [5; 6; 7]. This report contains the data about the installed capacities, types of power plants and sub-types of generating plants. The data about the overall capacities and generation of electricity from alternative sources are recorded in the section "Other power plants", by:

- wind power plant;
- solar power plant.

As a consequence, the output of electricity from alternative renewable sources (solar and wind) is recorded in the national statistical accounting only in “Report on energy supply and use” by the following statistical indicators:

- ✓ the installed energy capacity of wind power plants (WPP) as of December 31 of the reporting year;
- ✓ the installed energy capacity of solar power plants (SPP) as of December 31 of the reporting year;
- ✓ the share of the installed capacity as of December 31 of the reporting year;
- ✓ the output of supplied electricity;
- ✓ the share of supplied electricity;
- ✓ the rates of growth/reduction in the output of supplied electricity (compared to the previous year);
- ✓ the scopes of thermal power used;
- ✓ the rates of growth/reduction in the scopes of thermal power used (compared to the previous year);
- ✓ the scopes of thermal power losses;
- ✓ the rates of growth/reduction in the scopes of thermal power losses (compared to the previous year).

According to the data from the State Statistics Service of Ukraine, the overall capacity of wind power plants was 476 thousand kW in 2018, which is 26.7% less than the previous year; the overall capacity of solar power plants made 1201 thousand kW, which is 66.3% higher than the respective period of the previous year. In overall, the electricity supply of the above mentioned producer categories in 2018 made: 1182 million kW of wind electricity (26.2% less than in the previous reporting period) and 1103 million kW of solar electricity (45.5% more) [8].

The detailed data on the structure of electricity generation and the power plant capacities are shown in Figures 1 and 2.

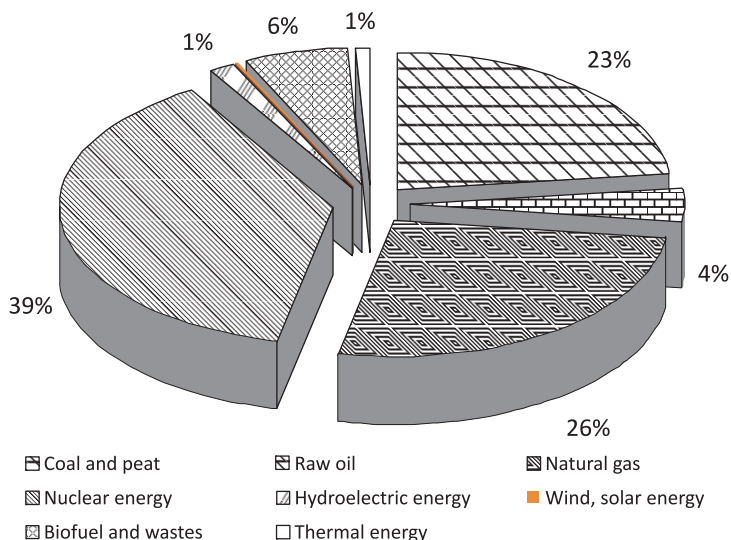


Fig. 1. The structure of electricity generation in Ukraine

Source: constructed by the authors using the data from the State Statistics Committee of Ukraine

As shown in Figure 2, thermal power plants have the largest share in the total installed capacities of power plants operating in Ukraine (46%). The share of wind power plant capacities in the total capacities of electricity generation in Ukraine has been stable at only 1% in the latest two years. But solar electricity could increase its capacities by 1% to reach 2% in the total electricity generating capacities in Ukraine.

The structure of electricity supplied by the Ukrainian power plants in 2018 is shown in Figure 3.

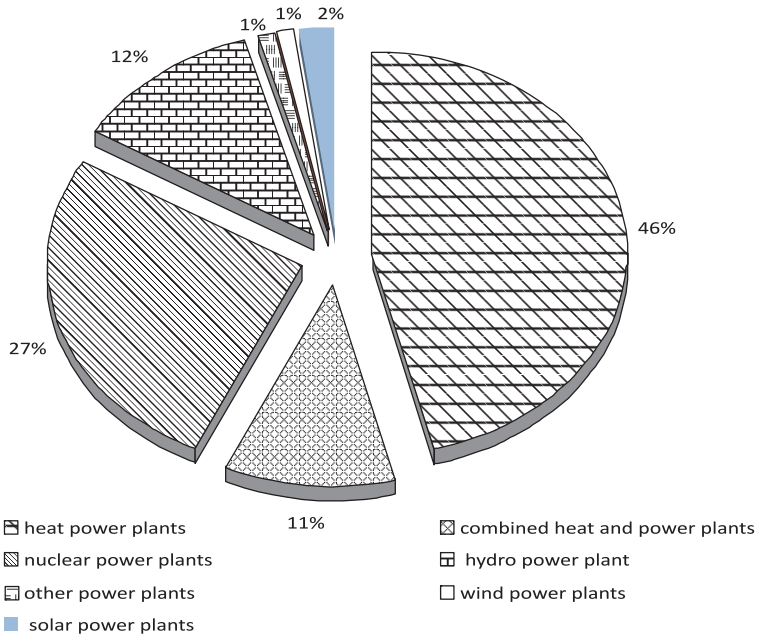


Fig. 2. The structure of power plant capacities in Ukraine, 2018

Source: constructed by the authors using the data from the State Statistics Committee of Ukraine

As shown in Figure 2, thermal power plants have the largest share in the total installed capacities of power plants operating in Ukraine (46%). The share of wind power plant capacities in the total capacities of electricity generation in Ukraine has been stable at only 1% in the latest two years. But solar electricity could increase its capacities by 1% to reach 2% in the total electricity generating capacities in Ukraine.

The structure of electricity supplied by the Ukrainian power plants in 2018 is shown in Figure 3.

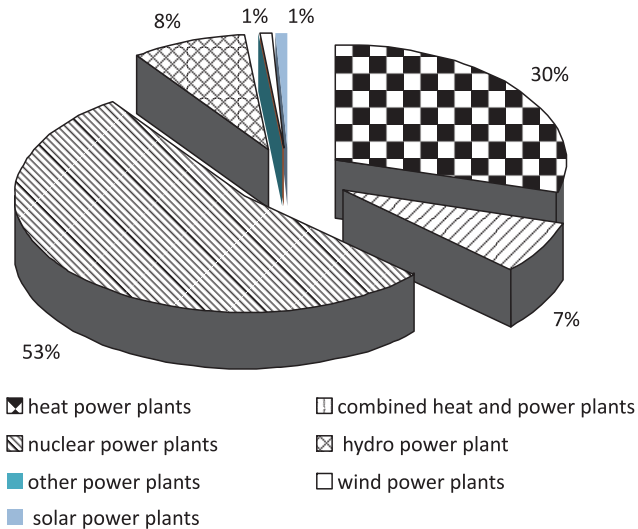


Fig. 3. The structure of electricity supplied by the Ukrainian power plants, 2018

Source: constructed by the authors using the data from the State Statistics Committee of Ukraine

As can be seen from Figure 3, the largest electricity suppliers in Ukraine are nuclear power plants (53%), followed by thermal power plants (30%). The electricity supplied by producers generating it from alternative renewable sources, namely wind and sun, accounts for only 2% of the total supply (1% each).

As regards the dynamics of primary energy supply in Ukraine in 2007–2017, the overall supply of wind and solar energy made 149 thousand TOE in 2017, which is 37.3 times higher than in 2007 (see Figure 4) [8].

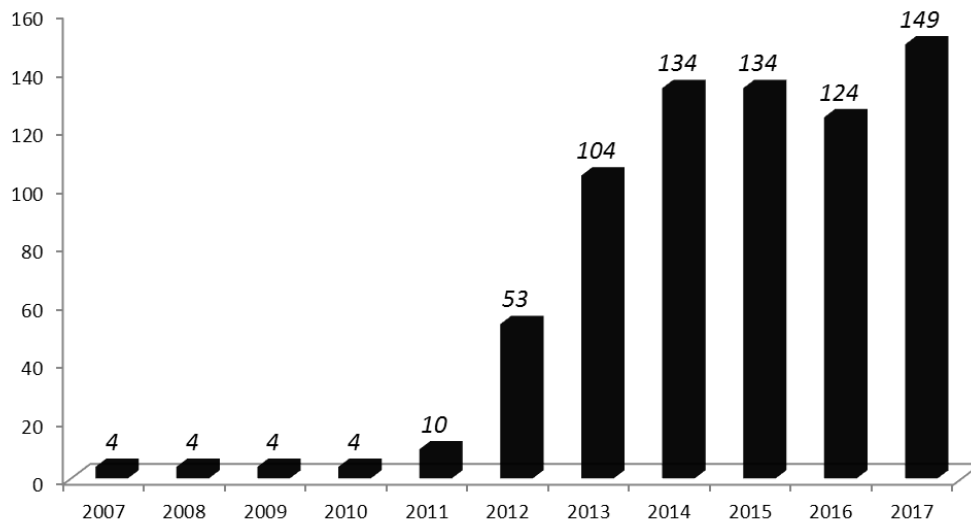


Fig. 4. The dynamics of primary energy supply in Ukraine in 2007–2017 (thousand TOE)

Source: constructed by the authors using the data from the State Statistics Committee of Ukraine

In addition, the data on the national capital (investment) and current environmental protection expenditure in Ukraine (on solar and wind energy in particular) are reported in the official statistical observation, form No 1-Environmental expenditure “Environmental protection expenditure”.

The environmental protection expenditure includes all the categories of expenditure aiming at prevention, reduction or elimination of pollution, other types of dangerous environmental effects from economic or other activities when supplying services or using products, and at preservation of biodiversity and habitat.

According to the methodological guidelines on official statistical observations, capital environmental protection expenditure (investment) on is defined as an investment in acquisition of new or used tangible and intangible assets, in-house fabrication of tangible and intangible assets for internal use, capital reconstruction and modernization, aimed at environmental protection [9].

Current environmental protection expenditure is defined as an expenditure made to support (maintain and operate) an object (fixed assets with the environmental protection purposes) in the working conditions, which include in the total expenditure of the current period [9].

Expenditure categories like resource saving or energy saving are accounted for as environmental ones only when they are meant for environmental protection.

Environmental protection is defined as a set of measures aiming at prevention, reduction or elimination of pollution, other types of dangerous environmental effects from economic or other activities when supplying services or using products, and at preservation of biodiversity and habitat.

Capital and current expenditure on alternative energy sources (wind and solar energy) are recorded by category of nature protection measures (CEPA 1) “Protection of air and problems of climate change”, by code D 35.11 “Supply of electricity, gas, steam and con-

ditioned air” of the Economic Activities Classification – 2010, without breaking by type of electricity supply:

- prevention of creating the pollutants emitted in the air, through changing production processes or technologies;
- cleaning of flue gases and exhaust gases, ventilation emissions, for purposes of air protection, climate preservation and ozone layer protection;
- analytical measurements, control, laboratory research etc.;
- other expenditure related with air protection and problems of climate change.

Considering the abovementioned, capital and current expenditure on wind and solar energy, obtained by the official statistical observation, form No 1-Environmental expenditure “Expenditure on environmental protection, including capital and current expenditure”, cannot be separated.

Because the share of renewable energy sources in the total electricity supply in Ukraine and beyond is expected to grow in the forthcoming decades, with electricity generation from alternative energy sources becoming increasingly more cost-effective compared with conventional power plants operated by burning of solid coal, national electricity producers need to attract international and national investment in electricity generation from renewable sources.

It should be noted that the United Nations Economic Commission for Europe (UNECE) provides permanent support to Armenia, Azerbaijan, Belarus, Georgia, Moldova and Ukraine for further improvements of the Strategic Environmental Assessment (SEA) and cross-border Environmental Impact Assessment (EIA), for prevention and elimination of the damage to the environment and human health, caused by economic growth. It helps develop a large program funded by EU and designed to make national economies “green” and promote sustainable development in six countries of the Eastern Partnership. This initiative is used by UNECE for supporting the countries’ effort to fully harmonize the national law with the UNECE Protocol on SEA and the Convention on EIA, as well as with the respective EU Directives, and to apply it in an effective and regular manner. This assistance will be provided by UNECE in 2019–2022, with the total funding worth 2.6 million, as part of the program “EU4EI Environment”.

On June 27–28, 2019, the countries that are project beneficiaries, together with EU and international partners (OECD, UNECE, United Nations Environment Program (UNEP), UNIDO and World Bank), had a meeting in Brussels to set priorities, objectives and specific actions for the initial period, in order to ensure environmental protection in future, utilize environmental development capacities and launch mechanisms for effective management of environmental risks and impacts [10].

As mentioned earlier, environmental studies, including ones of expenditure on protection and rehabilitation of the environment, require computations and analysis of quantitative indicators based on statistical data. Problems of statistical accounting of “green” energy are, therefore, central ones in investigating scopes, structures and categories of expenditure on electricity generation from alternative sources. The main problem is comparability of data, which enables for data comparisons in order to find core development tendencies and patterns, changes that are in place, relationships of indicators, and to take decisions. Yet, statistical data from various countries are often incomparable due to methodological gaps in construction and dissemination of statistical data.

It needs to be emphasized that EPEA compiled using the structure of nature protection expenditure by the classification of nature protection measures by expenditure category (capital investment, including expenditure on capital repair and current expenditure) enables for full and reliable reporting of environmental data. But these indicators cannot determine the environment’s significance in the economic life of a country. This objective can be achieved only by use of cost indicators, which methodology and methods will be compatible with the indicators applied for the valuation in other industries. These indicators constitute the basis of EPEA. They allow for a detailed analysis of the environment as an economic component of the National Accounts System [11–14].

As a result, the UN Statistical Department recommended all the countries to keep environmental economic accounts using the Central Framework of SEEA, to present the statistics produced in this way and continue the effort to find solutions for the rest of problems in this

field, in order to construct an even more inclusive set of nature environmental accounts, including energy ones.

As shown by the study, the main objective of environmental economic accounts is to estimate the actual environmental protection expenditure (including the one on wind and solar energy generation) in the structure of the overall expenditure that are actually used to prevent degradation of the environment or rehabilitate it.

To make EPEA complete, supplementary information needs to be used, including one on expenditure sources or costs of environment protection measures by industry. Thus, the demand for alternative energy sources results in targeted investment and inter-budget transfers, intermediate consumption required to launch the above measures, employment etc.

According to the Eurostat recommendations, environmental protection expenditure for non-specialized producers (non-financial corporations, by the Economic Activities Classification) is to be reported in Annex No 9 EPEA (Table 1). Note that this Annex has both main and supplementary modules for filling (Table 1 and Table 2) [15–16].

Table 1

**Environmental protection expenditure by sector of non-financial corporations
(section D) (non-specialized producers by the Economic Activities Classification)
(the main module)**

Expenditure	CEPA 1
(P1_ANC.3) Auxiliary output of environmental protection services	
(P51G_NP.3) Gross accumulation of fixed capital and acquisition minus non-financial non-production assets	

Source: [15–16]

Table 2

**Environmental protection expenditure by sector of non-financial corporations
(section D) (non-specialized producers by the Economic Activities Classification)
(the supplementary module)**

Expenditure	CEPA 1
(P51G_NP.3) Gross accumulation of fixed capital and acquisition minus non-financial non-production assets	
(INV_EOP.3) in cleaning	
(INV_IT.3) in integrated technologies	
(P2.3) Gross intermediate consumption	
(P2_EPS.3) Intermediate consumption of environmental protection services	
(P2_NEPS.3) Intermediate consumption (except for environmental protection services)	
(D1.3) Employee compensations	
(P1_ANC.3) Auxiliary output of environmental protection services ((P2_NEPS.3) + (D1.3))	
(D29-D39.3) Other taxes minus production subsidies	
(P51C.3) Fixed capital consumption	
(P1_ANC_ESA.3) Auxiliary output of environmental protection services (related output of environmental protection services) ((P2_NEPS.3) + (D1.3) + (P51C.3) + (D29-D39.3))	
(EMP.3) Number of worked days	
(P2_EPS_EXT.3) Gross intermediate consumption of environmental protection services	

Source: [15–16]

Conclusions and perspectives of further studies. The study shows that statistical accounting of the electricity generation from alternative energy sources (i. e. wind and solar), and capital and current expenditure on creation and renovation of wind and solar energy capacities needs further improvements. The following problems of alternative energy sources will be subject to further study:

- 1) to determine alternative options for main sources of data on building and re-equipment of solar and wind power plants;
- 2) to investigate the capabilities of existing official statistical observations;
- 3) to investigate the legislative framework for alternative energy sources;
- 4) to investigate the possibilities of installing solar power plants in households and determine the installation costs.

Results of this study will help enhance the reliability of reported data on the capacities and generation of wind and solar energy.

References

1. Metodolohichni polozhennia zi skladannia dopomizhnogo (satelitnoho) rakhunku vytrat na okhoronu navkolyshnoho pryrodnoho seredovyscha, zatverdzeni nakazom Derzhstatu vid 28.12.2018 No 297 [Methodological provisions on compilation of the auxiliary account of environmental protection expenditures, approved by the Directive of the State Statistics Committee of Ukraine from 28.12.2018 No 297]. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2018/297/mp_dr_ons.pdf [in Ukrainian].
2. The personal web-site of researcher T. V. Kobylynska [in Ukrainian]: <http://www.ukrstat.com.ua>
3. Kobylynska T. V., Momotiuk L. Ye., Motuzka O. M. (2019). Satelitnyi rakhunok vytrat na zakhyst navkolyshnioho seredovyscha: metodolohichni aspekt yoho vprovadzhennia v Ukraini [The satellite account of expenditures on environmental protection: methodological aspects of its introduction in Ukraine]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*, 1, 4–12 [in Ukrainian].
4. <https://www.unece.org/energy/se/reserve.html>
5. Metodolohichni polozhennia z orhanizatsii derzhavnykh statystychnykh sposterezhen shchodo vykorystannia palyva ta enerhii, zatverdzeni nakazom Derzhkomstatu vid 03.10.2011 No 250 [Methodological provisions on organization of official statistical observations on use of fuel and energy, approved by the Directive of the State Statistics Committee of Ukraine from 03.10.2011 No 250]. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].
6. Metodolohichni polozhennia iz formuvannia enerhetychnoho balansu, zatverdzeni nakazom Derzhkomstatu vid 23.12.2011 No 374 [Methodological provisions on formation of energy balance, approved by the Directive of the State Statistics Committee of Ukraine from 23.12.2011 No 374]. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].
7. Metodolohichni polozhennia z orhanizatsii derzhavnogo statystychnoho sposterezhennia shchodo vyrobnytstva elektroenerhii ta okremykh tekhniko-ekonomichnykh pokaznykiv roboty elektrostantsii, zatverdzeni nakazom Derzhstatu Ukrainy vid 17.12.2012 No 522 [Methodological provisions on organization of the official statistical observation on generation of electricity and selected technical and economic indicators of the power plant operation, approved by the Directive of the State Statistics Committee of Ukraine from 12.2012 No 522]. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].
8. Statystychna informatsiia shchodo potuzhnosti ta vyrobnytstva vitrovoi ta soniachnoi enerhii [Statistica information on the capacities and generation of wind and solar energy]. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].
9. Dovkillia Ukrainy za 2017 rik: stat. zb. [Environment in Ukraine in 2017: A Statistical Book]. State Statistics Service of Ukraine. Kyiv, 2018. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].
10. The Committee on Sustainable Energy. Retrieved from <http://www.unece.org/energy/welcome/committee-on-sustainable-energy/committee-on-sustainable-energy/meetings-and-events/committee-on-sustainable-energy/committee-on-sustainable-energy/2019/28th-session-of-the-committee-on-sustainable-energy/docs.html>

11. Environmental protection expenditure accounts. Handbook. Eurostat, 2018. Retrieved from <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/7903714/KS-GQ-17-004-EN-N.pdf/7ea9c74b-eda4-4c23-b7bd-897358bfc990>
12. Explanation of Eurostat on account of expenses on environmental protection (2018). Retrieved from ec.europa.eu. Retrieved from http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_protection_expenditure_accounts
13. Metodolohichni polozhennia z orhanizatsii derzhavnoho statystychnoho sposterezhennia shchodo vytrat na okhoronu navkolyshnoho pryrodnoho seredovyshcha, zatverdzeni nakazom Derzhkomstatu vid 23.12.2011 No 392 [Methodological provisions on organization of the official statistical observation on environmental protection expenditures, approved by the Directive of the State Statistics Committee of Ukraine from 23.12.2011 No 392]. Retrieved from http://csrv2.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2011/392/metod_pol.zip [in Ukrainian].
14. Statystychna informatsiia, otrymana za rezultatamy provedennia derzhavnoho statystychnoho sposterezhennia za formoiu No 1-Ekologichni vytraty (richna) "Vytraty na okhoronu navkolyshnoho pryrodnoho seredovyshcha ta ekologichni platezhi" [Statistical information produced by the results of the official statistical observation, form No 1-Environmental expenditures (annual) "Environmental protection expenditures and environmental payments"]. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/metaopus/2018/3_01_00_03_2018.htm [in Ukrainian].
15. System of Environmental-Economic Accounting 2012. Central Framework. United Nations, 2014. Retrieved from https://unstats.un.org/unsd/envaccounting/seeaRev/SEEA_CF_Final_en.pdf
16. The Regulation (EU) No 691/2011 of the European Parliament and of the Council of 6 July 2011 on European environmental economic accounts. Amended by the Regulation (EU) No 538/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2011/691/2014-06-16>

Bibliographic description for quotation:

Kobylynska T., Motuzka O., Parfentseva N. (2019). Improving the Methodological Framework for Statistical Accounting of Environmental Protection Expenditure in the Context of Renewable Energy Sources. *Scientific Bulletin of National Academy of Statistics, Accounting and Audit – Naukovyy visnyk Natsionalnoi akademiyi statystyky, obliku ta audytu*, 3, 10-19 [in English]. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.01.

UDC: 336.64

JEL Classification: M 41; L 11; L 26

doi: 10.31767/nasoa.3.2019.02

Г. О. АЛЕКСІН,

аспірант,

ДУ “Інститут економіки та прогнозування НАН України”,

E-mail: gleb.aleksin@gmail.com

ORCID: 0000-0003-2586-5986

Інструмент фінансової стратегії в контексті модернізації підприємства

Розглянуто проблему розроблення та імплементації фінансової стратегії в контексті задач модернізації підприємств реального сектору економіки України. Здійснено аналіз проблеми підтримки стратегічної спрямованості підприємства на модернізацію шляхом ефективного використання інструменту фінансової стратегії. На базі дослідження підприємств пивоварної галузі України надано практичні рекомендації щодо формування фінансової стратегії в контексті здійснення програми капітальних інвестицій.

Ключові слова: модернізація, капітальні інвестиції, інновації, структура капіталу, джерела фінансування, фінансова стратегія, інституційне середовище.

Г. О. АЛЕКСИН,

аспірант,

ГУ «Институт экономики и прогнозирования НАН Украины»

Інструмент фінансової стратегії в контексте модернізації підприємства

Рассмотрена проблема разработки и имплементации финансовой стратегии в контексте задач модернизации предприятий реального сектора экономики Украины. Осуществлен анализ проблемы поддержки стратегической направленности предприятия на модернизацию за счет эффективного использования инструмента финансовой стратегии. На базе исследования предприятий пивоваренной отрасли Украины даны практические рекомендации по формированию финансовой стратегии в контексте осуществления программы капитальных инвестиций.

Ключевые слова: модернизация, капитальные инвестиции, инновации, структура капитала, источники финансирования, финансовая стратегия, институциональная среда.

G. ALEKSIN,

Postgraduate,

Institute for Economics and Forecasting of the NAS of Ukraine

The Financial Strategy Instrument in the Context of Enterprise Modernization

Problem of improving the strategic management quality at enterprise level (in particular its financial strategy formation and implementation) drastically increases under the recession conditions. It is highly important to take into account endogenous and exogenous factors influencing financial strategy formation, namely the issues raised due to need for modernization endemic to Ukraine's real sector enterprises.

The aim of the study is to determine financial strategy's role in the context of the real sector's modernization.

The paper considers the problem of financial strategy development and implementation in the context of enterprise modernization in Ukraine. The author analyzes the problem of maintaining an enterprise's strategic direction towards modernization through effective use of the financial strategy. The author studies the problem of financial management decisions' nature in the context of enterprises' innovative renewal. Based on the analysis of Ukrainian brewing industry enterprises, the paper provides practical recommendations considering financial strategy formation in the context of capital investment program implementation.

Based on the evidence collected, the author arrived at a conclusion that different enterprises take different financial strategic decisions based on peculiarities of their external and internal environment. The author argued for the existence of a pattern concerning Ukraine's real sector modernization issues, i. e. lack of a long-term focus, acute agency costs, weak interconnectedness of financing and operational policy. The author arrived at a conclusion that solutions to those issues are on both macro- and micro-level: firstly, state's efforts to improve institutional environment, secondly, enterprises' steps towards improving financing policy's efficiency, thirdly, alignment of an enterprise's financing policy and peculiarities of its exogenous and endogenous environment, which is highly important in the context of limited resources and uncertainty.

Keywords: *modernization, capital investments, innovations, capital structure, financing sources, financial strategy, institutional environment.*

Problem setting. The problem of improving strategic management quality at enterprise level (in particular its financial strategy formation and implementation) drastically aggravates under the recession conditions. It is highly important to take into account endogenous and exogenous factors while forming an enterprise's financial strategy in the context of Ukrainian real sector modernization.

Literature review. The problem of real sector modernization and its relationship with financial management is studied in numerous works of Ukrainian and foreign scientists: M. Dyba, I. Ivakhnenko, T. Mayorova, S. Onyshko, G. Bakker, J. Brown, M. Brown, A. Guariglia, B. Hall, W. Hölzl, J. Janger, S. Ongena, A. Popov, N. Rosenberg, P. Yesin, B. Peterse and others. However, the problem of supporting (both at qualitative and quantitative level) real sector modernization through financial strategy instrument remains insufficiently studied.

The aim of the study is to determine the financial strategy's role in the context of real sector modernization.

Results. The focus of academics and practitioners is shifted towards creating long-term value in real sector economy and increasing its competitiveness under circumstances of strengthening external and internal challenges. One of these challenges is a need for a qualitative and quantitative modernization of the real sector enterprises' assets. The paper [1, p. 51] studies key tasks for a post-crisis modernization: elimination of accumulated structural disproportions; purposeful formation of economic and financial systems' future structural characteristics considering future risks and development trends; formation of protective and stabilizing anti-cyclical mechanisms and effective levers for economic system's management ensuring sustainable and balanced economic development.

However, there is a significant gap between needs for modernization and barriers hindering its effective implementation. The study [2, p. 47] focuses on reasons for insufficient investment in the national economy, which are of an institutional nature. One of the major reasons outlined by researchers is an unfavorable investment climate resulting from inadequate legislation, underdeveloped stock and financial markets, significant tax burden pressure, inefficient use of depreciation funds, slow transformation of individual savings into investments, etc.

The fixed asset modernization is an acute problem for the Ukrainian economy. The study [3, p. 18] indicates that Ukrainian fixed assets are overall in a critical condition, while the production process is characterized by high resource and energy intensity, real sector's technological development being still at a low level, and national economy's innovation capacity being insufficient. One of the significant issues outlined in a study [3, p. 21] is exploitation of outdated fixed assets, resulting in tendency towards investment allocation for maintenance of existing technologies (resulting in the increasing fixed assets' residual value at the expense of its repair), instead of introduction of renewed and modern technological processes.

The modernization process in real sector enterprises is significantly distorted in Ukrainian realities due to numerous endogenous and exogenous factors. The deformations in the modernization process at macro- and micro-level are highlighted in paper [3, p. 24]:

1. unfavorable investment climate due to the pressure from institutional factors;
2. lack of a clear industrial policy and strategic direction for Ukrainian real sector economy; lack of effective tools stimulating investment in high-tech activities and innovations;
3. underdeveloped public-private partnership instrument in the context of Ukrainian real sector modernization;
4. limited access to debt financing;
5. insufficient development of the technology transfer legislation;
6. significant structural risks: high dependence on export industries with low and medium level of technological development, dominance of low value-added industries, sensitivity to fluctuations in global market prices for commodities (which make up a significant share of Ukrainian exports), high dependence on energy imports and global conjuncture;
7. unstable recovery of global foreign direct investment flows;
8. high debt burden of Ukraine's state budget and significant dependence on external financing sources for balancing Ukraine's public finance system;
9. low quality of corporate governance in Ukraine, in particular non-compliance with minority shareholders' rights, significant information asymmetry.

The unsatisfactory dynamics of investment in modernization is aggravated by the deficiencies of Ukrainian financial market, namely significant lack of debt financing options. According to paper [4, p. 214], options for issuing corporate bonds are significantly limited in Ukraine due to its imperfect legislation. The practice of attracting funds through issuing corporate bonds is limited for Ukrainian enterprises not only on the domestic financial market, but also on the external financial market, because of Ukrainian issuers' lack of transparency.

The limited financing is a key factor in inhibiting investment in modernization, particularly in Central and Eastern Europe region [5, p. 711]. According to study [6, p. 1798], limited financing of enterprises is caused by limited access to financial resources both from internal and external sources. External sources are inflows from financial markets, which, according to paper [7, p. 104], are less developed in Central and Eastern Europe compared to advanced countries, which further aggravates the problem of financing modernization. Furthermore, the use of external financing sources is significantly more costly compared to domestic financing sources [8, p. 101]. Scientists [9, p. 1795] explain this by the high uncertainty in the investment result, a significant time lag between investing funds and producing profits on investment, high irretrievable costs, which, given the information asymmetry, boosts the external financing cost. Internal sources of financing capital investments are financial resources generated within the enterprise, i. e. cash flows. The strong dependence of the enterprise's investments in modernization on its cash flows is emphasized in study [10, p. 976].

In the context of significant exogenous and endogenous constraints, it is necessary to take into account the issue of financing the modernization while developing an enterprise's financial strategy. The choice of funding sources and its combinations, i. e. the capital structure formation, depends on a number of factors arising from the financial and general strategy of an enterprise, stakeholders' conflict of interests and agency costs, behavioral and risk aspects, which are analyzed in numerous papers [11–16].

Studies show both a tendency to raise debt financing for modernization purpose and, as a result, a significant weight of the debt component in the capital structure, as well as a tendency to employ financing from shareholders' own funds and cash flows generated within an enterprise. According to the Modigliani – Miller theorem, the relation between debt and equity should not matter, but non-ideal conditions make its adjustments. Researchers [11; 12] find out that an enterprise, depending on its life cycle phase, tends to employ different financing sources for its innovation purposes. Thus, while at an early phase of the life cycle, enterprise's innovations are heavily funded through equity and cash flows generated within due to absence of liquid collateral and unsatisfactory credit rating, a mature enterprise, having better access to debt financing, tends to use loans for innovation financing.

Another factor that determines the combination of funding sources for modernization is a risk associated with the implementation of an investment program by an enterprise. Study [12, p. 871] suggests that the uncertainty of innovation investment program's result causes a negative impact on the availability of funding sources, first of all limiting access to external sources due to their high cost. Researchers [12, p. 874] consider a case of enterprises with a significant proportion of intangible assets. In particular, it is suggested that the information asymmetry and risks for external capital suppliers lead to the effect of self-limitation in growth among small innovative enterprises, which cannot afford incremental growth through external financing sources [12; 13].

Another factor that affects the combination of funding sources for modernization is stakeholders' conflict of interests, i. e. enterprise's executives and banks [14, p. 483]. V. Peyer and A. Shivdasani state that banks prefer to work with the enterprises implementing a more stable and predictable strategy, i. e. generating healthy cash flows in the short run, instead of implementing ambitious investment programs. Accordingly, an enterprise with a significant debt burden would be inclined to take care of generating cash flows in the short run to service debt instead of allocating resources for its innovation activities.

An additional factor determining the combination of funding sources for modernization is a behavioral aspect. Researchers, for instance, outline controlling shareholders' psychological attachment to their enterprises [15, p. 77], and increased focus on long-term strategy [16, p. 1309] in the context of financing policy formation for modernization purpose.

In essence, all the above mentioned indicates a predicament of supporting modernization through the financial strategy tool. For empirical evidence, this paper studies peculiarities of the financial strategy formation in the context of capital investment program's implementation based on data of Ukrainian brewing industry.

The author analyzed the data of 3 major Ukrainian brewing companies, namely CJSC "Carlsberg Ukraine" (USREOU: 00377511), CJSC "Obolon" (USREOU: 05391057), CJSC "SUN InBev Ukraine" (USREOU: 30965655). The author compiled a dataset for 2014–2017 period for three above mentioned companies, which consists of, yet not limited to, the data on Ukrainian brewing industry output dynamics, capital expenditure dynamics, divestiture dynamics, depreciation dynamics, debt burden and capital structure dynamics.

Ukrainian brewers are operating in a rather hostile external environment, as the national market has been steadily declining since 2014 (Appendix, Graph 1). Companies' sales declined (in UAH) only in 2014, yet sales dynamics demonstrated growth at a higher rate compared to consumer price index (CPI) dynamics only in 2017 (Appendix, Graph 1). The author concludes that Ukrainian brewers have been operating under constrained terms in 2014–2017, limiting their ability to invest and raise financing.

Regarding relationship between brewers' sales (in UAH) and capital expenditure dynamics, author did not find a pattern characterizing all three enterprises under study and a direct relationship between these two factors (Appendix, Graphs 2, 3, 4). The same evidence occurs for the relation between brewers' sales (in UAH) and divestiture dynamics (Appendix, Graphs 5, 6, 7). Author arrived at a conclusion that it is caused by, firstly, a significant length of brewers' investment programs, secondly, the upward trend in the accumulated depreciation (both conclusions are supported by the evidence of depreciation and capital expenditure dynamics (Appendix, Graphs 8, 9, 10)), thirdly, the weak strategic planning and short-term focus of brewers' executives.

Another significant factor influencing Ukrainian brewers' capital expenditure dynamics is companies' financial standing. Author studied the debt burden and the capital structure as the indicators of companies' financial standing. The analyzed companies demonstrate different relationship between the capital expenditure dynamics and the debt burden dynamics (Appendix, Graphs 11, 12, 13), which is explained by companies' different financing policies and financing needs. Similar pattern is revealed for the relationship between the capital expenditure dynamics and the capital structure dynamics (Appendix, Graphs 14, 15, 16), which indicates a breach between Ukrainian companies' financing policy and their operating policy, demonstrating a deformed state of Ukrainian micro-level finance.

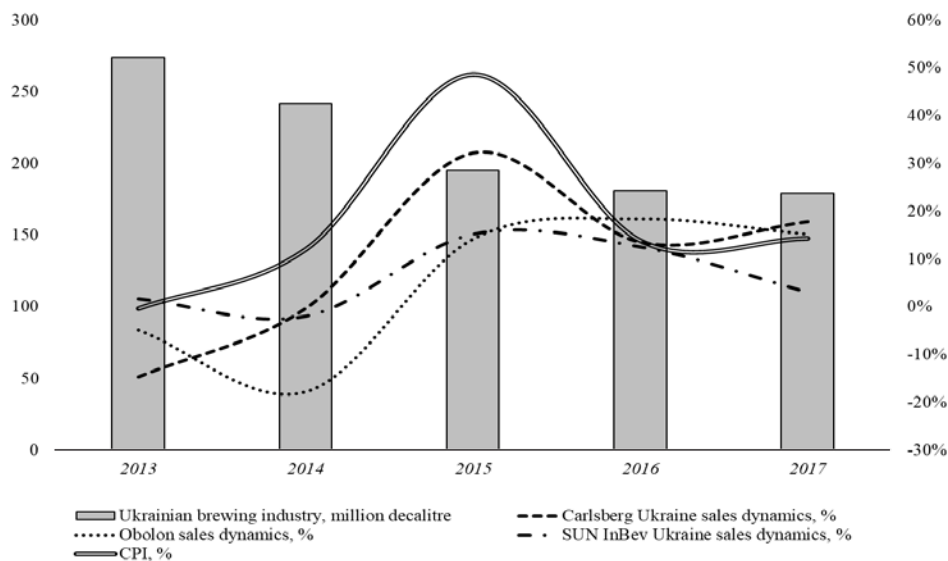
Conclusions. Based on the evidence collected, author arrived at a conclusion that different enterprises take different financial strategic decisions based on peculiarities of their external and internal environment. Exogenous factors hindering the efficient implementation of the capital expenditure program and the access to funds are rooted in the socio-economic

crises and limitations of the institutional nature, which are similar to all enterprises operating within this environment. While endogenous limitations are more enterprise-specific, i. e. financing policy peculiarities, quality of executive leadership, enterprise's legacy (accumulated D&A and debt burden), market positioning priorities, agency costs and conflicts of interest, etc. While reasons for weak results of capital expenditure programs are enterprise-specific, there is a similar pattern: enterprises with a lack of a long-term focus, acute agency costs, weak interconnectedness of financing and operating policies are prone to perform weaker in terms of modernization. Solutions to this problem need to be sought at macro- and micro-level: firstly, the government's efforts to improve the institutional environment, secondly, the enterprises' steps to improve the financing policy efficiency, which is highly important given limited resources and uncertainty.

References

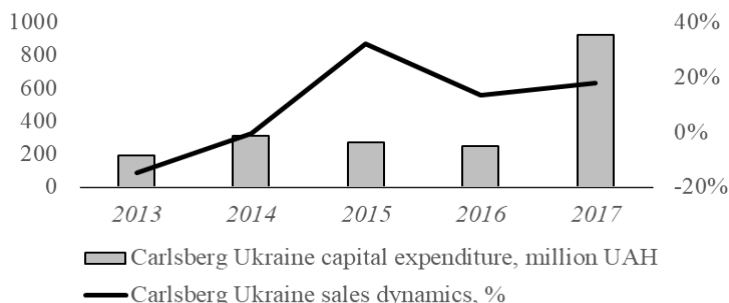
1. Zhalilo Ya. A., Pokryshka D. S., Belinska Ya. V., Berezhnyi Ya. V. et al. (2012). Pislakryzovyi rozvytok ekonomiky Ukrainy: zasady stratehii modernizatsii [The post-crisis development of the Ukrainian economy: principles of the modernization strategy]. Kyiv: NISD [in Ukrainian].
2. Maiorova T. V., Dyba M. I., Onyshko S. V. et al. (2012). Aktyvizatsiia investytsiinoho protsesu v Ukraini [Intensification of the innovation process in Ukraine]. M. I. Dyba, T. V. Maiorova (eds.); Ministry for Education, Science, Youth and Sports of Ukraine; Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
3. Zhalilo Ya. A. (ed.) (2013). Priorityty investytsiinoi polityky v konteksti modernizatsii ekonomiky Ukrainy. Analychna dopovid [The priorities of investment policy in the context of the Ukrainian economy modernization. Analytical report]. Kyiv: NISD [in Ukrainian].
4. Ivakhnenko I. S. (2010). Finansuvannia investytsiinoi diialnosti na rynku tsinnykh paperiv [Financing investment activities on the security market]. Aktualni problemy ekonomiky – Vital issues of the economy, 4, 212–218 [in Ukrainian].
5. Hölzl W., Janger J. (2014). Distance to the frontier and the perception of innovation barriers across European countries. *Research Policy*, 43, 707–725.
6. Guariglia A. (2008). Internal Financial Constraints, External Financial Constraints, and Investment Choice: Evidence from a Panel of UK Firms. *Journal of Banking and Finance*, 32, 1795–1809.
7. Brown M., Ongena S., Popov A., Yesin P. (2011). Who Needs Credit and Who Gets Credit in Eastern Europe? *Economic Policy*, 26, 93–130.
8. Hall B., Rosenberg N. (2010). *Handbook of the Economics of Innovation*. London: Elsevier.
9. Bakker G. (2013). Money for nothing: How firms have financed R&D projects since the Industrial Revolution. *Research Policy*, 42, 1793–1814.
10. Brown J., Petersen B. (2009). Why has the investment-cash flow sensitivity declined so sharply? Rising R & D and equity market developments. *Journal of Banking & Finance*, 33, 971–984.
11. Berger A. N., Udell G. (2006). A more complete conceptual framework for SME finance. *Journal of Banking & Finance*, 30(11), 2945–2966.
12. Mina A., Lahr H., Hughes A. The demand and supply of external finance for innovative firms. *Industrial and Corporate Change*, 22(4), 869–901.
13. Vos E., Yeh A., Carter S., Tagg S. (2007). The happy story of small business financing. *Journal of Banking & Finance*, 31(9), 2648–2672.
14. Peyer U. C., Shivdasani A. (2001). Leverage and internal capital markets: evidence from leveraged recapitalizations. *Journal of Financial Economics*, 59(3), 477–515.
15. Miller D., Le Breton-Miller I. (2006). Family Governance and Firm Performance: Agency, Stewardship, and Capabilities. *Family Business Review*, 19(1), 73–87.
16. Anderson R. C., Reeb D. (2003). Internal Founding-Family Ownership and Firm Performance: Evidence from the S&P 500. *The Journal of Finance*, 58(3), 1301–1328.
17. State Statistics Service of Ukraine official website: <https://ukrstat.org/uk> [in Ukrainian].
18. Ukrpyvo industry association official website: <http://ukrpivo.com/> [in Ukrainian].
19. Stock market infrastructure development agency of Ukraine official website: <https://smida.gov.ua/> [in Ukrainian].

Appendix



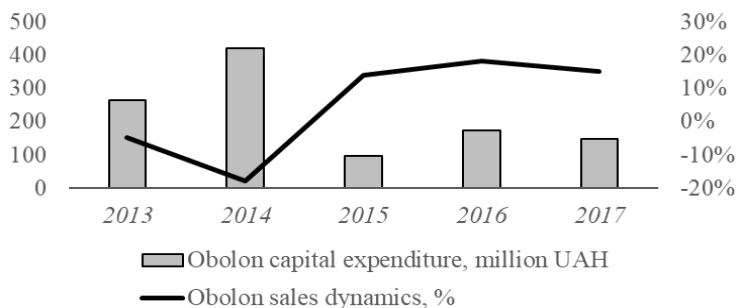
Graph 1. The Ukrainian brewing industry output (million decalitre), companies' sales (in UAH), growth dynamics (%) and CPI dynamics (%) in 2014–2017

Source: data from the State Statistics Service of Ukraine, company's data, Ukrpyvo industry association, author's calculations



Graph 2. Carlsberg Ukraine sales (in UAH), growth dynamics (%) and capital expenditure (million UAH) in 2014–2017

Source: companies' data, author's calculations



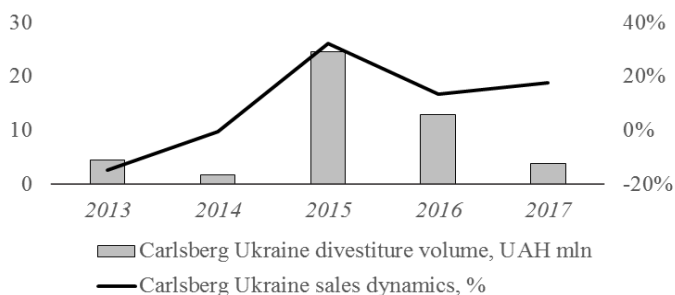
Graph 3. Obolon sales (in UAH), growth dynamics (%) and capital expenditure (million UAH) in 2014–2017

Source: companies' data, author's calculations



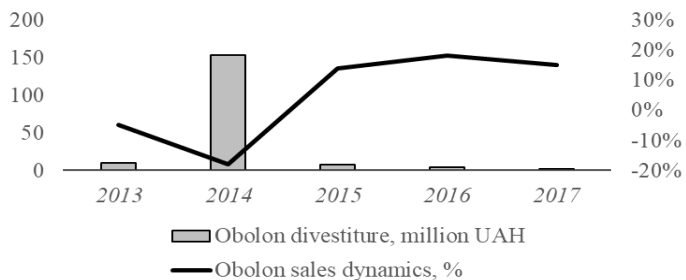
Graph 4. SUN InBev Ukraine sales (in UAH), growth dynamics (%) and capital expenditure (million UAH) in 2014–2017

Source: companies' data, author's calculations



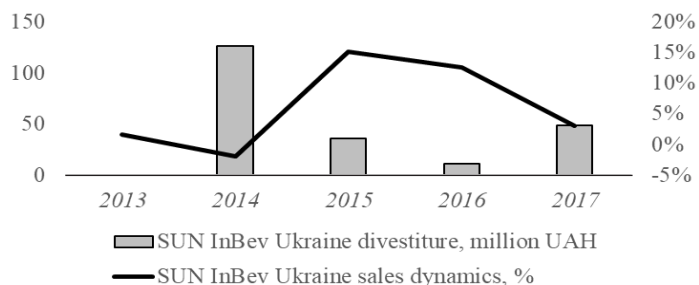
Graph 5. Carlsberg Ukraine sales (in UAH), growth dynamics (%) and divestiture (million UAH) in 2014–2017

Source: companies' data, author's calculations



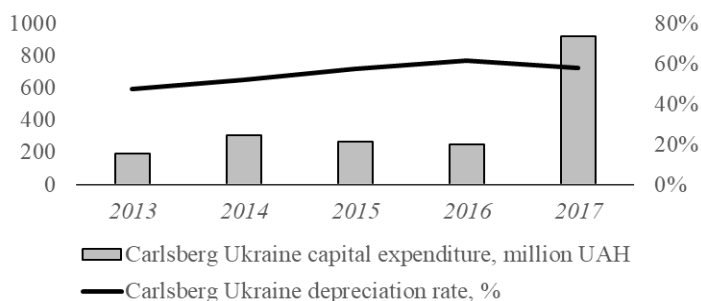
Graph 6. Obolon sales (in UAH), growth dynamics (%) and divestiture (million UAH) in 2014–2017

Source: companies' data, author's calculations



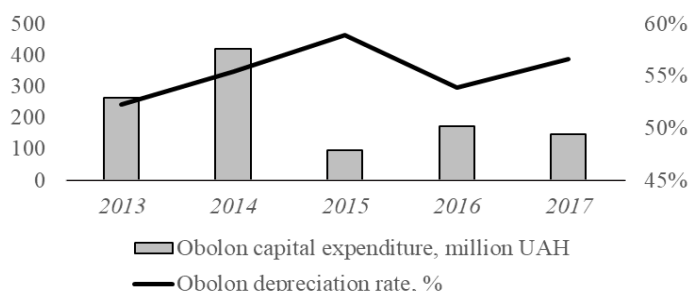
Graph 7. SUN InBev Ukraine sales (in UAH), growth dynamics (%) and divestiture (million UAH) in 2014–2017

Source: companies' data, author's calculations



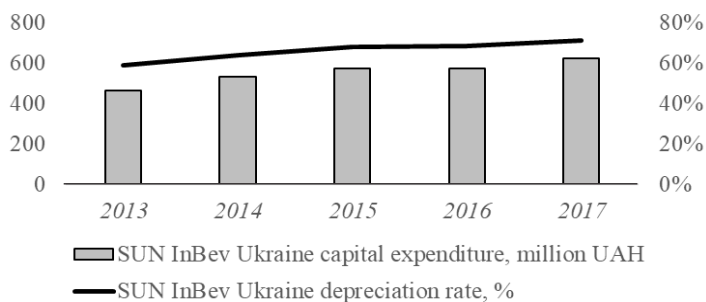
Graph 8. Carlsberg Ukraine capital expenditure (million UAH) and depreciation rate (%) in 2014–2017

Source: companies' data, author's calculations



Graph 9. Obolon capital expenditure (million UAH) and depreciation rate (%) in 2014–2017

Source: companies' data, author's calculations



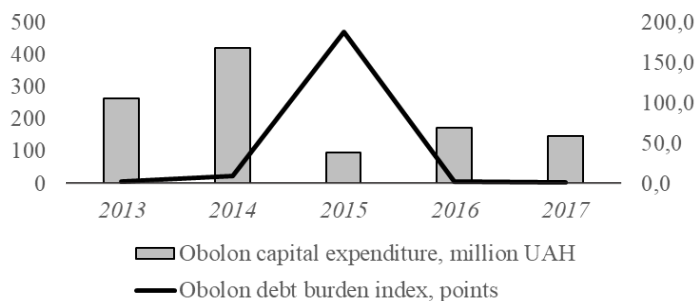
Graph 10. SUN InBev Ukraine capital expenditure (million UAH) and depreciation rate (%) in 2014–2017

Source: companies' data, author's calculations



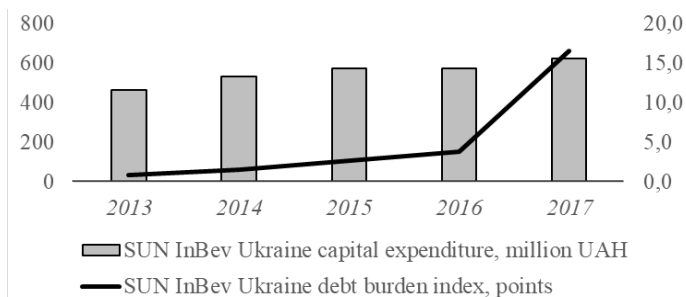
Graph 11. Carlsberg Ukraine capital expenditure (million UAH) and debt burden (index, points) in 2014–2017

Source: companies' data, author's calculations



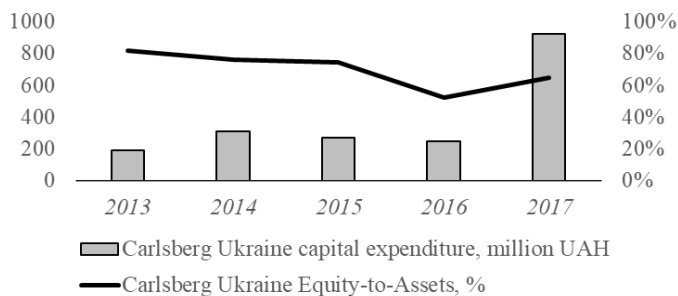
Graph 12. Obolon capital expenditure (million UAH) and debt burden (index, points) in 2014-2017

Source: companies' data, author's calculations



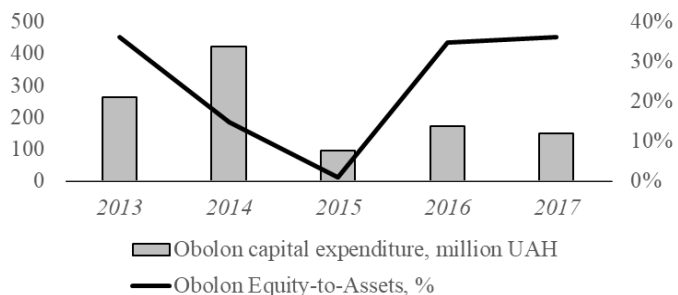
Graph 13. SUN InBev Ukraine capital expenditure (million UAH) and debt burden (index, points) in 2014-2017

Source: companies' data, author's calculations



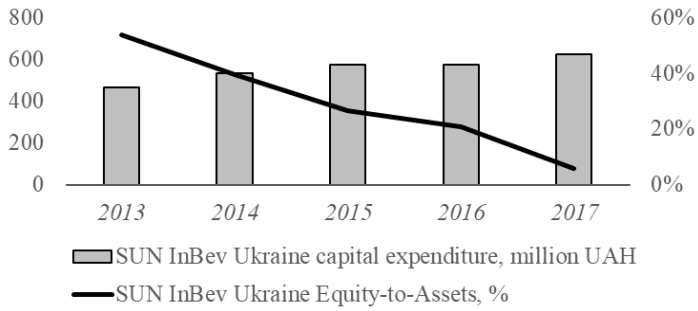
Graph 14. Carlsberg Ukraine capital expenditure volume (million UAH) and capital structure (Equity-to-Assets, %) in 2014-2017

Source: companies' data, author's calculations



Graph 15. Obolon capital expenditure volume (million UAH) and capital structure (Equity-to-Assets, %) in 2014-2017

Source: companies' data, author's calculations



Graph 16. SUN InBev Ukraine capital expenditure volume (million UAH) and capital structure (Equity-to-Assets, %) in 2014–2017

Source: companies' data, author's calculations

Bibliographic description for quotiong:

Aleksin G. (2019). The Financial Strategy Instrument in the Context of Enterprise Modernization. *Scientific Bulletin of National Academy of Statistics, Accounting and Audit – Naukovyy visnyk Natsionalnoi akademiyi statystyky, obliky ta audytu*, 3, 20-29 [in English]. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.02.

УДК: 657.1

JEL Classification: M 4; M 41

doi: 10.31767/nasoa.3.2019.03

О. І. ПИЛИПЕНКО,

*доктор економічних наук,
професор кафедри обліку та оподаткування,
декан обліково-статистичного факультету,
Національна академія статистики, обліку і аудиту,
E-mail: olexiy_17@meta.ua*

Аутсорсинг бухгалтерських послуг: розгляд договірних аспектів

Дослідження присвячено вивченню питання договірного механізму аутсорсингу та проблемі його практичного використання суб'єктами господарювання з дотримання режиму конфіденційності та захисту інформації зацікавлених сторін, що дозволило сформулювати перелік основних положень договору про надання аутсорсингових послуг з метою реалізації концепції безпеки суб'єктів господарювання та досягнення ефективності реалізації аутсорсингу бухгалтерських послуг у цілому.

Ключові слова: бухгалтерські послуги, аутсорсинг, аутсорсингові послуги, аутсорсингова компанія, договір про надання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку.

А. И. ПИЛИПЕНКО,

*доктор экономических наук,
профессор кафедры учета и налогообложения,
декан учетно-статистического факультета,
Национальная академия статистики, учета и аудита*

Аутсорсинг бухгалтерских услуг: рассмотрение договорных аспектов

Исследование посвящено изучению вопроса договорного механизма аутсорсинга и проблеме его практического использования хозяйствующими субъектами по соблюдению режима конфиденциальности и защиты информации заинтересованных сторон, что позволило сформировать перечень основных положений договора о предоставлении аутсорсинговых услуг в целях реализации концепции безопасности хозяйствующих субъектов и достижения эффективности реализации аутсорсинга бухгалтерских услуг в целом.

Ключевые слова: бухгалтерские услуги, аутсорсинг, аутсорсинговые услуги, аутсорсинговая компания, договор о предоставлении аутсорсинговых услуг по ведению бухгалтерского учета.

O. PYLYPENKO,

*Dcs (Economics),
Professor of Accounting and Taxation,
Dean of the Faculty of Accounting and Statistics,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit*

Outsourcing of Accounting Services: Consideration of Contractual Aspects

In Ukraine, the culture of contracting outsourcing services is not yet fully developed, which in turn leads to a fuzzy understanding of the responsibility of the parties to such relationships, and therefore the security of their partner cooperation in the domestic market.

The purpose of the research is to develop the main provisions of the Contract on outsourcing services as a guarantee of the responsibility of the outsourcing company for violating the confidentiality, timeliness, completeness and quality of the work performed in order to ensure the economic security of the enterprise-customer of such services. The structure of the Model Agreement on outsourcing services (which is the most comprehensive, expanded and systematically provides the system of liability of the parties to the agreement) is proposed, as well as the conditions that reduce the risk of disclosure of information constituting confidential information and trade secrets in the course of the use of maintenance services accounting outsourcing company. The results of the research substantiated the expediency of conducting a number of organizational measures among the employees of the outsourcing company (getting acquainted with the clauses of the Agreement regarding the non-disclosure of commercial secrets, ranking the levels of access to customer information, etc.), which contributes to the maximum protection of all types of information and, accordingly, the quality of provision outsourcing services for the business efficiency. In general, the proposed instruments contribute to the precise regulation of partnership relationships when outsourcing to the development of a culture of drafting such agreements, which in turn leads to a clear understanding of the responsibilities of business parties, which is the foundation of the investment attractiveness of domestic business entities for the global community.

Keywords: *accounting services, outsourcing, outsourcing services, outsourcing company, contract for outsourcing services on accounting.*

Постановка проблеми. Зовнішнє супроводження бізнес-процесів на постійній основі – один із ефективних інструментів ведення бізнесу. Для великих підприємств аутсорсинг окремих ділянок корпоративної структури вже давно став звичайною справою. Ринок аутсорсингових послуг показує значне зростання в світовому масштабі практично у всіх секторах економіки. Найбільш активно розвивається ІТ-галузь. Згідно з опублікованими компанією Deloitte даними, 31% ІТ-послуг у 2017 році в світі надавалися на основі аутсорсингу. Серед лідерів також знаходиться охорона здоров'я та HR-сектор¹, де зростання в 2017 р. склало 36% і 32% відповідно. Компанії також бачать значну вигоду в передачі фінансових послуг третім особам, зростання таких послуг в 2017 році склало 30% [1].

За даними 2018 року, в європейських країнах 80%, в США 90%, в Ізраїлі 96% компаній успішно передають на аутсорсинг ведення бухгалтерського обліку, оптимізуючи витрати бізнесу [2]. Україна, за даними американської консалтингової компанії “A.T. Kearney”, зберігає своє 24 місце в ТОП-25 глобального рейтингу “Global Services Location Index” (GSLI). Аутсорсинговий потенціал кожної з 55 країн-учасниць рейтингу оцінюється за 38 показниками, порівнюючи фінансову привабливість, професіоналізм і наявність необхідного людського ресурсу, а також бізнес-середовища [3].

В Україні все більше підприємств користуються аутсорсинговими послугами з відновлення обліку, ведення бухгалтерського обліку, оптимізації податкових платежів, складання звітності. Крім того, актуальність послуг спеціалізованих бухгалтерів зростає у зв'язку з популярною та доволі необхідною для залучення стратегічних інвесторів відмовою від тіньової бухгалтерії [4, с. 339].

В застосуванні аутсорсингу можуть бути зацікавлені інвестори з метою створення системи незалежного контролю та забезпечення економічної безпеки ведення бізнесу через отримання бухгалтерських послуг від професіоналів. При цьому, для забезпечення належного рівня якості послуг й безпеки задіяних суб'єктів, ключова роль має бути відведена розробленню політики надання таких послуг на договірних засадах. Належно підготовлений договір про надання аутсорсингових послуг є запорукою відповідальності аутсорсингової компанії за порушення конфіденційності, за своєчасність, повноту та якість виконаної роботи з метою забезпечення економічної безпеки підприємства – замовника таких послуг.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у формування організаційних аспектів бухгалтерського обліку в умовах аутсорсингу, в т. ч. договірного процесу в ході надання таких послуг, здійснили такі вчені та науковці як

¹ HR (англ. human resources, людські ресурси) – фахівці з управління персоналом.

С. Безручук, Ф. Бутинець, О. Войналович, С. Гаркуша, Т. Єрмакова, А. Загородній, Г. Кесарчук, С. Лайчук, Б. Литвин, Г. Ляхович, Д. Михайлов, М. Опришко, Г. Партин, О. Писарчук, А. Поплюйко, В. Рожелюк, Л. Скакун, Л. Сук, А. Султангужієва, Н. Чухрай, В. Швець, А. Шевельов, І. Яртим та ін.

Беручи до уваги значні внески вчених в розвиток цієї теми, відкритими лишаються питання розгляду договірної механізми аутсорсингу та проблема його практичного використання суб'єктами господарювання з дотримання режиму конфіденційності та захисту інформації зацікавлених сторін.

На сьогодні невирішеними залишаються питання договірної врегулювання захисту облікової інформації під час організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єктами аутсорсингових послуг, що підвищує ризик витоку стратегічно важливої інформації та настання негативних наслідків для підприємства.

Актуальність розгляду цього питання посилюється недостатнім рівнем нормативного регулювання аутсорсингу, відсутністю чіткого закріплення поняття “договір аутсорсингу” на законодавчому рівні, а також вимог до нього, на що наголошують такі вчені як І. Грабчук [5], Л. Духновська, О. Казанівська [6], І. Дрозд [7], В. Іванков [8], С. Кузнєцова [9], Г. Ляхович [10], Л. Скакун [11], О. Шевченко, О. Шевченко [12].

Метою дослідження є формування основних положень договору про надання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку для реалізації концепції безпеки суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу. Основними перевагами використання аутсорсингу в сфері ведення бухгалтерського обліку є зниження витрат на утримання персоналу, на придбання необоротних активів, адміністративних витрат і підвищення якості виконання переданих функцій.

Як зазначає Т. Еггертссон, у рамках неінституціональної теорії ресурс використовуються ефективно, коли він опиняється у розпорядженні того користувача, для якого він є найбільшою цінністю [13]. Аналогічно розподіляються й ті ресурси, що використовуються для організації та ведення бухгалтерського обліку. Мінімізація транзакційних витрат у бухгалтерському обліку можлива за рахунок передачі цих бізнес-процесів на аутсорсинг, оскільки саме бухгалтерський облік належать до тих функцій підприємства, що не створюють ані додаткових благ для споживачів, ані доданої вартості підприємству, але необхідні для забезпечення його діяльності.

Погоджуємось з думкою Г. Ляхович [14, с. 85], яка ефективність такого аутсорсингу розглядає у двох аспектах. Перший аспект пов'язаний із економічною ефективністю, тобто економією внутрішніх ресурсів підприємства за рахунок передачі бізнес-процесів із ведення бухгалтерського обліку на аутсорсинг. Другий аспект пов'язаний із ефективністю роботи аутсорсингової компанії та безперерійністю функціонування підприємства, що скористалося послугами аутсорсингу.

Застосування аутсорсингу – це підвищення продуктивності й ефективності функціонування підприємства. Погоджуємось зі слушними зауваженнями Г. Кесарчука, що варто відкинути стереотипне мислення щодо організації системи обліку на підприємстві та сприймати провайдера не як “економічного шпигуна”, а як висококваліфікованого партнера, що підвищить вашу конкурентоспроможність на ринку [15, с. 204].

Наступними перевагами застосування аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку слід вважати: відсутність раптової втрати людини як штатної одиниці на робочому місці; компетентність співробітників, великий досвід і постійне підвищення кваліфікації для відповідності вимогам законодавства; застраховані податкові ризики в разі допущених помилок; пропозиції щодо оптимізації оподаткування.

Серед недоліків аутсорсингових послуг О. Писарчук виділяє такі: 1) замовник несе відповідальність за достовірність бухгалтерського обліку, своєчасне подання звітності та сплату податків; 2) відсутність контролю за діяльністю підприємства або спеціалістів, що надають бухгалтерські послуги; 3) відкриття відомостей про свою діяльність стороннім особам; 4) відсутність оперативної управлінської інформації; 4) додаткові витрати часу на узгодження умов договору [16, с. 167].

Крім того, виходячи з практики діяльності українських підприємств перешкодами для використання послуг з бухгалтерського обліку також можуть стати нерозвинута

культура договірних відносин, небажання керівництва змінювати усталену практику ділових відносин, а також недосконалість законодавства (відсутність механізму партнерських взаємовідносин).

Разом із Т. Давидюк та Ю. Лехоцькою [17] обґрунтовано вважаємо позицію Т. Синиці, яка вказує на існування в Україні факторів, що перешкоджають використанню аутсорсингу: відсутність вільних фінансових ресурсів для інвестування в нові управлінські технології; недостатня поінформованість суб'єктів господарювання про досвід впровадження аутсорсингу, ринок аутсорсингових послуг, зокрема у сфері бухгалтерського обліку; відсутність законодавчих механізмів регулювання партнерських взаємовідносин при аутсорсингу; крім того, в Україні ще не до кінця сформувалася культура складання договорів, що, у свою чергу, веде до нечіткого розуміння відповідальності сторін [18].

Обґрунтованим зауваженням в цьому контексті є думка С. Гаркуші [19] – поки що ставлення до аутсорсингу бухгалтерських послуг у підприємств досить насторожене саме у зв'язку з необхідністю передачі зовнішньому підприємству конфіденційних даних.

Такий ризик нівелюється ґрунтовно розробленими положеннями Договору про надання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку, де мають бути чітко прописані положення про нерозголошення інформації про підприємство аудиторською чи консалтинговою фірмою (крім того, ці позиції співзвучні етичним нормам аудиту, яким слідує виконавці таких послуг).

В юридичній літературі не вироблено єдиного концептуального підходу щодо поняття договору аутсорсингу, його правової природи, місця у системі договорів. Більше того, судова практика, згідно з дослідженнями А. Згами [20], свідчить про наявність проблеми неоднозначного трактування аутсорсингових відносин. Досить часто договір аутсорсингу замінюють такими термінами, як аутстафінг, лізинг персоналу, підбір тимчасового персоналу, що не відповідає правовій природі такого договору.

Ж.-Л. Бравар та Р. Морган визначають цей договір як “договір, за яким постачальник послуг гарантує відповідний рівень працездатності системи, збереження даних і систематичне резервне копіювання” [21, с. 82]. Вітчизняні дослідники Ю. Андреева, Т. Косаковський, М. Лобзовська, Н. Молоткова, Н. Павелець та інші розглядають такий договір як угоду про рівень якості послуг, а також акцентують увагу на системі показників контролю якості послуг [22].

В загальному вигляді договором про надання аутсорсингових послуг пропонуємо вважати документ, який містить зобов'язання суб'єктів господарювання, а також взаємні права та обов'язки щодо виконання аутсорсером переданих замовником виробничих процесів чи певних функцій для задоволення господарських потреб останнього. Цим обґрунтовується господарсько-правова природа договору аутсорсингу з тими особливостями, що характерні для суто господарських договорів.

Варто зазначити, що конструкція договору аутсорсингу може бути доволі складною, оскільки в цьому договорі сторони успішно можуть поєднати передачу бізнес-процесу, певної функції шляхом і виконання робіт, і надання послуг одночасно. Крім того, як правило, має місце довгостроковий характер аутсорсингових відносин, що вимагає додаткової регламентації прав і обов'язків сторін, в тому числі стосовно звітування аутсорсера перед замовником, визначення кваліфікації працівників за бажанням замовника тощо. Крім того, під час виконання функції, бізнес-процесу, що передаються на аутсорсинг, як правило враховується внутрішній регламент замовника. У свою чергу, у договорі про надання послуг виконавець відповідає за кінцевий результат, а спосіб досягнення цього результату може взагалі не цікавити замовника. Отже, замовник може укласти договір на разове надання послуг та виконання робіт, проте договір аутсорсингу є більш зручним з огляду на тривале співробітництво замовника і аутсорсера з його кваліфікованими працівниками [20].

Оскільки в такому договорі як правило йдеться про послуги, він має відповідати вимогам ст. 901–907 Цивільного кодексу України [23]:

- у договорі має бути чітко визначено обсяг послуг, які надаються виконавцем (наприклад, складання фінансової та податкової звітності, а також звітності до державних цільових фондів, складання або перевірка, оброблення первісних документів тощо);

- у договорі має бути встановлена оплата за надані послуги або зазначено, що послуги надаються безоплатно. При безоплатному наданні послуг замовник зобов'язаний відшкодувати виконавцеві всі фактичні витрати, необхідні для виконання договору;
- виконавець повинен надати послугу особисто, а перекласти її надання на іншу особу він може тільки з дозволу замовника, встановленого договором (при цьому відповідальність перед замовником за виконання все одно лягає на виконавця, а не на іншу особу);
- у договорі має бути встановлено строк його дії;
- у договорі має бути погоджено порядок і наслідки його розірвання, а також відповідальність сторін за його порушення. Інакше такі порядок, наслідки та відповідальність застосовуватимуться згідно з нормами Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України та інших законів.

При укладенні договору про надання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку виникає цивільно-правова відповідальність, яка полягає в тому, що сторони договору несуть відповідальність за порушення договірних зобов'язань, заподіяння позадоговірної майнової шкоди, а також за порушення особистих майнових прав.

Вважаємо, що структура договору про надання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку має бути максимально комплексно, розширено та передбачати системну відповідальність сторін договору. Запропоновані структурні елементи типового договору наведено на рис. 1.



Рис. 1. Структурні елементи договору про надання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку
Джерело: розроблено автором

Вивчення рекомендацій вчених і науковців щодо змістовного наповнення договору про надання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку (далі – Договору) дозволило виділити умови, що сприяють зниженню ризику розголошення відомостей, які складають конфіденційну інформацію і комерційну таємницю в ході виконання робіт з ведення бухгалтерського обліку аутсорсинговою компанією при використанні бухгалтерських послуг аутсорсингової компанії:

1) чіткість визначення предмету договору, конкретного переліку операцій, які здійснюватиме компанія-виконавець (далі – Виконавець), видів документів та інформації, що надаються для виконання роботи;

2) визначення переліку відомостей, що становлять комерційну таємницю;

3) передбачення способу обміну інформацією (всі документи рекомендується передавати за описом або надавати копії), що відповідає політиці захисту конфіденційності інформації кожної зі сторін;

4) чіткість визначення видів звітності, яку складає виконавець, уточнення строків коригування помилок;

5) узгодженість програмного забезпечення, що використовується аутсорсинговою компанією, з програмним забезпеченням, встановленим в бухгалтерській службі підприємства-замовника (далі – Замовника);

6) розроблення й затвердження внутрішнього графіку роботи, а також документообігу між сторонами, встановлення термінів виконання зобов'язань (графік документообігу доцільно відобразити у додатку до договору із зазначенням строків надання документів, відповідальних виконавців і методів контролю);

7) чіткість та повнота обґрунтування прав і обов'язків сторін для уникнення порушень інтересів суб'єктів договірної процесу;

8) встановлення вимог, що стосуються кваліфікації та професійного досвіду персоналу, що залучається, а також контроль за їх дотриманням;

9) встановлення відповідальності за порушення конфіденційності, своєчасності, повноти й якості виконаної роботи;

10) визначення працівників, які мають право підписувати первинні документи й звітність;

11) порядок здачі робіт та звітування перед Замовником;

12) передбачення алгоритму калькулювання вартості послуг та визначення критеріїв якості наданих послуг;

13) включення до Договору положення щодо страхування професійної діяльності аутсорсингової компанії як гарантії уникнення ризиків втрати інформації та фінансових ресурсів Замовника;

14) передбачення додатком до Договору Протоколу погодження вартості послуг або Акту приймання-передачі наданих послуг відповідно до вимог ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” [24].

Найважливішими із вищезазначених позицій, які мінімізують загрозу розголошення відомостей, що складають конфіденційну інформацію і комерційну таємницю Замовника, є положення Договору, що регламентують відповідальність Виконавця. Правильно побудована система покарань і заохочень відіграє важливу мотиваційну роль для зосередження виконавця на тих видах діяльності, що мають виняткове значення для підприємства. Вважається за доцільне обов'язково передбачати в Договорі якомога більше положень, що стосуються відповідальності Замовника та Виконавця. Відповідальність може бути передбачена як у вигляді відшкодування збитку (включаючи упущену вигоду), так і у вигляді штрафів.

Слід також заздалегідь внести в Договір відповідний пункт про матеріальну відповідальність за виявлені помилки, оспорювання результатів податкової перевірки (зокрема в суді), якщо виявлені порушення призвели до нарахування штрафних санкцій або пені.

Крім того, Замовник має право вимагати від виконавця включення до договору окремим пунктом положення про конфіденційність. У такому положенні повинно бути обумовлено, що обидві сторони зобов'язуються зберігати сувору конфіденційність інформації, отриманої в ході виконання підписаного договору, і робити всі можливі заходи, щоб захистити отриману інформацію від розголошення. Критичне значення

при цьому має як підбір добросовісного провайдера і закріплення відповідних гарантій у договорі, так і ознайомлення з процедурою доступу і роботи із відомостями, що складають конфіденційну інформацію і комерційну таємницю, встановленою Замовником.

Передача конфіденційної інформації третім особам (включаючи державні органи нагляду), публікація або інше розголошення такої інформації може здійснюватися лише з письмової згоди іншої сторони. Якщо в ході надання послуг Виконавець залучає експертів або консультантів, яким необхідно для роботи передавати конфіденційні дані, Виконавець зобов'язується укласти з ними відповідні договори про нерозголошення комерційної таємниці.

Крім переліку відомостей, що становлять комерційну таємницю, важливим є визначення та закріплення переліку осіб, які можуть володіти, розпоряджатися, користуватися такою інформацією в компанії-виконавці, визначити правила оброблення інформації та права доступу до неї, а також встановити інші умови щодо збереження комерційної таємниці.

Працівники аутсорсингової компанії, залучені до ведення бухгалтерського обліку підприємства-замовника, мають бути обов'язково ознайомлені під розписку з пунктами Договору в частині нерозголошення комерційної таємниці. Після закінчення терміну надання послуг з ведення бухгалтерського обліку необхідно прописати підтвердження, що всі носії відомостей, які складають конфіденційну інформацію і комерційну таємницю та знаходилися в розпорядженні працівника у зв'язку з виконанням ним службових обов'язків, передані співробітнику Замовника, відповідальному за облік та зберігання матеріальних носіїв відомостей, які складають конфіденційну інформацію і комерційну таємницю.

При цьому також важливо визначити всі основні канали витоку такої інформації, виділити найбільш небезпечні й адекватно застосовувати відповідні заходи захисту. Розуміння необхідності визначення та закріплення різних рівнів доступу до інформації для різних фахівців аутсорсингової компанії з чіткою вказівкою функцій, які вони повинні виконувати в межах поставлених завдань та рівнів доступу, може вберегти Замовника від негативних наслідків у результаті заволодіння відомостями, що складають конфіденційну інформацію і комерційну таємницю. Отже, підприємства, що надають аутсорсингові послуги з ведення бухгалтерського обліку, можуть домогтися максимальної захищеності усіх видів інформації і, що досить важливо, сформувані відповідальне ставлення у своїх співробітників до даних, з якими вони щоденно працюють.

Висновки та результати проведеного дослідження. Для подолання загрози розголошення відомостей, що складають конфіденційну інформацію і комерційну таємницю, слід відповідально підходити до укладання договору про надання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку як запоруки відповідальності аутсорсингової компанії за порушення конфіденційності, своєчасності, повноти й якості виконаної роботи з метою забезпечення економічної безпеки підприємства-замовника таких послуг.

В Україні ще не до кінця сформувалася культура складання договорів про надання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку, що, у свою чергу, веде до нечіткого розуміння відповідальності сторін таких відносин, а отже безпеки їх партнерської взаємодії на вітчизняному ринку. Запропоновано структуру типового договору про надання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку (яка є максимально комплексною, розширеною та передбачає систему відповідальності сторін договору), а також визначено умови, що сприяють зниженню ризику розголошення відомостей, які складають конфіденційну інформацію і комерційну таємницю, в ході використання послуг з ведення бухгалтерського обліку аутсорсинговою компанією. За результатами дослідження обґрунтовано доцільність проведення низки організаційних заходів серед працівників аутсорсингової компанії (ознайомлення під розписку з пунктами договору в частині нерозголошення комерційної таємниці, ранжування рівнів доступу до інформації замовника і т. д.), що сприяє максимальній захищеності усіх видів інформації та, відповідно, якості надання аутсорсингових послуг в інтересах ефективності бізнесу. В цілому запропоновані інструменти сприяють чіткому регулюванню партнерських взаємовідносин при аутсорсингу, розвитку

культури складання договорів такого характеру. Це забезпечує чітке розуміння відповідальності сторін бізнесу, що є основним фактором інвестиційної привабливості вітчизняних суб'єктів господарювання.

Список використаних джерел

1. Огляд ринку аутсорсингових послуг. Темпи розвитку і прогноз на 2019 [Електронний ресурс]. URL: https://shen.ua/ua/rinok_autsorsa_prognози_2019
2. Штогриня Л. Віддам бухгалтерію в хороші руки або правда про бухгалтерський аутсорсинг [Електронний ресурс]. URL: <https://www.volyn24.com/news/103323-viddam-buhgalteriyu-v-horoshi-ruky-abo-pravda-pro-buhgalterskyj-autsorsyng>
3. Стахурская Е. Аутсорсинг в Украине и в мире: особенности, тенденции и перспективы [Электронный ресурс]. URL: http://uz.ligazakon.ua/magazine_article/EA010850
4. Поплюйко А. М. Бухгалтерський аутсорсинг: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. Вип. 18. С. 335–340.
5. Грабчук І. Л. Особливості бухгалтерського аутсорсингу в Україні. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Вип. 6(17). С. 647–650.
6. Духновська Л. М., Казанівська О. Т. Вигоди та ризики використання аутсорсингу та аутстафіngu в бухгалтерському обліку. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка*. 2014. Т. 19. Вип. 2(6). С. 44–48.
7. Дрозд. І. Бухгалтерський аутсорсинг як організаційна форма сучасного обліковоаналітичного процесу. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 8. С. 10–18.
8. Іванков В. М. Організація бухгалтерського аутсорсингу та її оцінка в аудиті. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2012. Вип. 22(2). С. 231–237.
9. Кузнецова С. Обрання форми організації бухгалтерського обліку вітчизняними підприємствами. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 7. С. 28–34.
10. Ляхович Г. І. Розвиток організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу: теорія та методологія: моногр. Івано-Франківськ: Видавець Кушнір Г. М., 2018. 300 с.
11. Скакун Л. С. Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах: вітчизняний та закордонний досвід. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2009. № 1(47). С. 123–128.
12. Шевченко О. М., Шевченко О. О. Аналіз тенденцій розвитку аутсорсингу фінансових послуг в світі та Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 10(50). С. 1109–1112.
13. Фролова В. Ю., Фролова Г. І. Ефективність використання аутсорсингу бізнес-процесів на підприємстві. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2015. № 3(31). С. 61–63.
14. Ляхович Г. І. Розрахунок ефективності бухгалтерського аутсорсингу. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. Вип. 1(39). С. 83–87.
15. Кесарчук Г. С. Бухгалтерський аутсорсинг: поняття, види, переваги та недоліки. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2014. Вип. 1(42). С. 201–204.
16. Писарчук О. В., Струкова І. В. Місце аутсорсингових та консалтингових компаній в організації обліку. *Наукові праці КНТУ. Економічні науки*. 2010. Вип. 17. С. 262–267.
17. Давидюк Т. В., Лехоцька Ю. І. Бухгалтерський аутсорсинг як інноваційний інструмент досягнення економічних переваг. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*. 2018. № 1(3). С. 11–18.
18. Синиця Т. В. Бухгалтерський аутсорсинг, як інноваційний інструмент оптимізації діяльності підприємств [Електронний ресурс]. URL: <http://oaji.net/articles/2014/1053-1415888626.pdf>.
19. Гаркуша С. А. Аутсорсинг бухгалтерського обліку: доцільність послуги. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 7. С. 807–810.
20. Згама А. Договірні зобов'язання з аутсорсингу: правова природа та деякі проблеми застосування. *Господарське право і процес*. 2018. № 2. С. 48–52.

21. Бравар Ж.-Л., Морган Р. Эффективный аутсорсинг: понимание, планирование и использование успешных аутсорсинговых отношений. Пер. с англ. В. А. Денисова. Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2007. 288 с.
22. Струк Н. С. Бухгалтерський аутсорсинг у обліковій системі ділового партнерства підприємств [Електронний ресурс]. URL: www.nbuv.gov.ua/portal/soc.../28.pdf
23. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
24. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

References

1. Ohliad rynku outsorsynovykh posluh. Tempy rozvytku i prohnoz na 2019 [An overview of the market of outsourcing services]. Retrieved from https://shen.ua/ua/rinok_ outsorsa_ prognozi_2019 [in Ukrainian].
2. Shtohryna L. Viddam bukhhalteriiu v khoroshi ruky abo pravda pro bukhhalterskyi outsorsynh [Placing the accounting in the right hands, or the truth about the outsourcing of accounting]. Retrieved from <https://www.volyn24.com/news/103323-viddam-buhgalteriyu-v-horoshi-ruky-abo-pravda-pro-buhgalterskyj-outsorsynh> [in Ukrainian].
3. Stakhurskaya E. Outsorsing v Ukrainy i v mire: osobennosti, tendentsyi i perspektivy [The outsourcing in Ukraine and beyond: peculiarities, tendencies and perspectives]. Retrieved from http://uz.ligazakon.ua/magazine_article/EA010850 [in Russian].
4. Popliuiko A. M. (2011). Bukhhalterskyi outsorsynh: suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku v Ukraini [The outsourcing of accounting: the current state and development prospects in Ukraine]. *Finansy, oblik i audit – Finance, accounting and audit*, 18, 335–340 [in Ukrainian].
5. Hrabchuk I. L. (2018). Osoblyvosti bukhhalterskoho outsorsynhu v Ukraini [The peculiarities of accounting outsourcing in Ukraine]. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia – Eastern Europe: economics, business and management*, 6(17), 647–650 [in Ukrainian].
6. Dukhnovska L. M., Kazanivska O. T. (2014). Vyhody ta ryzyky vykorystannia outsorsynhu ta autstafinhu v bukhhalterskomu obliku [Using the outsourcing and outstaffing in accounting: benefits and risks]. *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: Ekonomika – Bulletin of Odesa National University. Series: Economics*, vol. 19, issue 2(6), 44–48 [in Ukrainian].
7. Drozd. I. (2003). Bukhhalterskyi outsorsynh yak orhanizatsiina forma suchasnoho oblikovo-analitychnoho protsesu [The outsourcing in accounting: a form of the current accounting and analytical process]. *Bukhhalterskyi oblik i audit – Accounting and audit*, 8, 10–18 [in Ukrainian].
8. Ivankov V. M. (2012). Orhanizatsiia bukhhalterskoho outsorsynhu ta yii otsinka v audyti. Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu [Organization of the outsourcing in accounting and its assessment in the audit]. *Ekonomichni nauky – Economics*, 22(2), 231–237 [in Ukrainian].
9. Kuznetsova S. (2008). Obrannia formy orhanizatsii bukhhalterskoho obliku vitchyznianymy pidpriemstvamy [Domestic enterprises choose a form for organization of accounting]. *Bukhhalterskyi oblik i audi – Accounting and audit*, 7, 28–34 [in Ukrainian].
10. Liakhovych H. I. (2018). Rozvytok orhanizatsii bukhhalterskoho obliku na zasadakh outsorsynhu: teoriia ta metodolohiia [Developing organization of accounting on the principles of outsourcing: theory and methodology]. Ivano-Frankivsk: Publisher Kushnir H. M. [in Ukrainian].
11. Skakun L. S. (2009). Subiekty vedennia bukhhalterskoho obliku na dohovirnykh umovakh: vitchyzniani ta zakordonnyi dosvid [Entities engaged in accounting on contract basis: domestic and foreign experiences]. *Visnyk ZhDTU. Seriya: Ekonomichni nauky – Bulletin of Zhytomyr Technical University. Series: Economics*, 1(47), 123–128 [in Ukrainian].
12. Shevchenko O. M., Shevchenko O. O. (2017). Analiz tendentsii rozvytku outsorsynhu finansovykh posluh v sviti ta Ukraini. *Molodyi vchenyi*, 10(50), 1109–1112 [in Ukrainian].

13. Frolova V. Yu., Frolova H. I. (2015). Efektyvnist vykorystannia autsorsynhu biznes-protseviv na pidpriemstvi [The effectiveness of outsourcing of business processes at an enterprise]. *Visnyk Berdianskoho universytetu menedzhmentu i biznesu – Bulletin of Berdiansk University of Management and Business*, 3(31), 61–63 [in Ukrainian].
14. Liakhovych H. I. (2018). Rozrakhunok efektyvnosti bukhhalterskoho autsorsynhu [Computing the effectiveness of the accounting outsourcing]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*, 1(39), 83–87 [in Ukrainian].
15. Kesarchuk H. S. (2014). Bukhhalterskyi autsorsynh: poniattia, vydy, perevahy ta nedoliky [The outsourcing of accounting: concept, types, advantages and drawbacks]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Seriya Ekonomika – Scientific bulletin of Uzhhorod University. Series: Economics*, 1(42), 201–204 [in Ukrainian].
16. Pysarchuk O. V., Strukova I. B. (2010). Mistse autsorsinhovykh ta konsaltnyhovykh kompanii v orhanizatsii obliku [The role of outsourcing and consulting companies in organization of accounting]. *Naukovi pratsi KNTU. Ekonomichni nauky – Scientific works of Kyiv National Technical University. Economics*, 17. 262–267 [in Ukrainian].
17. Davydiuk T. V., Lekhotska Yu. I. (2018). Bukhhalterskyi autsorsynh yak innovatsiinyi instrument dosiahnennia ekonomichnykh perevah [The outsourcing of accounting: an innovative instrument for gaining economic advantages]. *Ekonomichnyi zhurnal Odeskoho politekhnichnoho universytetu – Economic journal of Odessa Politechnic University*, 1(3), 11–18 [in Ukrainian].
18. Synytsia T. V. Bukhhalterskyi autsorsynh, yak innovatsiinyi instrument optymizatsii diialnosti pidpriemstv [The outsourcing of accounting: an innovative instrument for optimizing of business operation]. Retrieved from <http://oaji.net/articles/2014/1053-1415888626.pdf>. [in Ukrainian].
19. Harkusha S. A. (2015). Autsorsynh bukhhalterskoho obliku: dotsilnist posluhy [The outsourcing of accounting: the expedience of this service]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky – Global and national economic problems*, 7, 807–810 [in Ukrainian].
20. Zghama A. (2018). Dohovirni zoboviazannia z autsorsynhu: pravova pryroda ta deiaki problemy zastosuvannia [The contract obligations on outsourcing: the legal nature and some problems of application]. *Hospodarske pravo i protses – Commercial law and process*, 2, 48–52 [in Ukrainian].
21. Bravard J.-L., Morgan R. (2007). *Effektivnyi autsorsing: ponimaniye, planirovaniye i ispolzovaniye uspeshnykh autsorsingovykh otnosheniy* [The effective outsourcing: understanding, planning an use of successful outsourcing relations]. Russian trans. Dnipropetrovsk: Balans Byznes Buks [in Russian].
22. Struk N. S. Bukhhalterskyi autsorsynh u oblikovii systemi dilovoho partnerstva pidpriemstv [The outsourcing of accounting: a part of the accounting system of the enterprises' business partnership]. Retrieved from www.nbu.gov.ua/portal/soc.../28.pdf [in Ukrainian].
23. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 r. № 435-IV [Civil Code of Ukraine from 16.01.2003 No 435-IV]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. [in Ukrainian].
24. Zakon Ukrainy “Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist” vid 16 lypnia 1999 r. No 996-XIV [The Law of Ukraine “Accounting and financial reporting from July 16, 1999, No 996-XIV]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Пилипенко О. І. Аутсорсинг бухгалтерських послуг: розгляд договірних аспектів. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 30-39. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.03.

УДК: 336.221 + 338.57
JEL Classification: M 41
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.04

О. А. ЮРЧЕНКО,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
E-mail: alexdekan@ukr.net,
ORCID: 0000-0002-8447-6510;

О. А. СВИРИДА,
старший викладач кафедри обліку і оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту
E-mail: svuruda_a@ukr.net
ORCID: 0000-0003-0104-792X,

Роль ціноутворення в оподаткуванні діяльності суб'єкта господарювання

У статті розкрито сутність проблеми ціноутворення у частині визначення бази оподаткування для розрахунку податкових зобов'язань за податками і зборами, які нараховуються та сплачуються суб'єктами господарювання на загальній системі оподаткування. Розкрито роль звичайної та ринкової ціни під час обчислення бази оподаткування загальнодержавних податків: податку на прибуток, податку на додану вартість, акцизного податку та податку на доходи фізичних осіб. Обґрунтовано етапи проведення експертної оцінки майна та майнових прав у відповідності до законодавчих та нормативно-правових актів. Визначено поняття трансфертного ціноутворення, яке виникає під час правочинів резидентів із нерезидентами, що підлягають контролю з боку податкових органів із метою протидії мінімізації податку на прибуток. Уточнено критерії визнання операцій контрольованими та розглянуто методи розрахунку трансфертних цін.

Ключові слова: ціноутворення, трансфертне ціноутворення, трансфертні ціни, податкові зобов'язання, контрольовані операції, податок на прибуток, звичайна ціна, ринкові ціни.

А. А. ЮРЧЕНКО,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри учета и налогообложения,
Е. А. СВИРИДА,
старший преподаватель кафедры учета и налогообложения,
Национальная академия статистики, учета и аудита

Роль ценообразования в налогообложении деятельности субъекта хозяйствования

В статье раскрыта сущность проблемы ценообразования в части определения базы налогообложения для расчета налоговых обязательств по налогам и сборам, которые начисляются и платятся субъектами хозяйствования по общей системе налогообложения. Раскрыта роль обычной и рыночной цены во время расчета базы налогообложения общегосударственных налогов: налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, акцизного налога и налога на доходы физических лиц. Обоснованы этапы проведения экспертной оценки имущества и имущественных прав в соответствии с законодательными и нормативно-правовыми актами. Определено понятие трансфертного ценообразования, возникающего во время правовых сделок резидентов с нерезидентами, которые подлежат контролю со стороны налоговых органов с целью противодействия минимизации налога на прибыль. Уточнены критерии признания операций контролируемыми и рассмотрены методы расчета трансфертных цен.

© О. А. Юрченко, О. А. Свирида, 2019

Ключевые слова: ценообразование, трансфертное ценообразование, трансфертные цены, налоговые обязательства, контролируемые операции, налог на прибыль, обычная цена, рыночные цены.

O. YURCHENKO,
PhD (Economics),
Associated Professor of Accounting
and Taxation Department,
O. SVYRYDA,
Senior Lecturer of Accounting
and Taxation Department,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

The Role of Pricing in Taxation of Business Enterprises

The problem of pricing is elaborated with respect to setting the tax base for calculating tax obligations (taxes and duties) assessed and paid by business enterprises by the general tax system. The role of the regular market price when calculating the tax base for national taxes (profit tax, value added tax, excise tax and tax on incomes of physical persons) is highlighted.

It is shown that valuation of assets (property rights) is the process of estimating their cost on the date of valuation by the established procedure. The valuation can be performed by entities charged with valuation (legal entities, physical persons – entrepreneurs, state power bodies or local power bodies). Subject to valuation are assets (movable and immovable) and property rights (e. g. intellectual property rights, rights for use of nature resources etc.). The cases of obligatory expert valuation of assets are clarified in the course of the study; the valuation phases are substantiated in conformity to the national standards on valuation of assets and property rights.

The notion of transfer pricing, occurring in time of transactions involving residents and non-residents that are subject to control by tax bodies in order to combat minimization of income tax, is defined. Economic transactions with a non-resident counterparty are identified as controlled ones by a payer of profit tax, when their result has no effect for a taxation object. An economic transaction will be identified as a controlled one, when it complies with two criteria set by the Tax Code of Ukraine: cost criterion (the volume of annual income and the volume of transactions with a counterparty) and status criterion (what is non-resident, whether or not it is related with a Ukrainian tax payer, where it is registered, what is its organizational and legal form, whether or not it pays profit tax and by what rate). The controlled transactions are subject to audit for the compliance of their prices with “arm’s length” principles, with the possibility of adjusting a transaction price for purposes of profit taxation in case of noncompliance.

International and national law establishes five main methods for price determination in the controlled transactions. The choice of method and taxed party depends on the essence of transaction and the character of its parties’ interactions. The article gives a description of methods for calculating transfer prices used by tax bodies for auditing the correctness of estimated profit tax in the controlled transactions. The authors believe that the top one is the method of comparative non-controlled price, because it can be used when performing transactions on sales of goods with mass-scale demand, for which it is easier to find the data on analogous transactions of other companies on the commodity market and compare the conditions of such economic transactions.

Keywords: pricing, transfer pricing, transfer prices, tax obligations, controlled transactions, profit tax, regular price, market prices.

Постановка проблеми. В умовах сьогодення важливою проблемою для суб'єкта господарювання залишається мінімізація податкового навантаження, що дозволило би бізнесу розвиватися, створювати робочі місця і сприяючи економічному зростанню. Однак держава, надаючи стимул в частині зменшення ставок податків, водночас розширює базу оподаткування з окремих податків і зборів, створює перешкоди для надходження іноземних інвестицій у країну через нерівномірне податкове навантаження між платниками податку, сплату корупційного податку, проведення перевірок.

Базою оподаткування податків і зборів є вартісне або грошове вираження об'єкта оподаткування. Виходячи з цього вартість товарів (виконаних робіт, наданих послуг) прямо залежить від їх звичайної, ринкової чи максимальної роздрібною ціни.

Вагоме місце в системі ціноутворення належить трансфертним цінам. Варто зауважити, що питання трансфертного ціноутворення попадає під контроль з боку податкових органів, оскільки платник податків прагне мінімізувати свої податкові зобов'язання з податку на прибуток шляхом застосування різних способів перенесення об'єкта оподаткування між пов'язаними (асоційованими) підприємствами з однієї юрисдикції до іншої задля отримання податкової вигоди. Виходячи з цього питання ролі ціноутворення в оподаткуванні діяльності суб'єкта господарювання є актуальним і потребує докладного вивчення.

Метою статті є формування авторського бачення щодо сутності проблеми впливу ціноутворення на процес розрахунку платником податків податкових зобов'язань.

Виклад основного матеріалу. У відповідності до Господарського кодексу України, ціна – це виражений у грошовій формі еквівалент одиниці товару (продукції, робіт, послуг, матеріально-технічних ресурсів, майнових і немайнових прав), предмет продажу (реалізації), який повинен застосовуватися як тариф, розмір плати, ставки або збору, крім ставок і зборів, використовуваних у системі оподаткування [1].

Ціни бувають двох видів: вільні та регульовані державою. Останні встановлюються на товари, які впливають на загальний рівень та динаміку цін і мають істотне соціальне значення, а також на товари, виготовлені суб'єктами господарювання – монополістами. Вільні ціни встановлюються самостійно суб'єктами господарювання за згодою сторін на всі товари, крім тих, на які поширюється державне регулювання цін.

Базою для розрахунку податкових зобов'язань за податками і зборами є ціна на товари, роботи (послуги). Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПК), для розрахунку застосовується звичайна, ринкова, максимальна роздрібна ціна (рис. 1).

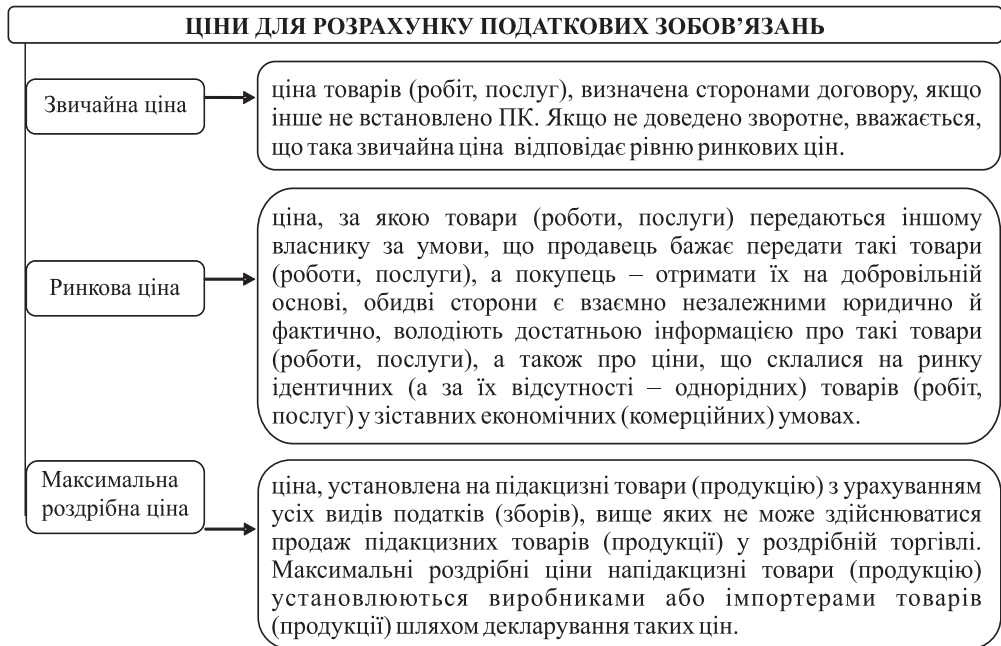


Рис. 1. Види ціни для розрахунку податкових зобов'язань за податками і зборами

Джерело: узагальнено авторами на основі [11]

Розглянемо найпоширеніші операції платників податків і порядок застосування цін для визначення бази оподаткування за такими операціями (табл. 1).

Таблиця 1

**Порядок застосування ціни на товари (роботи, послуги) в частині
їх оподаткування загальнодержавними податками**

№ з/п	Найменування операцій	Порядок застосування цін
1	2	3
Податок на доходи фізичних осіб		
	Надання доходу в негрошовій формі	Базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайною ціною, із застосуванням натурального коефіцієнта (пп. 164.5 ПК).
	Безплатне отримання товарів (робіт, послуг)	База оподаткування визначається виходячи з вартості товарів (робіт, послуг), розрахованої за правилами звичайної ціни (пп. "е" пп. 164.2.17 ПК).
	Продаж нерухомості	Доход визначається виходячи із ціни договору, але не нижче оціночної вартості такого об'єкта (пп. 172.3 ПК).
	Продаж рухомого майна (крім легкових авто, мотоциклів, мопедів)	Доход визначається виходячи із ціни договору, але не нижче від оціночної вартості об'єкта, визначеної згідно із законом (пп. 173.1 ПК).
	Придбання протягом 30 днів після продажу пакета цінних паперів (корпоративних прав) або деривативів пакету ідентичних цінних паперів (корпоративних прав) або деривативів	Вартість придбаного пакету для цілей оподаткування визначається за ціною його придбання, але не нижче від ціни проданого пакету (пп. 170.2.4 ПК).
	Продаж (обмін) легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда	Доход визначається виходячи із ціни договору, але не нижче від середньоринкової вартості відповідного транспортного засобу або не нижче його оціночної вартості (на вибір платника податків) (пп. 173.1 ПК).
Акцизний податок		
	Реалізація підакцизних товарів, вироблених / завезених на митну територію України	База оподаткування при використанні адвалорних ставок визначається виходячи з максимальних роздрібних цін на товари (продукцію) (пп. 214.1.1 ПК).
Податок на додану вартість		
	Постачання товарів (послуг)	Податкові зобов'язання продавця визначаються виходячи з договірної вартості товарів (послуг). При цьому база оподаткування не може бути нижче: <ul style="list-style-type: none"> – ціни придбання таких товарів (послуг), звичайних цін при постачанні самостійно виготовлених товарів (послуг); – балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, яка склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюється постачання необоротних активів (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи зі звичайної ціни). Виняток: постачання товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; постачання газу для потреб населення (пп. 188.1 ПК).

1	2	3
		Податковий кредит покупця визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів (послуг) (пп. 198.3 ПК).
	Продаж б/у товарів, придбаних у неплатників ПДВ за договорами, що передбачають перехід права власності на такі товари	Базою оподаткування є додатна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів. При цьому ціна продажу старого транспортного засобу визначається: – для осіб, не зареєстрованих як платники податків, – виходячи із ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого засобу, розрахованої суб'єктом оціночної діяльності; – для платників податків – виходячи з договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайної ціни (пп. 189.3 ПК).
	Імпорт товарів	Базою обкладення ПДВ є договірна вартість товару, але не нижче від митної вартості з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті та включенню в ціну товарів (пп. 190.1 ПК).
	Надання послуг нерезидентом на митній території України у випадку, якщо договором: – передбачена оплата	База оподаткування визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості таких послуг з урахуванням податків і зборів (за винятком ПДВ), які включаються в ціну товару (пп. 190.2 ПК).
	– не передбачена оплата	База оподаткування визначається виходячи зі звичайної ціни на такі послуги без урахування податку (пп. 190.2 ПК).
	Ліквідація основних засобів за самостійним рішенням платника податків	Податкові зобов'язання розраховуються виходячи зі звичайної ціни основних засобів, але не нижче їх балансової вартості на момент ліквідації (пп. 189.9 ПК). Податкові зобов'язання не нараховуються, якщо основні засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або руйнуванням унаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податків, у т. ч. у випадку розкрадання основного засобу, що підтверджується згідно із законодавством, або коли платник податків подає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розбирання або перетворення основних засобів іншим способом, у результаті чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням.
	Умовне постачання при анулюванні реєстрації платником ПДВ	Податкові зобов'язання за товарами/послугами, необоротними активами, які не були використані в оподатковуваних операціях у рамках господарської діяльності на дату анулювання і суми ПДВ за якими були включені до податкового кредиту, визначаються виходячи зі звичайних цін. (пп. 184.7 ПК).
Податок на прибуток		
	Здійснення контрольованих операцій, перелічених у ст. 39 ПК	Проводяться коригування фінансового результату згідно з п. 140.5 ПК з урахуванням визначення цін за правилом “витагнутої руки” (пп. 140.5 ПК).

Джерело: узагальнено авторами на основі [11]

Досліджуючи питання ціноутворення у системі оподаткування, зосередимо увагу на звичайній ціні.

Установлена ціна на товари (роботи, послуги) вважається звичайною для платника податку в таких випадках:

– якщо ціни на товари (послуги) підлягають державному регулюванню, звичайною вважається ціна, визначена за правилами такого регулювання. Це правило не діє у випадках, коли встановлюється мінімальна ціна продажу або індикативна ціна. Тоді звичайною є договірна ціна, але не нижче від мінімальних або індикативних цін;

– при постачанні товару проводиться його обов'язкова оцінка, вартість об'єкта оцінки вважатиметься звичайною ціною;

– якщо товар продається з публічних торгів, звичайною вважається ціна, яка склалася за його результатами. Натомість обов'язковість проведення такого аукціону повинна бути передбачена законом;

– якщо товар (роботи, послуги) поставляється за форвардним або ф'ючерсним контрактом, звичайною буде ціна, яка відповідає форвардній або ф'ючерсній ціні на дату укладання контракту;

– у випадку примусового продажу (відчуження) майна, переданого в заставу позичальником із метою забезпечення вимог кредитора, звичайною буде ціна, що сформувалася в момент такого продажу.

Отже, договірна ціна вважається звичайною, якщо відповідає рівню ринкових цін. На думку контролюючих органів, при визначенні бази оподаткування податку на додану вартість слід керуватися саме ринковою ціною.

Ринковими є ціни, які склалися на ринку ідентичних товарів, а при їх відсутності – однорідних.

Під ідентичними товарами слід розуміти товари, які мають однакові з оцінюваними товарами ознаки: фізичні характеристики, якість і репутація на ринку, країна виробництва, виробник [11]. Наприклад, холодильник Samsung RB41 білого кольору та холодильник Samsung RB41 сірого кольору – ідентичні товари, оскільки ці холодильники мають однакові характеристики та одного виробника.

Однорідні товари не є ідентичними, але при цьому мають схожі характеристики, ціна даються з подібних компонентів і виконують однакові функції в порівнянні з оцінюваними товарами та виступають комерційно взаємозамінюваними. З метою визначення однорідних товарів на практиці використовують такі ознаки: наявність торговельної марки; якість та ділова репутація на ринку; виробник та країна походження товару; рік виробництва; новий товар чи такий, що був в ужитку; строки придатності. Наприклад, такий товар як парова праска від різних виробників, має однакові характеристики, але випускається різними виробниками, а тому має різні торговельні найменування. Виходячи із цих критеріїв парова праска виступає однорідним товаром.

Джерелами інформації про стан ринкових цін для платників податку є: дані державних органів статистики; ціни спеціалізованих бірж із торгівлі окремими видами продукції; інтернет-сайти; інформація від податкових органів інших країн; пояснення платника податків, отримані на запит Державної податкової служби України щодо обґрунтування звичайної ціни.

Залишається дискусійним питання в частині виконання норми ПК, зокрема пп. 14.1.71, "...якщо не доведене зворотнє, уважається, що звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін" [11]. Не зрозуміло, хто має доводити цей факт. На думку фіскальних органів, у відповідності до Листа ДФС України від 15.08.2016 р. № 27600, при проведенні документальної перевірки виробника товарів (послуг) у частині застосування ним звичайної ціни при визначенні Державною фіскальною службою України бази обкладення ПДВ (у випадку виявлення невідповідності цін такого виробника рівню ринкових), зобов'язана не лише зафіксувати цей факт в акті перевірки, а й обґрунтувати, чому, на думку її експертів, ціна виробника не відповідає ринковій, із посиланням на відповідні джерела інформації [4].

Вважаємо, що джерелами документального підтвердження обґрунтованості договірних цін в частині визначення бази оподаткування ПДВ залежно від господарської ситуації можуть бути:

- внутрішні документи платника податку: наприклад, наказ про формування цінової політики підприємства або положення про ціноутворення;
- інформація про ринкові ціни із зовнішніх джерел (оголошення, рекламні прайс-листи, статистичні дані, результати маркетингових досліджень ринку тощо).

Розглянемо на прикладі порядок визначення й обґрунтування ціни для нарахування податкових зобов'язань з ПДВ. Так, компанія АТОН Group, реалізує товар власного виробництва (твердопаливні котли) за ціною нижче від собівартості, оскільки товар застарів і не може бути проданий за іншою ціною. Постає питання про те, як підприємству обґрунтувати звичайність ціни продажу.

Насамперед зазначимо, що базою обкладення ПДВ у випадку продажу самостійно виготовлених товарів є договірна ціна, але не нижча від звичайної ціни (п. 188.1 ПК) [11]. Остання, як ми з'ясували, відповідає рівню ринкових цін. Собівартість реалізованих твердопаливних котлів включає витрати, прямо пов'язані з їх виробництвом. Це означає, що собівартість товару не завжди може відповідати ціні, яка склалася на ринку таких ідентичних або однорідних товарів. У нашій ситуації договірна ціна товару відповідає рівню ринкових цін, тому вона й буде базою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ, навіть незважаючи на те, що ця ціна нижча від собівартості. Обґрунтованість установленої ціни можна підтвердити, наприклад, у наказі по підприємству, вказавши в ньому, що таку ціну продажу товару диктує ринок, оскільки за більш високою ціною (наприклад, у розмірі собівартості) цей товар не може бути проданий.

Досліджуючи питання ролі ціноутворення в частині оподаткування, зосередимо увагу на експертній оцінці майна, яка необхідна при проведенні суб'єктом господарювання різних правочинів, визначенні величини збитків, розміру відшкодування тощо.

Порядок проведення оцінки майна та майнових прав, які належать фізичним та юридичним особам, регулюється Законом України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” [2]. Методологічні засади проведення експертної оцінки майна представлено у Національних стандартах із оцінки майна і майнових прав, включаючи:

- Національний стандарт № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав” [5];
- Національний стандарт № 2 “Оцінка нерухомого майна” [6];
- Національний стандарт № 3 “Оцінка цілісних майнових комплексів” [7];
- Національний стандарт № 4 “Оцінка майнових прав інтелектуальної власності” [8];

Під незалежною оцінкою майна слід розуміти оцінку майна, яку проводить суб'єкт оціночної діяльності. Оцінка майна (майнових прав) – процес визначення його вартості на дату оцінки за встановленою процедурою [2]. Саме таку оцінку називають експертною.

Незалежній експертній оцінці підлягають такі види майна: будівлі та споруди (включаючи їх невід'ємні частини); машини; обладнання; транспортні засоби; паї; цінні папери; нематеріальні активи (у т. ч. об'єкти інтелектуальної власності); цілісні майнові комплекси всіх форм власності. Будь-які права, пов'язані з майном, відмінні від права власності, (наприклад, права, які є складовою права власності, права на провадження діяльності, використання природних ресурсів тощо) підлягають оцінці.

Датою оцінки вважається дата, станом на яку проводиться оцінка майна та визначається його вартість. Нормативно-правовими актами з оцінки майна можуть бути передбачені строки дії звіту про оцінку майна (акта оцінки майна) від дати оцінки або дати її затвердження (узгодження) замовником [2].

Оцінка майна може проводитися в обов'язковому порядку (рис. 2) та за бажанням фізичної або юридичної особи на підставі договору на вимогу однієї зі сторін договору або за угодою сторін.

Більшість випадків проведення оцінки майна, які представлені на рис. 2, стосується державних і комунальних підприємств, однак і приватні компанії іноді звертаються до оцінювачів майна (наприклад, при здійсненні оподатковуваних операцій із майном).

Суб'єктами оціночної діяльності можуть бути:

- зареєстровані у встановленому порядку фізичні особи-підприємці та юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у складі яких є хоча б один оцінювач та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності;
- органи державної влади та місцевого самоврядування, що мають повноваження на здійснення оціночної діяльності. Однак такий суб'єкт оцінки може проводити оцінювання державного та комунального майна [2].

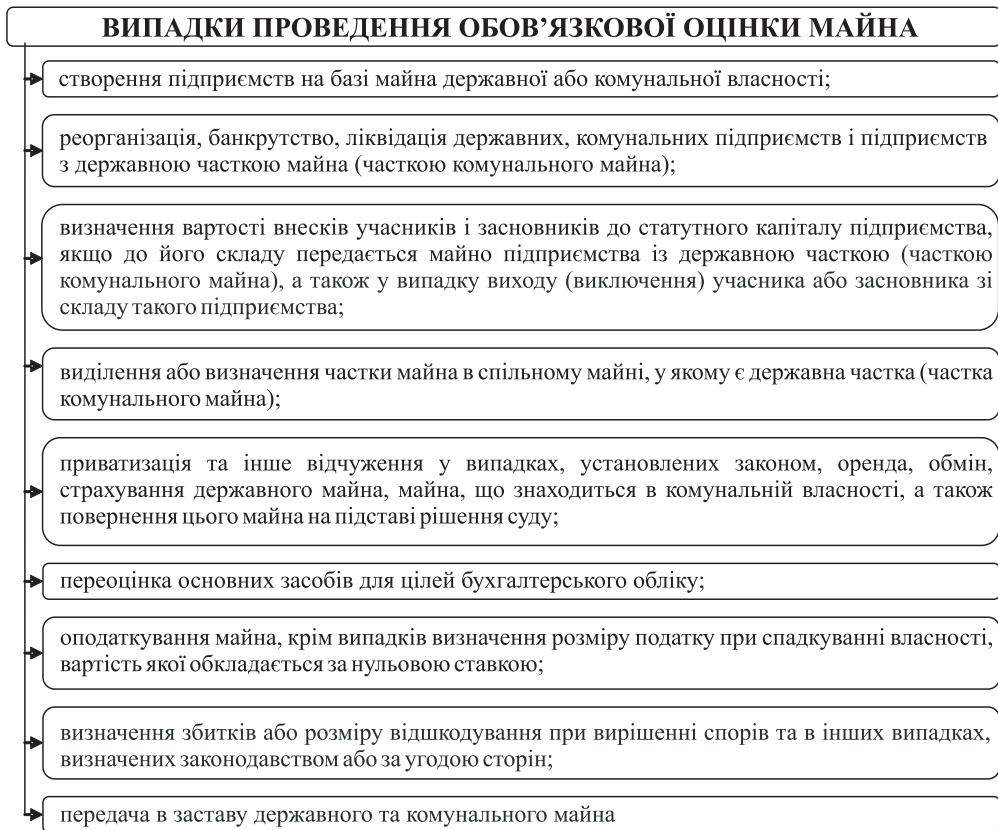


Рис. 2. Випадки обов'язкової оцінки майна

Джерело: узагальнено авторами на основі [2]

Оцінка майна приватної власності проводиться винятково підприємцями або юридичними особами, які займаються оціночною діяльністю. Державним органам та органам місцевого самоврядування оцінювати таке майно заборонено.

Незалежна оцінка майна проводиться у два етапи:

- 1) підготовчий (у ході якого оцінювач знайомиться з об'єктом оцінки, визначає базу оцінки, подає замовнику пропозиції щодо істотних умов договору);
- 2) проведення оцінки майна, що передбачає таку послідовність:
 - оформлення договору оцінки майна;
 - ознайомлення з об'єктом оцінки, збирання і оброблення вихідних даних;
 - ідентифікація об'єкта оцінки та пов'язаних із ним прав, аналіз можливих обмежень і застережень, які можуть супроводжувати процедуру оцінки, і використання його результатів;
 - вибір методів і процедур для оцінки майна;
 - узгодження результатів оцінки, отриманих за допомогою різних методичних підходів;
 - формування звіту про оцінку майна [5].

Документальним оформленням результатів переоцінки майна є складання звіту про оцінку майна, який містить дані про вартість майна та підтверджує факт вико-

нання оцінювачем процедури з оцінки майна відповідно до умов договору. Такий звіт містить розділи, які розкривають зміст проведених процедур і використаної нормативно-правової бази з оцінки майна, та підписується оцінювачами, які безпосередньо оцінювали майно, і скріплюється підписом керівника суб'єкта оціночної діяльності [2].

Звіт про оцінку майна може бути складений у повній або короткій формі. Повна форма передбачає подання інформації про опис об'єкта оцінки, дату оцінки та дату закінчення складання звіту, мету звіту та обґрунтування вибору відповідної бази оцінки. Звіт у короткій формі містить етапи проведення незалежної оцінки майна, виконані оціночні процедури, висновок про вартість [5].

Досліджуючи роль ціни у розрахунку податкових зобов'язань, варто зосередити увагу на трансфертному ціноутворенні. Трансфертні ціни в сучасній ринковій економіці є поширеним варіантом ціноутворення, який набув найбільшого застосування під час здійснення операцій так званої внутрішньофірмової торгівлі (торгівля між відділеннями транснаціональних компаній).

Трансфертне ціноутворення – це перенесення об'єкта оподаткування між пов'язаними (асоційованими) підприємствами з однієї юрисдикції до іншої заради отримання податкової вигоди. Виходячи з цього під контроль з боку ДПС підпадають господарські операції, у результаті виконання яких завищуються витрати або занижуються доходи, що в остаточному підсумку впливає на величину податку на прибуток.

Контрольованою є господарська операція платника податків, якщо вона може впливати на об'єкт обкладення податком на прибуток й одночасно задовольняє два критерії (пп. 39.2.1.7 ПК):

- загальний доход платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (за винятком непрямих податків) за відповідний звітний рік;
- обсяг операцій платника податків із кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн грн (за винятком непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік [11].

Прикладами контрольованих операцій є:

- експорт (реалізація за кордон) товару нерезиденту, пов'язаному з резидентом, за заниженою ціною у порівнянні з ринковими цінами, що в подальшому зменшує доход резидента і негативно впливає на оподаткування його прибутку.
- операції з формування статутного капіталу вітчизняного підприємства внесками нерезидента у вигляді основних засобів. Варто зауважити, що величина амортизації таких основних засобів формує витрати резидента і негативно впливає на об'єкт обкладення податком на прибуток.

Вартісні критерії визнання господарської операції платника податку контрольованою зображено на рис. 3.

Контрольовані операції перевіряються на відповідність їх цін принципу “витагнутої руки”, і в разі невідповідності можливе коригування ціни операції для цілей оподаткування податком на прибуток.

На практиці принцип “витагнутої руки” полягає в тому, що порівнюється ціна, використана в контрольованих операціях, із ціною, яка мала місце в зіставних неконтрольованих операціях, здійснених цим самим або іншим платником податку, у тому числі його контрагентом. Мета такого зіставлення – виявити факти заниження об'єкта оподаткування податком на прибуток у правочинах між пов'язаними компаніями, які застосовують трансфертні ціни, переносячи об'єкт оподаткування на ту компанію, яка працює в юрисдикції з меншою ставкою податку на прибуток.

При аналізі контрольованих операцій важливо визначити:

- 1) ознаки, за якими контрольовані операції визнаються зіставними;
- 2) тестовану (досліджувану) сторону для порівняння цін;
- 3) джерела інформації про правочин за ринковими цінами.

Розглянемо більш детально питання про зіставні неконтрольовані операції. У відповідності до пп. 39.5.3.1. ПК, зіставна неконтрольована операція – це операція між двома незалежними сторонами, яка виконує роль зіставної, з точки зору комерційних і фінансових умов, із розглянутою контрольованою операцією [11].

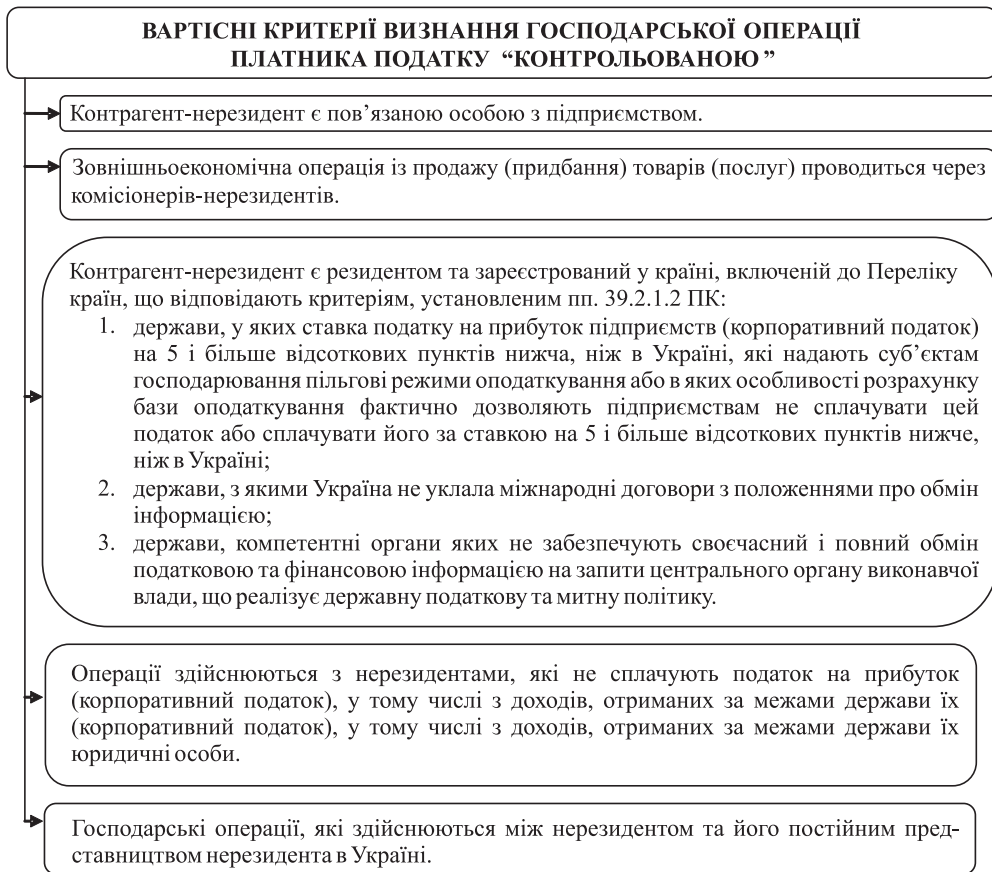


Рис. 3. Вартісні критерії визнання господарської операції платника податку на прибуток контрольованою

Джерело: узагальнено авторами на основі [11]

Контрольовані та неконтрольовані операції вважаються зіставними, якщо:

- відмінності між ними не можуть суттєво вплинути на фінансовий результат операції;
- при аналізі цих операцій можуть бути проведені відповідні коригування для усунення істотного впливу таких відмінностей;
- комерційні або фінансові умови проведення цих операцій однакові [11].

Наступним етапом є визначення тестованої (досліджуваної) сторони, яка залежатиме від методу обчислення трансфертних цін. Сторона, яка тестується, обирає сторону: для якої застосування конкретного методу є найбільш доцільним; для якої можна знайти більше зіставних операцій; яка виконує менш складні функції, бере на себе найменші комерційні ризики стосовно контрольованих операцій, не володіє нематеріальними активами, що чинять значний вплив на рівень рентабельності, тощо. Тестованою стороною може виступати як резидент, так і нерезидент України.

Інформаційним забезпеченням для цілей трансфертного ціноутворення є комерційні бази даних, де зібрана придатна для аналізу діяльності компаній інформація, що дозволяє зіставити комерційні та фінансові умови операцій.

Задля правильного застосування трансфертної ціни в контрольованих операціях варто обрати найбільш придатний спосіб її визначення для конкретної операції.

Вітчизняне податкове законодавство визначає п'ять основних методів визначення трансфертних цін, які використовуються фіскальними органами для перевірки правильності обчислення податку на прибуток у контрольованих операціях. Характеристику таких методів надано в табл. 2.

Вибір методу обчислення трансфертної ціни залежить від суті правочину, характеру взаємодії її сторін. Найбільш пріоритетним є метод порівняльної неконтрольованої ціни.

Перші три методи, розглянуті у табл. 2, в міжнародній практиці отримали назву “операційні”, четвертий і п’ятий – “методи прибутку від операцій”.

Таблиця 2

Методи обчислення трансфертних цін, які використовуються податковими органами для перевірки правильності нарахування податку на прибуток у контрольованих операціях

№ з/п	Назва методу	Коротка характеристика	Практичне застосування
1	2	3	4
	Метод порівняльної неконтрольованої ціни	Ціна товарів (робіт, послуг) у контрольованих операціях порівнюється із ціною аналогічних товарів у зіставних неконтрольованих операціях, які фактично здійснені платником податків – стороною контрольованих операцій (або іншими особами), або на підставі інформації, отриманої із джерел, визначених пп. 39.5.3 ПК (пп. 39.3.1.1, 39.3.3 ПК).	Цей метод застосовується для цілей трансфертного ціноутворення при здійсненні операцій із товарами масового попиту, стосовно яких легше знайти інформацію про ідентичні (аналогічні) операції інших підприємств на ринку товарів (робіт, послуг) та зіставити умови операцій. Метод порівняльної неконтрольованої ціни застосовується для біржових товарів, форвардних або ф’ючерсних контрактів.
	Метод ціни перепродажу	Порівнюється валова рентабельність від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованих операціях, із валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг) у зіставних неконтрольованих операціях.	Метод ціни перепродажу найбільш придатний для торговельних операцій, зокрема при перевірці імпортних операцій дистриб’юторів.
	Метод “витрати плюс”	Ціна операції розраховується виходячи із собівартості, яку визначає продавець, і націнки, зіставної з такою для аналогічних операцій незалежних компаній. Цей метод полягає в порівнянні валової рентабельності собівартості продажів товарів (робіт, послуг) у контрольованих операціях з аналогічним показником рентабельності в зіставних неконтрольованих операціях.	Цей метод використовується, коли пов’язані сторони реалізують одна одній товари, уклали одна з одною договори про спільне використання виробничих потужностей або довгострокові договори постачання, або коли предметом контрольованої операції є надання послуг.
	Метод чистого прибутку	Порівнюється відповідний фінансовий показник рентабельності в контрольованих операціях: або показник чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи), або показник рентабельності операційних витрат із відповідним показником у зіставній неконтрольованій операції (одній або декількох).	Цей метод застосовується в разі недостатності інформації для використання методів порівняльної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу та ціни “витрати плюс”.

Продовження табл. 2

1	2	3	4
	Метод розподілу прибутку	Сутність методу полягає в тому, що проводиться перерозподіл отриманого прибутку між учасниками контрольованих операцій так, як це було б у непов'язаних сторін у зіставних операціях за аналогічних умов. Цей метод використовується при наявності істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями цих самих сторін. При цьому враховується, що сторони контрольованих операцій володіють нематеріальними активами, що чинять значний вплив на рентабельність операції (наприклад, правами на користування торгівельними марками).	Для застосування цього методу на практиці потрібно ретельно вивчити економічні показники кожного учасника пов'язаної групи й зіставити з економічними показниками іншої (не пов'язаної з першою) групи підприємств. До економічних показників належать: витрати, понесені кожною стороною, ринкова вартість активів, які використані сторонами, ризики сторін та ін. (пп. 39.3.7.8 ПК).

Джерело: узагальнено авторами на основі [11]

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, варто зауважити, що вітчизняним законодавством та міжнародною практикою передбачено п'ять основних методів обчислення трансфертної ціни в контрольованих операціях. Вибір методу та досліджуваної сторони прямо залежить від суті правочину, характеру взаємодії його сторін тощо. Аналізуючи контрольовані операції, податкові органи перевіряють факт заниження доходів чи завищення витрат при здійсненні певного правочину у порівнянні з аналогічним правочином між незалежними компаніями. Отже, метою контролю за трансфертним ціноутворенням є уникнення можливості перенесення оподатковуваного прибутку від одного суб'єкта господарювання до іншого з метою мінімізації податкових зобов'язань із податку на прибуток.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
3. Закон України “Про ціни та ціноутворення” від 21.06.2012 р. № 5007-VI [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>
4. Лист ДФС України від 15.08.2016 р. № 27600/7/99-99-14-02-01-17 “Про застосування звичайної ціни при визначенні бази обкладення ПДВ у ході документальних перевірок” [Електронний ресурс]. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-dfs-ukrainy-vid-150816-r-27600-7-99-99-14-02-01-17>
5. Національний стандарт № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав”. Затверджений постановою КМУ від 10.09.03 р. № 1440 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>
6. Національний стандарт № 2 “Оцінка нерухомого майна”. Затверджений постановою КМУ від 28.10.2004 р. № 1442 (остання редакція від 15.04.2015 р.) [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF>
7. Національний стандарт № 3 “Оцінка цілісних майнових комплексів”. Затверджений постановою КМУ від 29.11.2006 р. № 1655 (остання редакція від 29.11.2016 р.) [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-%D0%BF>
8. Національний стандарт № 4 “Оцінка майнових прав інтелектуальної власності”. Затверджений постановою КМУ від 03.10.07 р. № 1185 (остання редакція від

- 03.10.2007 р.) [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF>
9. Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977. Затверджений постановою КМУ від 27.12.17 р. № 1045 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF>
 10. Перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Затверджений постановою КМУ від 04.07.17 р. № 480 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF?lang=en>
 11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
 12. Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій. Затверджений наказом Мінфіну України від 14.08.2015 р. № 706 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15>
 13. Про проведення оцінки для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів, які справляються відповідно до законодавства: Постанова КМУ від 21.07.2014 р. № 358 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/358-2014-%D0%BF>

References

1. *Hospodarskyi kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 r. No 436-IV* [The Business Code of Ukraine from 16.01.2003 No 436-IV]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> [in Ukrainian].
2. *Zakon Ukrainy "Pro otsinku maina, mainovykh prav ta profesiinu otsinochnu diialnist v Ukraini" vid 12.07.2001 r. No 2658-III* [The Law of Ukraine "Valuation of property, property rights, and professional valuating activities in Ukraine" from 12.07.2001 No 2658-III]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> [in Ukrainian].
3. *Zakon Ukrainy "Pro tsiny ta tsinoutvorennia" vid 21.06.2012 r. No 5007-VI* [The Law of Ukraine "Prices and pricing" from 21.06.2012 No 5007-VI]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17> [in Ukrainian].
4. *Lyst DFS Ukrainy vid 15.08.2016 r. No 27600/7/99-99-14-02-01-17 "Pro zastosuvannia zvychnoi tsiny pry vyznachenni bazy obkladennia PDV u khodi dokumentalnykh perevirok"* [Letter of the State Fiscal Service of Ukraine from 15.08.2016 No 27600/7/99-99-14-02-01-17 "Use of the regular price in setting the basis for value added tax in time of documentary audits]. Retrieved from <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-dfs-ukrainy-vid-150816-r-27600-7-99-99-14-02-01-17> [in Ukrainian].
5. *Natsionalnyi standart No 1 "Zahalni zasady otsinky maina i mainovykh prav"*. *Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 10.09.03 r. No 1440* [National standard No 1 "General principles for valuation of property and property rights", approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 10.09.03 No 1440]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF> [in Ukrainian].
6. *Natsionalnyi standart No 2 "Otsinka nerukhomoho maina"*. *Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 28.10.2004 r. No 1442 (ostannia redaktsiia vid 15.04.2015 r.)* [National standard No 2 "Valuation of immovable property", approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 28.10.2004 No 1442 (last revision 15.04.2015)]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF> [in Ukrainian].
7. *Natsionalnyi standart No 3 "Otsinka tsilisykh mainovykh kompleksiv"*. *Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 29.11.2006 r. No 1655 (ostannia redaktsiia vid 29.11.2016 r.)* [National standard No 3 "Valuation of integrated property complexes", approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 29.11.2006 No 1655 (last revision 29.11.2016)]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-%D0%BF> [in Ukrainian].

8. Natsionalnyi standart No 4 "Otsinka mainovykh prav intelektualnoi vlasnosti". Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 03.10.07 r. No 1185 (ostannia redaktsiia vid 03.10.2007 r.) [National standard No 4 "Valuation of property rights on intellectual property", approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 03.10.07 No 1185]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF> [in Ukrainian].
9. Perelik derzhav (terytorii), yaki vidpovidaiut kryteriiam, ustanovlenym pidpunktom 39.2.1.2 pidpunktu 39.2.1 punktu 39.2 statti 39 Podatkovoho kodeksu Ukrainy, ta vyznannia takim, shcho vtratylo chynnist, rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 16 veresnia 2015 r. No 977. Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 27.12.17 r. No 1045 [The nomenclature of states (territories) complying with the criteria defined in subparagraph 39.2.1.2 of subparagraph 39.2.1 of paragraph 39.2 of article 39 of Tax Code of Ukraine, and cancellation of the Cabinet of Ministers of Ukraine's Directive from September 16, 2015, No 977, approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 27.12.17 No 1045]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF> [in Ukrainian].
10. Perelik orhanizatsiino-pravovykh form nerezydentiv, yaki ne splachuiut podatok na prybutok (korporatyvnyi podatok), u tomu chysli podatok z dokhodiv, otrymanykh za mezhamy derzhavy reiestratsii takykh nerezydentiv, ta/abo ne ye podatkovymy rezzydentamy derzhavy, v yakii vony zareiestrovani yak yurydychni osoby. Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 04.07.17 r. No 480 [The nomenclature of organizational and legal forms of non-residents that do not pay tax on profit (corporate tax), including tax on incomes received beyond the boundaries of the state where such non-residents are registered, and/or that are not tax residents of the state in which they are registered as a legal entity, approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 04.07.17 No 480]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF?lang=en> [in Ukrainian].
11. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. No 2755-VI [Tax Code of Ukraine from 02.12.2010 No 2755-VI]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
12. Poriadok provedennia monitorynhu kontrolovanykh operatsii. Zatverdzhennyi nakazom Minfinu Ukrainy vid 14.08.2015 r. No 706 [The procedure for monitoring of controlled transactions, approved by Order of the Ministry of Finance of Ukraine from 14.08.2015 No 706]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15> [in Ukrainian].
13. Pro provedennia otsinky dlia tsilei opodatkuvannia ta narakhuvannia i splaty inshykh oboviazkovykh platezhiv, yaki spravliaiutsia vidpovidno do zakonodavstva: Postanova KМУ vid 21.07.2014 r. No 358 [Valuation for purposes of taxation, assessment and payment of other obligatory fees that are paid in accordance to the law: Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 21.07.2014 No 358]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/358-2014-%D0%BF> [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Юрченко О. А., Свирида О. А. Роль ціноутворення в оподаткуванні діяльності суб'єкта господарювання. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 40-53. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.04.

УДК: 657.6 (075.8) 657:35.073.526
JEL Classification: M42
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.05

В. П. ПАНТЕЛЕЄВ,
доктор економічних наук,
професор кафедри обліку та оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
сертифікований аудитор України,
E-mail: bernstain@ukr.net
Researcher ID: J-1868-2018

Основні положення проведення аудитів фінансової звітності групи підприємств за вимогами МСА 600

У статті розкрито головні положення проведення незалежним аудитором аудиту фінансової звітності групи підприємств із використанням Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 600. Наведено інтерпретацію вимог МСА 600 щодо прийняття та продовження завдання, ролі оцінки аудитором викривлень при проведенні аудиту, заходів аудиту із запобігання, виявлення та протидії шахрайству в групі, обов'язок використання аудитором компонента рівня викривлень. Вказано авторське бачення особливих положень аудитів фінансової звітності групи, наведено послідовність просування виконання аудиторських процедур у реалізації особливих положень аудитів, включаючи роботу аудиторів компонентів.

Ключові слова: аудитор, аудит, аудити фінансової звітності групи, команда із завдання для групи, аудитор компонента, викривлення, поріг викривлень, виявлення та протидії шахрайству, МСА 600.

В. П. ПАНТЕЛЕЄВ,
доктор экономических наук,
профессор кафедры учета и налогообложения,
Национальная академия статистики, учета и аудита,
сертифицированный аудитор Украины

Основные правила проведения аудитов финансовой отчетности группы предприятий по требованиям МСА 600

В статье раскрыты основные правила проведения независимым аудитором аудита финансовой отчетности группы предприятий с использованием Международного стандарта аудита (МСА) 600. Приведена интерпретация требований МСА 600 по принятию и продолжению задания, роли оценки аудитором искажений при проведении аудита, мероприятий аудита по предупреждению, выявлению и противодействию мошенничеству в группе, обязанность использования аудитором компонента уровня искажений. Указано авторское видение особых положений аудитов финансовой отчетности группы, приведены последовательность продвижения выполнения аудиторских процедур в реализации особых положений аудитов, включая работу аудиторов компонентов.

Ключевые слова: аудитор (независимый аудитор), аудит, аудиты финансовой отчетности группы, команда из задачи для группы, аудитор компонента, искажения, порог искажений, выявления и противодействия мошенничеству, МСА 600.

V. P. PANTELEIEV,

Dsc (Economics),

Professor of Accounting and Taxation Department,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit,
Certified Auditor of Ukraine,

The Framework for Audits of the Financial Statements of the Group of Enterprises by ISA 600 Requirements

Compliance with relevant regulations is the basis of the professional activities of auditors. Users of financial statements require the auditor to conduct quality audit. The auditor's opinion on the reliability of the financial statements of the group is based on the application of appropriate audit approaches, based both on audit practice and audit standards, and insist on compliance with recognized audit requirements.

The aim of the article is to highlight the content of the main rules for an independent auditor to audit the financial statements of a group using the requirements of the modern regulatory framework, in particular International Standard of Auditing (ISA) 600.

The essence of the main rules of an independent auditor conducting an audit of a group's financial statements using the requirements of the modern regulatory framework, in particular ISA 600, is disclosed. The need for regulation of an audit of a group's consolidated financial statements is formulated, the content and important provisions of the requirements of a professional standard ISA 600 "Special Considerations – Audits of group financial statements (including the work of component auditors)". Interpretation of the requirements of ISA 600 for acceptance and continuation of the assignment, the role of the auditor's assessment of distortions during the audit, audit activities to prevent, detect and combat fraud in the group, the obligation to use the component of the level of distortion by the auditor is given. The author's vision of the special provisions of the audits of the financial statements of the group is indicated, the sequence of advancing audit procedures in the implementation of the special provisions of the audits, including the work of the component auditors, and the directions for further research are shown.

Conclusions. *The responsibility of the auditor and the component auditor is envisaged, and atypical relevant measures are required in response to challenges; the auditor deals with complex structures, the information of the component auditors must be taken into account. ISA 600 is connected with other audit standards, it regulates a number of requirements with the aim of conducting a quality audit of the group financial statements: from the responsibility of the auditor, accepting and continuing the assignment, developing a general audit strategy and plan, understanding of the component auditor, communicating information to the group's management personnel and those who endowed with high authority at the group level, etc. documentation. The peremptory question of ISA 600 is determining whether he should act as an auditor of the group financial statements, that is, reasonably refuse or accept the assignment; and if accepted and continued, the task if he acts as an auditor of the group financial statements: communication of clear information to the component auditors on the volume and time of their work with financial information relating to the components and the actual results obtained by them; obtaining sufficient audit evidence in sufficient amounts on the financial information of the components and the consolidation process to express an opinion that the group's financial statements have been prepared in all material respects in accordance with the applicable financial reporting framework.*

Key words: *auditor, audit, audit of financial statement of a group, group engagement team, component auditor, misstatement, the threshold of misstatement, manifestation of protections of fraud, ISA 600.*

Постановка проблеми. Дотримання актуальних нормативно-правових актів є основою професійної діяльності аудиторів. Користувачі фінансової звітності вимагають від аудитора якісного проведення аудиту. Висловлення аудитором думки про достовірність фінансової звітності групи підприємств ґрунтується на застосуванні

відповідних аудиторських підходів, що включають як аудиторську практику, так і стандарти аудиту, які вимагають дотримання аудитором вимог до аудиту.

Вищезазначене обумовлює актуальність дослідження положень аудитів фінансової звітності групи за вимогами Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 600.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Про провідну роль контролю при консолідації наголошено в [17; 23]; дослідниками при інтерпретації МСА зазначено потребу в розробленні методики аудиту головної організації групи та її підрозділів [18; 21]; у змісті МСА 600 особливу увагу привертає встановлення порогу суттєвості для групи та для компонентів, отримання уяви про аудиторів компонентів [19]; від аудитора вимагається ідентифікувати й оцінювати ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, а також розробляти та вживати прийнятних заходів у відповідь на оцінені ризики; розглядається вплив на рішення аудиторської групи із завдання для групи щодо того, скільки та які компоненти відібрати, а також типу роботи, яку слід виконати щодо фінансової інформації компонентів [20]; вважається доцільним визначити для фінансової звітності групи рівень (порогове значення), вище якого викривлення не можуть розглядатися як очевидно несуттєві. Залучення до перевірки іншого аудитора має відбуватися з урахуванням вимоги щодо якості перевірки і достатньої компетентності такого аудитора. Використання МСА 600 дозволяє підвищити якість звітності групи компаній [21], МСА 600 включає конкретні вимоги до документації для групових аудитів. Ці вимоги до документації можуть також бути корисними при аудиті фінансової звітності суб'єкта господарювання, який не входить до групи [22]. Не можна погодитись із думкою [18; 21], що в МСА 600 йдеться про підтверджуючий аудит, оскільки за суттєвими ознаками у ньому розкривається сучасний ризик-орієнтований аудит. Попередники не пов'язували зміст роботи аудитора із вимогами до проведення аудитів і не акцентували увагу на найважливіших аспектах методологічної складової аудиту консолідованої фінансової звітності групи.

Мета статті – висвітлити зміст головних положень щодо проведення незалежним аудитором аудиту фінансової звітності групи підприємств із використанням сучасної нормативної бази, зокрема МСА 600.

Виклад основного матеріалу. Потреба у регламентації аудиту консолідованої звітності. Ускладнення ділового середовища, придбання бізнесу та підприємств, формування нових груп, належна інтерпретація контролю тощо знаходять відповідне відображення у впорядкуванні фінансової звітності групи підприємств, яка підлягає підтвердженню аудитором, формалізації порядку виконання аудиторських процедур; також виникає потреба у призначених порядках при проведенні аудиту фінансової звітності групи за вимогами закону.

Складність консолідації. Консолідаційні процедури належать до складних операцій та вимагають чіткого визначення як при їх здійсненні, відображенні у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності [17], так і при їх контролі аудитором. В актуальних стандартах аудиту підкреслено особливу природу консолідації та необхідність її врахування при аудиті. В табл. 1 наведено зміст процедур консолідації звітності, які містяться у чинних МСА.

Таблиця 1

Порядки консолідації у Міжнародних стандартах аудиту

МСА	Сутність консолідації
1	2
МСА 240	Можливі припущення, що ознаками значущих операцій є форма таких операцій, яка виглядає занадто складною (наприклад, операція стосується багатьох суб'єктів господарювання в межах консолідованої групи або багатьох непов'язаних третіх сторін).
МСА 300	При визначенні загальної стратегії аудиту враховуються відносини контролю між материнською компанією та її компонентами; виникає необхідність у проведенні законодавчо встановленого аудиту окремих фінансових звітів на додаток до аудиту з метою консолідації фінансової звітності.

Продовження табл. 1

1	2
МСА 315	Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння суб'єкта господарювання, включають: інвестиції у неконсолідовані суб'єкти господарювання, фінансування і фінансова діяльність, включаючи консолідовані та неконсолідовані структури. Концептуальні основи фінансового звітування визначають докладні умови стосовно контролю або обставини, за яких суб'єкт господарювання спеціального призначення повинен розглядатися для консолідації. Процес фінансового звітування включає використання нестандартних проводок для реєстрації одноразових, незвичайних операцій або коригувань. Приклади таких записів включають коригування при консолідації та записи при об'єднанні бізнесу.
МСА 520	Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованої фінансової звітності, компонентів і окремих елементів інформації.
МСА 550	Оцінюючи економічне обґрунтування значної операції з пов'язаною стороною, аудитор може розглянути питання: чи є операція занадто складною (у ній може брати участь багато пов'язаних сторін у межах консолідованої групи).
МСА 700	Для відображення особливого характеру суб'єкта господарювання опис відповідальності аудитора відповідно до вимог цього МСА може потребувати модифікації, якщо, наприклад, звіт аудитора стосується консолідованої фінансової звітності.
МСА 705	Наведено приклад складання звіту аудитора, який містить негативну думку в зв'язку із суттєвим викривленням консолідованої фінансової звітності.
МСА 720	Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання, який містить думку із застереженням, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та існує обмеження обсягу стосовно суттєвої статті в консолідованій фінансовій звітності, яке впливає також на іншу інформацію.

Джерело: складено автором за [4; 7; 8; 9; 10; 11; 12; 13]

Тобто у стандартах аудиту щодо загальних принципів та відповідальності аудитора, оцінки ризиків та дій у відповідь на оцінені ризики, аудиторських доказів та аудиторських висновків і звітності домінує застереження щодо особливої обережності та уважності при наявності процедур консолідації на об'єкті аудиту.

Особлива риса об'єкта аудиту – комплекс із головного підприємства та компонентів. За професійним стандартом аудиту МСА 600, відповідальним виконавцем аудитів фінансової звітності групи є команда із завдання для групи (англ. *group engagement team*) – партнери, в тому числі партнер із завдання для групи, і штатні працівники, які визначають загальну стратегію аудиту групи, обмінюються інформацією з аудиторами компонентів, виконують роботу щодо процесу консолідації думок аудиторів стосовно консолідованої фінансової звітності групи та оцінюють висновки, сформовані на підставі аудиторських доказів як основи для формування думки щодо фінансової звітності групи.

Практика складання консолідованої фінансової звітності та проведення аудиту такої звітності свідчить про появу нових складових частин – структурних елементів, якими управляє група, тобто йдеться про компоненти. Компонент – суб'єкт господарювання або вид господарської діяльності, про яку управлінський персонал групи або компонента складає фінансову інформацію, яку слід включати до складу фінансової звітності групи. Розрізняють значущий компонент (англ. *significant component*) – компонент, ідентифікований командою із завдання для групи, який: 1) має індивідуальну фінансову значущість для групи, або 2) ймовірно через свій особливий характер чи обставини може містити значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Звідси й визначення групи в МСА 600: група – це усі компоненти, фінансова

інформація яких включена до складу фінансової звітності групи. Група завжди більша, ніж один компонент; аудит групи (англ. *group audit*) – це аудит фінансової звітності групи. До сфери аудиту групи входить також аудитор компонента (англ. *component auditor*) – аудитор, який на замовлення команди із завдання для групи виконує роботу щодо фінансової інформації компонента для цілей аудиту групи.

Для компонента, що є значущим для групи через свою індивідуальну фінансову значущість, команда із завдання для групи (далі – команда) або аудитор компонента на її прохання повинні виконати аудит фінансової інформації компонента з використанням суттєвості для такого компонента. Для компонента, що є значущим, команда або аудитор компонента за її дорученням повинні виконати одну або кілька процедур: аудит фінансової інформації компонента з використанням суттєвості компонента; аудит одного або кількох залишків рахунків, класів операцій або розкриття інформації, що стосуються ймовірних значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи; визначені аудиторські процедури, що стосуються ймовірних значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

Якщо аудитор компонента виконує аудит фінансової інформації значущого компонента, команда повинна взяти участь у оцінці аудиторського ризику компонента для того, щоб ідентифікувати значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Характер, час і обсяг такої участі залежать від розуміння аудитора компонента командою.

Зазначаються процедури, які повинна виконати команда для отримання розуміння аудитора компонента та джерел аудиторських доказів. Характер, час і обсяг процедур, які виконує команда, залежать від попереднього досвіду роботи її членів або їх обізнаності з роботою аудитора компонента, а також від міри дотримання спільних політик і процедур командою та аудитором. Ці чинники взаємодіють і не є взаємовиключними.

Наприклад, обсяг процедур, які виконує команда, щоб отримати розуміння аудитора компонента А, який послідовно застосовує спільні політики і процедури контролю якості та моніторингу, а також спільну методологію аудиту або провадить діяльність у такій самій юрисдикції, що й партнер із завдання для групи, може бути меншим, ніж обсяг процедур, які виконує команда, щоб отримати розуміння аудитора компонента Б, який не застосовує послідовно спільні політики і процедури контролю якості та моніторингу, а також спільну методологію аудиту або провадить діяльність в іншій юрисдикції. Характер процедур, які виконуються стосовно аудиторів компонентів А та Б, також може бути різним.

Професійний стандарт МСА 600 “Особливі положення аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)” [1]. МСА 600 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше. В МСА 600 розглядаються особливі (тобто нетипові, специфічні) положення, що застосовуються до аудитів групи, зокрема до тих завдань, в яких беруть участь аудиторів компонентів.

МСА 600 застосовуються до аудитів групи. Аудитор може застосовувати цей МСА 600, адаптований відповідно до обставин, якщо аудитор залучає інших аудиторів до аудиту фінансової звітності, що не є фінансовою звітністю групи. Наприклад, аудитор може залучити іншого аудитора для спостереження за проведенням інвентаризації або перевірки фізичної наявності основних засобів у відокремленому підрозділі суб'єкта господарювання.

Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення фінансової звітності та ризику того, що аудитор не виявить таких викривлень. Стосовно аудиту групи цей ризик включає ризик того, що аудитор компонента може не виявити викривлення фінансової інформації компонента, яке може бути причиною суттєвого викривлення фінансової звітності групи, та ризик того, що команда може не виявити це викривлення. У МСА 600 пояснюються питання, які розглядає команда при визначенні характеру, часу та обсягу своєї участі в процедурах оцінювання ризиків і подальших аудиторських процедурах, які виконують аудиторів компонентів щодо фінансової інформації компонентів. Метою такої участі є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких слід ґрунтувати аудиторську думку щодо фінансової звітності групи.

МСА 600 містить низку обов'язкових вимог до проведення аудитів фінансової звітності групи (табл. 2).

Таблиця 2

**Вимоги до проведення аудитів фінансової звітності групи,
які здійснюються командою із завдання для групи,
згідно з МСА 600**

Вимога 1	Розкриття змісту 2
Відповідальність	Партнер із завдання для групи несе відповідальність за управління, нагляд і виконання завдання з аудиту групи відповідно до вимог професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та регуляторних органів.
Прийняття та продовження завдання	При застосуванні МСА 220 партнер із завдання для групи повинен визначити, чи можна обґрунтовано очікувати, що будуть отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі стосовно процесу консолідації та фінансової інформації компонентів, на яких має ґрунтуватись аудиторська думка щодо групи. Умови завдання. Партнер із завдання для групи узгоджує умови завдання з аудиту групи відповідно до вимог МСА 210.
Загальна стратегія і план аудиту	Команда має визначити загальну стратегію аудиту групи та розробити план аудиту групи відповідно до вимог МСА 300.
Розуміння групи, її компонентів та їх середовища	Від аудитора вимагається ідентифікувати й визначити ризики суттєвого викривлення через отримання ним розуміння суб'єкта господарювання та його середовища.
Розуміння аудитора компонента	Якщо команда планує запропонувати аудитору компонента виконати роботу щодо фінансової інформації компонента, вона повинна отримати розуміння етичних вимог, професійної компетентності; наприклад, вона повинна знати, чи працює аудитор компонента в правовому середовищі, в якому здійснюється активний нагляд за аудиторами.
Суттєвість	Команда повинна визначити: – рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому при визначенні загальної стратегії аудиту групи; – чи існують за конкретних обставин групи певні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації у фінансовій звітності групи, щодо яких можна обґрунтовано очікувати, що викривлення менших сум, ніж рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансового звітування групи; – суттєвість компонента для тих компонентів, для яких аудитор компонента виконують аудит або огляд для цілей аудиту групи. Якщо аудитор компонента виконуватимуть аудит з метою аудиту групи, команда повинна оцінити прийнятність суттєвості для виконання аудиторських процедур на рівні компонента.
Дії у відповідь на оцінені ризики	Від аудитора вимагається розробити та виконати прийнятні дії у відповідь на визначені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності. Команда повинна визначити тип роботи, яку слід виконати їй або аудиторам компонентів на її прохання щодо фінансової інформації компонентів. Команда також має визначити характер, час і обсяг своєї участі в роботі аудиторів компонентів.

1	2
Процес консолідації	Команда отримує розуміння системи контролю на рівні групи та процесу консолідації, включаючи інструкції, які управлінський персонал групи надає компонентам. Команда повинна розробити та виконати подальші аудиторські процедури щодо процесу консолідації у відповідь на визначені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи, що виникають внаслідок процесу консолідації. Команда повинна оцінити прийнятність, повноту і точність коригувань із консолідації та перекласифікації. Якщо фінансова звітність групи включає фінансову звітність компонента, в якого кінець періоду фінансової звітності відрізняється від кінця періоду фінансової звітності групи, команда має оцінити, чи виконувалися відповідні коригування такої фінансової звітності згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування.
Події після звітного періоду	Якщо команда або аудитори компонентів виконують аудит фінансової інформації компонентів, команда або аудитори компонентів повинні виконати процедури, розроблені для ідентифікації подій на цих компонентах, які відбуваються у період від дати фінансової інформації цих компонентів до дати аудиторського звіту щодо фінансової звітності групи та які можуть потребувати коригувань або розкриття інформації у фінансовій звітності групи
Повідомлення інформації аудитору компонента	Команда повинна своєчасно повідомляти свої вимоги аудитору компонента. Команда повинна попросити аудитора компонента повідомляти інформацію про питання, доречні для висновку команди щодо аудиту групи.
Оцінювання достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів	Команда повинна оцінити інформацію, повідомлену аудитором компонента. Якщо команда доходить висновку, що робота аудитора компонента є недостатньою, вона повинна визначити, які додаткові процедури слід виконати та чи буде їх виконувати аудитор компонента чи команда. Від аудитора вимагається отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня і дати змогу аудитору зробити обґрунтовані висновки, на яких має ґрунтуватися думка аудитора. Партнер із завдання для групи повинен визначити вплив будь-яких невіправлених викривлень і будь-яких випадків, коли було неможливо отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на аудиторську думку щодо групи.
Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи	Команда повинна визначити, про які ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю слід повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу групи відповідно до МСА 265.
Документація	Командою описується: аналіз компонентів із зазначенням значущих компонентів і типу робіт, виконаних щодо фінансової інформації компонентів; характер, час і обсяг участі команди в роботі, виконаній аудиторами компонентів на значущих компонентах, обмін письмовою інформацією між командою та аудиторами компонентів про вимоги команди; складаються меморандуми, плани, звіти.

Джерело: складено автором за [1; 2; 6; 7]

Документація з аудиту надає докази того, що аудит відповідає МСА, включаючи те, що партнер, який займається аудитом, та, за необхідності, партнер з участі у групі, взяв на себе відповідальність за керівництво, нагляд, виконання та перегляд участі [22]. У додатках до МСА 600 наведено доречні приклади, які доповнюють регламентні положення стандарту.

Розкриття важливих положень вимог МСА 600. Прийняття та продовження завдання. Згідно з вимогами МСА 220 [3], партнер із завдання для групи повинен впевнитися, що ті, хто виконує завдання з аудиту групи, включаючи аудиторів компонентів, мають у сукупності відповідну компетентність і можливості. Партнер із завдання для групи також несе відповідальність за управління, нагляд і виконання завдання з аудиту групи. Партнер із завдання для групи застосовує вимоги МСА 220 незалежно від того, чи виконує роботу з аудиту фінансової інформації компонента команда або аудитор компонента. МСА 600 допомагає партнеру із завдання для групи виконати вимоги МСА 220, якщо аудитори компонентів виконують роботу щодо фінансової інформації компонентів.

Роль оцінки аудитором викривлень при проведенні аудиту групи. Оцінювання аудитором аудиторського ризику, суттєвості, викривлень складають основу висловлення аудитором думки. Викривлення (англ. *misstatement*) – це розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які вимагаються для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства. Коли аудитор висловлює думку стосовно рівня достовірності подання фінансової звітності та її подання в усіх суттєвих аспектах або надає правдиву та неупереджену інформацію, викривлення також включають коригування сум, класифікацій, подання або розкриття інформації, які, за судженням аудитора, необхідні для того, щоб фінансова звітність була подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або для того, щоб вона надавала правдиву й неупереджену інформацію [16]. В стандартах аудиту розрізняються допустимі та не виправлені викривлення; достатність (аудиторських доказів), ризику невиявлення та суттєвого викривлення; шахрайство під час фінансового звітування класифікується як навмисні викривлення, встановлюються чинники ризику шахрайства тощо.

Заходи аудиту із запобігання, виявлення та протидії шахрайству в групі. В разі виконання вимог щодо розуміння групи підприємств та процесу консолідації (п. 17 МСА 600), її компонентів та їх середовища, процесу консолідації, повідомлення інформації аудитору компонента та управлінському персоналу групи, а також тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи (табл. 2), розглядаються питання виявлення та протидії шахрайству.

Команда повинна оцінити прийнятність, повноту і точність коригувань із консолідації та перекласифікації, а також оцінити, чи існують чинники ризику шахрайства або ознаки можливої упередженості управлінського персоналу. Команда повинна попросити аудитора компонента своєчасно повідомляти інформацію про будь-які ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки у аудитора компонента.

Якщо шахрайство було ідентифіковано командою або про нього повідомив аудитор компонента, або якщо інформація свідчить про можливість існування шахрайства, команда своєчасно повідомляє про це управлінський персонал групи відповідного рівня, щоб надати цю інформацію тим, хто несе основну відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства в питаннях, що належать до їх компетентності.

Команда повинна повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, інформацію з таких питань, крім тих, які вимагаються МСА 260 [5] та іншими МСА: шахрайство або підозрюване шахрайство за участі управлінського персоналу групи, управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють важливу роль у системі контролю на рівні групи, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

Від аудитора вимагається ідентифікувати й визначити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, а також розробляти та вживати прийнятних заходів у відповідь на визначені ризики.

Передбачається обговорення членами команди та аудитором компонентів ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи, включаючи ризики шахрайства. Від провідних членів команди із завдання вимагається обговорення чутливості суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки з особливим наголосом на ризики внаслідок шахрайства. Під час аудиту групи в такому обговоренні можуть брати участь аудитори компонентів.

Обов'язковість використання аудитором компонента рівня викривлень. Під суттєвістю компонента (англ. *component materiality*) розуміють рівень суттєвості для компонента, який визначено командою. Суттєвість компонента використовується під час встановлення загальної стратегії аудиту компонента. Суттєвість для компонентів визначається для тих компонентів, аудит або огляд фінансової інформації яких проводиться як частина аудиту групи. Суттєвість компонента використовується аудитором компонента для оцінювання того, чи є невивражені виявлені викривлення суттєвими індивідуально або в сукупності.

Крім суттєвості для компонентів визначається поріг викривлень. При дотриманні вимог суттєвості та повідомленні інформації аудитором компонента (табл. 2) команда повинна визначити поріг, вище від якого викривлення неможливо розглядати як такі, що є беззаперечно незначними для фінансової звітності групи. МСА 600 регламентовано застосування поняття “поріг” або “рівень викривлень”.

Команда повинна своєчасно повідомляти свої вимоги аудитором компонента. Команда із завдання зазначає, яку роботу потрібно виконати, як вона буде використовуватися, а також форму і зміст комунікацій аудитором компонента команді із завдання для групи. Це повідомлення також містить у разі аудиту або огляду фінансової інформації компонента – суттєвість компонента (та, якщо доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації), а також поріг, вище якого викривлення не можна вважати безсумнівно незначними для фінансової звітності групи.

Команда повинна попросити аудитора компонента повідомляти інформацію про питання, доречні для висновку команди із завдання для групи щодо аудиту групи. Ці повідомлення мають містити такі аспекти: перелік невивражених викривлень фінансової інформації компонента (він не має включати викривлення, менші за поріг для безсумнівно незначних викривлень, про який повідомила команда).

Викривлення, ідентифіковані у фінансовій інформації компонента, які перевищують поріг викривлень, доводяться до відома команди. Питання, що стосуються планування роботи аудитора компонента: у разі аудиту або огляду фінансової інформації компонента – суттєвість компонента (та, якщо доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації) і поріг, вище якого викривлення не можна вважати беззаперечно незначними для фінансової звітності групи.

Згідно з вимогами МСА 600 щодо відповідальності, партнер із завдання для групи несе відповідальність за управління, нагляд і виконання завдання з аудиту групи відповідно до вимог професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та регуляторних органів, а також за те, чи відповідатиме наданий звіт аудитора обставинам, вказаним у табл. 2. Виконання завдання щодо огляду згідно Міжнародними стандартами завдань з огляду (МСЗО) 2400 передбачає менший, ніж проведення аудиту, рівень відповідальності фахівця-практика. Згідно із місцевим законодавством, фахівець-практик не має іншої відповідальності щодо звітування, крім огляду консолідованої фінансової звітності [14]. Аудитор може отримати докази того, що проміжна фінансова інформація збігається або узгоджується з основними бухгалтерськими записами, простежуючи проміжну фінансову інформацію до бухгалтерських записів, наприклад Головної книги або таблиці консолідації, яка збігається або узгоджується з бухгалтерськими записами; при цьому розкривається основа для негативного висновку, оскільки інвестиції в дочірні підприємства не відображені в обліку на консолідованій основі [15].

Внеском МСА 600 у регулюючі положення аудиту слід вважати єдиний підхід (єдину політику аудиту) до проведення аудиту, загальну методологічну основу аудиту, узгодження (гармонізацію) роботи аудитора компонента із загальними вимогами

команди аудиторів, процес консолідації думок аудиторів при виконанні групою (командою) завдання щодо оцінювання фінансової звітності групи підприємств; з'явилися нові класифікації консолідованої фінансової звітності: звітність за компонентами, які є та не є значущими, а також комбінована фінансова звітність. У стандарті йдеться насамперед про аудит фінансової інформації, але на практиці можливий також огляд аудитором фінансової інформації.

В МСА 600 визначено цілі особливих положень аудитів фінансової звітності групи підприємств та вимоги до аудитів: відповідальність за рішення, прийняття та продовження завдання, загальна стратегія і план аудиту, розуміння групи, її компонентів та їх середовища, розуміння аудитора компонента, суттєвість, дії у відповідь на оцінені ризики, процес консолідації, події після звітного періоду, повідомлення інформації аудитором компонента, оцінювання достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів, повідомлення інформації управлінському персоналу групи і тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи підприємств, та документація.

МСА 600 впроваджено як оновлений міжнародний стандарт згідно з проектом "Ясність" (англ. *Clarity Project*). МСА 600 є досконалим і доречним міжнародним стандартом, складеним з урахуванням "найкращої практики" роботи аудиторських компаній [19]. У назві МСА 600 іменник "аудит" поставлено у множині, тобто регламентуються кілька різновидів аудиту: аудит, який проводиться командою із аудиту та аудиторами компонента. Положення МСА 600 відповідають новітній концептуальній основі фінансового звітування.

Під особливими положеннями (англ. *considerations*) мається на увазі здійснення відповідальності аудитора за аудит групи, включаючи завдання, в яких беруть участь аудитори компонентів. Такими особливими положеннями можна вважати: право, показники та критерії прийняття аудитором завдання або його відмови від завдання, ставлення команди із завдання для групи до включення матеріалів компонентів до консолідованої фінансової звітності та підтвердження аудиторами такої звітності, сутність групи як сукупності компонентів (значущих і незначущих), позиція аудитора компонента щодо суттєвості компонента, управлінський персонал компонента та групи та ін.

Від аудитора групи вимагається добре знання теорії консолідації, яке охоплює такі аспекти як зміст контролю, суттєвий вплив, методи оцінки інвестицій, методи придбання (купівлі), врахування курсових різниць, визначення внутрішньогрупових розрахунків та операцій, стадії утворення вартості, визначення вартісної різниці, розрахунок неконтрольованої частки участі (англ. *non-controlling interests*), оцінювання результатів проекту консолідації за даними звітності групи, виконання коригувань тощо [17; 23].

Реалізація особливих положень аудитів фінансової звітності групи підприємств (включаючи роботу аудиторів компонентів) передбачає ланцюг аудиторських процедур: аргументоване прийняття / відхилення завдання → отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо фінансової інформації компонентів та процесу консолідації → зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня → забезпечення єдиного методологічного підходу до аудиту всіх компонентів → оцінка аудитором викривлень (в тому числі за ознаками шахрайства) при проведенні аудиту групи → висловлення думки стосовно того, чи відповідає складена фінансова звітність групи підприємств у всіх суттєвих аспектах застосовній концептуальній основі фінансового звітування → оформлення звіту аудитора.

Висновки. Консолідація звітності як предмет зовнішнього (незалежного) аудиту має проблематичний характер, вона належить до складних операцій, передбачає відповідальність аудитора та аудитора компонента і вимагає нетипових заходів у відповідь на виклики; аудитор має справу зі складними структурами, він повинен враховувати інформацію аудиторів компонентів тощо. Відповіддю на існування заплутаних завдань стає залучення до аудиту інших фахівців.

МСА 600 належить до групи стандартів, що регламентують використання роботи інших фахівців. Він передбачає низку вимог з метою якісного проведення аудиту фінансової звітності групи: відповідальність аудитора, прийняття та продовження завдання, розроблення загальної стратегії і плану аудиту, розуміння аудитора компо-

нента, повідомлення інформації управлінському персоналу групи і тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, оформлення звітної документації.

Зміст особливих правил положень аудитів ґрунтується на імперативному питанні МСА 600 (яке обумовлюється метою аудитора): чи має аудитор діяти як аудитор фінансової звітності групи? Тобто чи має він прийняти завдання чи обґрунтовано відмовитись від нього. Якщо він діє як аудитор фінансової звітності групи, він зобов'язаний: повідомити чітку інформацію аудиторам компонентів щодо обсягу та часу їх роботи з фінансовою інформацією, яка стосується компонентів, і отриманих ними фактичних результатів; отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо фінансової інформації компонентів та процесу консолідації для висловлення думки про те, чи складена фінансова звітність групи в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Напрями подальших наукових досліджень. Потрібно розробити нормативно-методологічне забезпечення зовнішнього аудиту групи: параметри, шаблони, норми, план і програму перевірки, суттєвість, ризик, реєстр ризиків, програму управління ризиками, тести, організаційні положення щодо проведення аудиту, шляхи реалізації функції управління групою дослідників, процедуру оцінки аудитором рівнів та сутності контролю групи, критерії значущих та незначущих компонентів, показники, критерії та еталони, якими обумовлено рішення аудитора групи.

Список використаних джерел

1. ISA 600. Special Considerations – Audits of group financial statements (including the work of component auditors). Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a033-2010-iaasb-handbook-isa-600.pdf>
2. ISA 210. Agreeing the Terms of Audit Engagements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf>
3. ISA 220. Quality Control for an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>
4. ISA 240. The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>
5. ISA 260 (Revised). Communication with Those Charged with Governance. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-260-revised-communication-those-charged-g>
6. ISA 265. Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management. Retrieved from <https://htkacademy.com/cas-265-communicating-deficiencies-in-internal-control-to-those-charged-with-governance-and-management/>
7. ISA 300. Planning an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>
8. ISA 315 (Revised). Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment. Retrieved from https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20130415-IAASB-Agenda_Item_5-D_Disclosures%20-%20ISA%20315%20%28Revised%29%20for%20reference%20ONLY.pdf
9. ISA 520. Analytical Procedures. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf>
10. ISA 550. Related Parties. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a029-2010-iaasb-handbook-isa-550.pdf>
11. ISA 700 (Revised). Forming an Opinion on Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20700%20%28Revised%29-final.pdf>
12. ISA 705. Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20705%20%28Revised%29-final.pdf>
13. ISA 700 (Revised). The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-720-revised-auditor-s-responsibilities--0>

14. International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (Revised). Engagements to Review Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b010-2010-iaasb-handbook-isre-2400.pdf>
15. International Standard on Review Engagements (ISRE) 2410. Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b011-2010-iaasb-handbook-isre-2410.pdf>
16. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 року [Електронний ресурс]. URL: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> [in Ukrainian].
17. Пантелеєв В. П., Безверхій К. В. Консолідація фінансової звітності групи підприємств: теоретичні та практичні аспекти // Науковий вісник НАСОО. 2014. № 3. С. 28–46.
18. Слияков Ю. В. Особенности аудита группы компаний в соответствии с МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы» [Электронный ресурс]. URL: <http://отрасли-права.рф/article/1261>
19. Агладзе И. И. Новое в международных стандартах аудита [Электронный ресурс]. URL: <https://finotchet.ru/print/articles/585>
20. Херович М. Я. Зміни МСА: Теоретичні та практичні аспекти [Електронний ресурс]. URL: http://www.confcontact.com/2014-nauka-v-informatsionnom-prostranstve/ek9_herovich.htm
21. Невдах С. В., Дубойская В. П., Султанова К. В. Н40. Международные стандарты аудита: учеб. пособ. Пинск: ПолесГУ, 2016. 134 с.
22. Carson E. Responsibilities of the engagement partner in circumstances when the engagement partner is not located where the majority of the audit work is performed [Electronic resource]. URL: https://www.mccombs.utexas.edu/~media/~/Liz_Carson.pdf
23. Volodymyr Panteleiev, Kostiantyn Bezverkhyi, Abbas Mardani, Maryna Ponomarova. Management of a group companies in the fields of accounting, reporting and control. Management of enterprise development in the conditions of institutional changes and reforming of the economy. Odessa – Kyiv – Skudai – Johor – Olsztyn: Bookmarked Publishing & Editing, 2019. P. 95–110.

References

1. ISA 600. Special Considerations – Audits of group financial statements (including the work of component auditors). Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a033-2010-iaasb-handbook-isa-600.pdf>
2. ISA 210. Agreeing the Terms of Audit Engagements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf>
3. ISA 220. Quality Control for an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>
4. ISA 240. The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>
5. ISA 260 (Revised). Communication with Those Charged with Governance. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-260-revised-communication-those-charged-g>
6. ISA 265. Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management. Retrieved from <https://htkacademy.com/cas-265-communicating-deficiencies-in-internal-control-to-those-charged-with-governance-and-management/>
7. ISA 300. Planning an Audit of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>
8. ISA 315 (Revised). Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment. Retrieved from https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20130415-IAASB-Agenda_Item_5-D_Disclosures%20-%20ISA%20315%20%28Revised%29%20for%20reference%20ONLY.pdf

9. ISA 520. Analytical Procedures. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf>
10. ISA 550. Related Parties. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a029-2010-iaasb-handbook-isa-550.pdf>
11. ISA 700 (Revised). Forming an Opinion on Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20700%20%28Revised%29-final.pdf>
12. ISA 705. Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20705%20%28Revised%29-final.pdf>
13. ISA 700 (Revised). The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-720-revised-auditor-s-responsibilities--0>
14. International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 (Revised). Engagements to Review Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b010-2010-iaasb-handbook-isre-2400.pdf>
15. International Standard on Review Engagements (ISRE) 2410. Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b011-2010-iaasb-handbook-isre-2410.pdf>
16. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh, vydannia 2016–2017 roku [International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, edition of 2016–2017]. Retrieved from <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> [in Ukrainian].
17. Panteleiev V. P., Bezverkhii K. V. (2014). Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti hrupy pidpriemstv: teoretychni ta praktychni aspekty [Consolidation of financial reporting of a group of enterprises: theoretical and practical aspects]. Scientific bulletin of National Academy of Statistics, Accounting and Audit, 3, 28–46 [in Ukrainian].
18. Slinyakov Yu. V. Osobennosti audita gruppy kompaniy v sootvetstvii s MSA 600 "Osobyie aspekty: audit finansovoy otchetnosti gruppy" [Specifics of audit of the company group according by ISA 600 "Special Considerations – Audits of group financial statements"]. URL: <http://otrasli-prava.rf/article/1261> [in Russian].
19. Agladze I. I. Novoye v mezhdunarodnykh standartakh audita [What is new in the international standards of auditing]. URL: <https://finotchet.ru/print/articles/585> [in Russian].
20. Kherovych M. Ya. Zminy MSA: Teoretychni ta praktychni aspekty [Amendments in ISA: theoretical and practical aspects]. Retrieved from http://www.confcontact.com/2014-nauka-v-informatsionnom-prostranstve/ek9_herovich.htm [in Ukrainian].
21. Nevdakh S. V., Dubovskaya V. P., Sultanova K. V. (2016). H40. Mezhdunarodnyye standarty audita [H40. International standards of auditing]. Pinsk: Polessya State University [in Russian].
22. Carson E. Responsibilities of the engagement partner in circumstances when the engagement partner is not located where the majority of the audit work is performed [Electronic resource]. URL: https://www.mcombs.utexas.edu/~media/.../Liz_Carson.pdf
23. Volodymyr Panteleiev, Kostiantyn Bezverkhyi, Abbas Mardani, Maryna Ponomarova (2019). Management of a group companies in the fields of accounting, reporting and control. Management of enterprise development in the conditions of institutional changes and reforming of the economy. Odessa – Kyiv – Skudai – Johor – Olsztyn: Bookmarked Publishing & Editing, 95–110.

Посилання на статтю:

Пантелеєв В. П. Ключові фактори особливих правил аудитів фінансової звітності групи за вимогами МСА 600. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 54-66. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.05.

УДК: 657.6
JEL Classification: M 42
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.06

С. В. ШУЛЬГА,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту та підприємництва,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
E-mail: stshylga@ukr.net,
ORCID: 0000-0002-2396-2507

Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін

В статті досліджено проблемні питання законодавчого регулювання аудиторської діяльності з урахуванням впливу євроінтеграційних процесів і глобальних змін. На основі дослідження ролі та значення професійних організацій аудиторів України в частині подальшого розвитку ринку аудиторських послуг акцентовано увагу на необхідності розроблення нормативного забезпечення їх взаємодії, спрямованої на виконання чинного законодавства в сфері регулювання аудиторської діяльності. З метою уникнення монополізму, виникнення недобросовісної конкуренції між професійними організаціями аудиторів України запропоновано створити Координаційну раду з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України. Для формування необхідних передумов її ефективної діяльності запропоновано розробити відповідне нормативне забезпечення та розроблено удосконалену модель регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Ключові слова: аудит, професійні організації, регулювання, суспільний нагляд, професійне самоврядування аудиторів.

С. В. ШУЛЬГА,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры аудита и предпринимательства,
Национальная академия статистики, учета и аудита

Пути усовершенствования регулирования аудиторской деятельности в контексте глобальных изменений

В статье исследованы проблемные вопросы законодательного регулирования аудиторской деятельности с учетом влияния евроинтеграционных процессов и глобальных изменений. На основе исследования роли и значения профессиональных организаций аудиторов Украины в части дальнейшего развития рынка аудиторских услуг, акцентировано внимание на необходимости разработки нормативного обеспечения их взаимодействия, направленного на выполнение действующего законодательства в сфере регулирования аудиторской деятельности. Во избежание монополизма, возникновения недобросовестной конкуренции между профессиональными организациями аудиторов Украины предложено создать Координационный совет по вопросам взаимодействия и сотрудничества профессиональных организаций аудиторов Украины. Для формирования необходимых предпосылок его эффективной деятельности предложено разработать соответствующее нормативное обеспечение, разработана усовершенствованная модель регулирования аудиторской деятельности в Украине.

Ключевые слова: аудит, профессиональные организации, регулирование, общественный надзор, профессиональное самоуправление аудиторов.

S. SHULGA,
PhD in Economics,
Associate Professor of the Department
of Audit and Entrepreneurship,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Ways to Improve Regulation of Audit Activities in the Context of Global Change

Regulation of audit in Ukraine has long been a subject to debate between various stakeholder groups, which is caused by reforms of auditing procedures in Ukraine. The article's objective is to assess the sufficiency of this regulation, to highlight the role and significance of professional organizations of Ukrainian auditors in evaluation and continuing training of auditors, in the development of their interactions and collaboration, in order to enhance their professional competencies. Problems of audit regulation in Ukraine are explored in the context of the European integration processes and global change.

The authorities of professional organizations of auditors and accountants are analyzed in the context of the Law of Ukraine "On Audit of Financial Statements and Auditing". The analysis of legally fixed authorities of these professional organizations shows their enhanced role and contribution in the professional training of auditors. Yet, large numbers of professional organizations of auditors and accountants in Ukraine, lack of well-established mechanism for the continuing professional training of auditors, a wide range of professional development programs produced by various professional organizations without proper control of their quality and relevance to the current requirements are factors that may trigger conflict situations related with various approaches to problem solutions. Therefore, government regulation and oversight of professional organizations of auditors and accountants cannot be effectively integrated without a clear algorithm of institutional interactions in the process of harmonization on the auditing market. In focus of the article is the need to develop regulatory support for their interactions aimed at the implementation of existing legislation in the field of auditing. It is proposed to create a coordination council on interactions and cooperation of professional auditor organizations of Ukraine, to avoid monopolism or unfair competition between professional organizations. In order to form the necessary prerequisites for its effective activities, it is proposed to develop the appropriate regulatory framework; an improved model for regulation of auditing in Ukraine is designed.

Keywords: *audit, professional organizations, regulation, public oversight, professional self-government of auditors.*

Постановка проблеми. Регулювання аудиту в Україні вже тривалий час є предметом дискусії між різними групами стейкхолдерів, що зумовлено реформуванням порядку здійснення аудиторської діяльності в Україні. Наявність проблемних питань характерна не тільки для країн з ринками, що розвиваються, а й для найбільш розвинених країн. На сьогодні в Україні застосовується змішана система регулювання аудиторської діяльності (синтез державного та професійного саморегулювання). Глобалізація та євроорієнтаційні вектори реформування ринку аудиту в Україні зумовлюють формування нових викликів в частині розподілу повноважень та впливу стейкхолдерів на порядок надання аудиторських послуг та здійснення аудиторської діяльності в країні.

Підтримуємо позицію Д. Долбневої, яка зазначає, що "враховуючи особливості організації аудиторської діяльності та побудови ринку аудиторських послуг країн Європейського Союзу, загалом для України на сьогодні необхідним є:

- підготовка вітчизняного ринку аудиторських послуг до його входження та співпраці з ринком Європейського Союзу;
- орієнтація державної політики на підвищення конкурентоспроможності, організаційної та фінансової незалежності українських аудиторів, недопущення монополізації ринку аудиторських послуг іноземними компаніями;
- застосування аудиторами та аудиторськими фірмами спеціальних інноваційних технологій, систем зберігання інформації, апаратно-програмних комплексів

(наприклад, таких, як Big Data Appliance, NoSQL, MapReduce, Hadoop, R, Business Intelligence);

- активне застосування електронних технологій, спрямованих на автоматизацію і спрощення взаємодії між аудитором та об'єктом перевірки, прискорення введеними системами електронного обміну документами між державними та недержавними інституціональними агентами” [2, с. 75].

Прийняття Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [5] актуалізувало питання щодо подальшого розвитку ринку аудиторських послуг в частині еволюції його інституційного середовища та розробки напрямів його удосконалення.

Вищезгадане обумовлює важливість досліджень, присвячених питанням реформування та удосконалення нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні, з урахуванням впливу глобалізаційних трендів на розвиток її економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання нормативного регулювання аудиторської діяльності в контексті впливу євроінтеграційних процесів досліджували в своїх наукових працях такі вітчизняні автори: О. Гавриловський, Л. Гавриловська, Д. Долбнєва, Н. Дорош, А. Кашперська, О. Петрик, І. Платонова, В. Плиса, О. Редько, В. Рядська та інші. Не зменшуючи значення наукових напрацювань провідних вчених і науковців, слід зазначити, що питання нормативного врегулювання взаємодії та співпраці професійних організацій аудиторів України не знайшло належного відображення в дослідженнях.

Метою дослідження є оцінка рівня достатності нормативного регулювання аудиторської діяльності, визначення ролі та значення професійних організацій аудиторів України в забезпеченні атестації, безперервного навчання аудиторів та подальшого розвитку їх взаємодії та співпраці в напрямі удосконалення професійного забезпечення розвитку ринку аудиторських послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, всі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду, а відповідальним за його здійснення в Україні є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД), який, в свою чергу, складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі – Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості.

Основними функціями ОСНАД відповідно до Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” є:

- реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- впровадження міжнародних стандартів аудиту;
- контроль за безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, та якістю аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності із правом застосування дисциплінарних проваджень та стягнень [5].

Склад Ради нагляду формується з осіб, що не завжди мають стосунок до професійної аудиторської спільноти. Рада нагляду складається із семи осіб, по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР), Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг), і трьох осіб, які не є аудиторами-практиками.

Три особи, які не є аудиторами-практиками, обираються за прозорою процедурою номінаційним комітетом, який формується шляхом делегування по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Національного банку України, НКЦПФР, Нацкомфінпослуг, Аудиторської палати України та трьох представників професійних організацій аудиторів і бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів.

На сьогодні в Україні представлена лише одна професійна організація, яка є дійсним членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), – Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (далі – ФПБАУ). Отже, до номінаційного комітету

можуть бути делеговані представники лише від ФПБАУ, що створює монополізм порівняно з іншими професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів, які діють сьогодні в Україні.

“Потребують наукової дискусії питання щодо розмежування функцій між органом суспільного нагляду та професійними організаціями стосовно: розробки та впровадження стандартів аудиту; системи забезпечення якості; дисциплінарних заходів та санкцій; сертифікації аудиторів. Доцільно з метою запобігання конфлікту інтересів, що виникає при наданні аудиторами супутніх послуг суб’єктам господарювання, які мають суспільний інтерес, встановити їх детальний перелік, який підлягає науковому обґрунтуванню” [3, с. 23].

Гармонійний розвиток законодавчого регулювання та практичного здійснення аудиторської діяльності можливо забезпечити при чіткому визначенні місця, ролі та функцій професійних організацій аудиторів і бухгалтерів у структурі взаємовідносин щодо забезпечення атестації аудиторів, безперервного професійного навчання та здійснення суспільного нагляду за станом і розвитком аудиторської діяльності.

“Ефективний суспільний (громадський) нагляд за аудиторською професією є вирішальним елементом у підтримці і посиленні довіри до діяльності аудиторів з боку громадськості. Сьогоднішній брак такої довіри частково базується на тому факті, що громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу та як таку, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів, що і породжує недоліки у їхній роботі. Отже, надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора є суспільний (громадський) нагляд” [1, с. 70].

На сьогодні в Україні створена та функціонує низка громадських організацій та спілок аудиторів та бухгалтерів: ВПГО “Спілка аудиторів України”, ГО “Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України”, ВГО “Спілка податкових консультантів України”, ГС “Палата аудиторів і бухгалтерів України”, ГО “Всеукраїнський бухгалтерський клуб”, ГС “Інститут сертифікованих професіоналів обліку й аудиту”, ВГО “Спілка екологічних аудиторів України”, ГС “Федерація аудиторів України”, МГО “Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів” та інші.

В світлі законодавчих новацій та євроінтеграції професійні організації аудиторів та бухгалтерів України виступають невід’ємним елементом саморегулювання та професійного розвитку представників аудиторської професії. Тому законом України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” чітко передбачено права та повноваження професійних організацій аудиторів і бухгалтерів як суб’єктів саморегулювання розвитку аудиторської професії та суспільного нагляду (табл.).

Таблиця

Повноваження професійних організацій аудиторів і бухгалтерів відповідно до закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”

Повноваження професійних організацій, стаття Закону	Характеристика повноважень
1	2
Участь у номінаційному комітеті при формуванні представників Ради нагляду (ст. 15)	Делегування трьох представників професійних організацій аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІФАС*, до складу номінаційного комітету при формуванні представників Ради нагляду. У разі, якщо професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІФАС, делегували менше трьох представників, то професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які не є членами ІФАС і мають у своєму складі повноправними членами не менше 20% загальної кількості аудиторів, включених до Реєстру аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності станом на 1 січня поточного року, можуть делегувати не більше одного представника від кожної професійної організації.

Продовження табл.

1	2
Підготовка осіб до складання іспитів і участь в атестації аудиторів (ст. 19)	Підготовку до складання іспитів відповідно до програм, затверджених комісією з атестації, можуть проводити вищі навчальні заклади та інші установи, професійні організації аудиторів та бухгалтерів. Комісія з атестації складається з дев'яти осіб і формується шляхом делегування до її складу двох осіб представників професійних організацій аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІФАС. У разі, якщо професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІФАС, делегували менше двох представників, то професійні організації аудиторів та бухгалтерів, які не є членами ІФАС і мають у своєму складі повноправними членами не менше 20% загальної кількості аудиторів, включених до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності станом на 1 січня поточного року, можуть делегувати не більше одного представника від кожної професійної організації.
Виступати ініціатором позачергового з'їзду аудиторів України (ст. 48)	Позачергові з'їзди аудиторів України можуть бути скликані Аудиторською палатою України на вимогу професійних організацій аудиторів України
Права професійних організацій аудиторів (ст. 52)	Професійні організації аудиторів мають право в порядку, визначеному цим Законом: 1) здійснювати підготовку фізичних осіб до складання кваліфікаційного іспиту та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів; 2) створювати незалежні центри оцінювання знань для проведення кваліфікаційних іспитів та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів; 3) проводити безперервне професійне навчання аудиторів; 4) пропонувати кандидатури для обрання членами Ради нагляду, членами Ради Аудиторської палати України; 5) брати участь у розробленні проектів нормативно-правових актів та методичних рекомендацій з питань аудиторської діяльності; 6) здійснювати незалежне оцінювання внутрішньої системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності

* ІФАС – Міжнародна федерація бухгалтерів

Джерело: [5]

Аналіз врегульованих на законодавчому рівні повноважень професійних організацій аудиторів та бухгалтерів засвідчує підвищення їх ролі, участі у професійному навчанні та забезпеченні якісним кадровим потенціалом суб'єктів аудиторської діяльності. Однак через значну кількість професійних організацій аудиторів і бухгалтерів в Україні, відсутність чітко розробленого та врегульованого механізму проведення безперервного професійного навчання аудиторів, надання широких можливостей професійним організаціям щодо розроблення програм підвищення кваліфікації аудиторів без належного контролю їх якості та актуальності в умовах сьогодення в подальшому можуть виникати конфліктні ситуації, пов'язані з різними підходами до вирішення зазначених питань. Тому поєднання державного регулювання та нагляду професійних організацій аудиторів і бухгалтерів потребує визначення чіткого алгоритму інституціональної взаємодії в процесі гармонізації розвитку ринку аудиту.

Як засвідчує зарубіжний досвід регулювання аудиторської діяльності, максимально ефективна робота професійних організацій аудиторів України, формування спільних та єдиних напрямів реформування розвитку професії аудитора ґрунтується

на налагодженій координації співробітництва всіх учасників. Тому об'єднання зусиль і діяльності професійних організацій аудиторів України можна забезпечити шляхом створення Координаційної ради з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України (далі – Координаційна рада). Координаційна рада повинна бути створена з метою забезпечення координації заходів з реалізації вимог Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, в тому числі в частині розроблення і реалізації нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань атестації та безперервного професійного навчання аудиторів.

Склад Координаційної ради повинен формуватися шляхом делегування одного представника від кожної професійної організації аудиторів України. Координаційна рада повинна підпорядковуватися Раді нагляду та реалізовувати такі завдання (рис. 1).

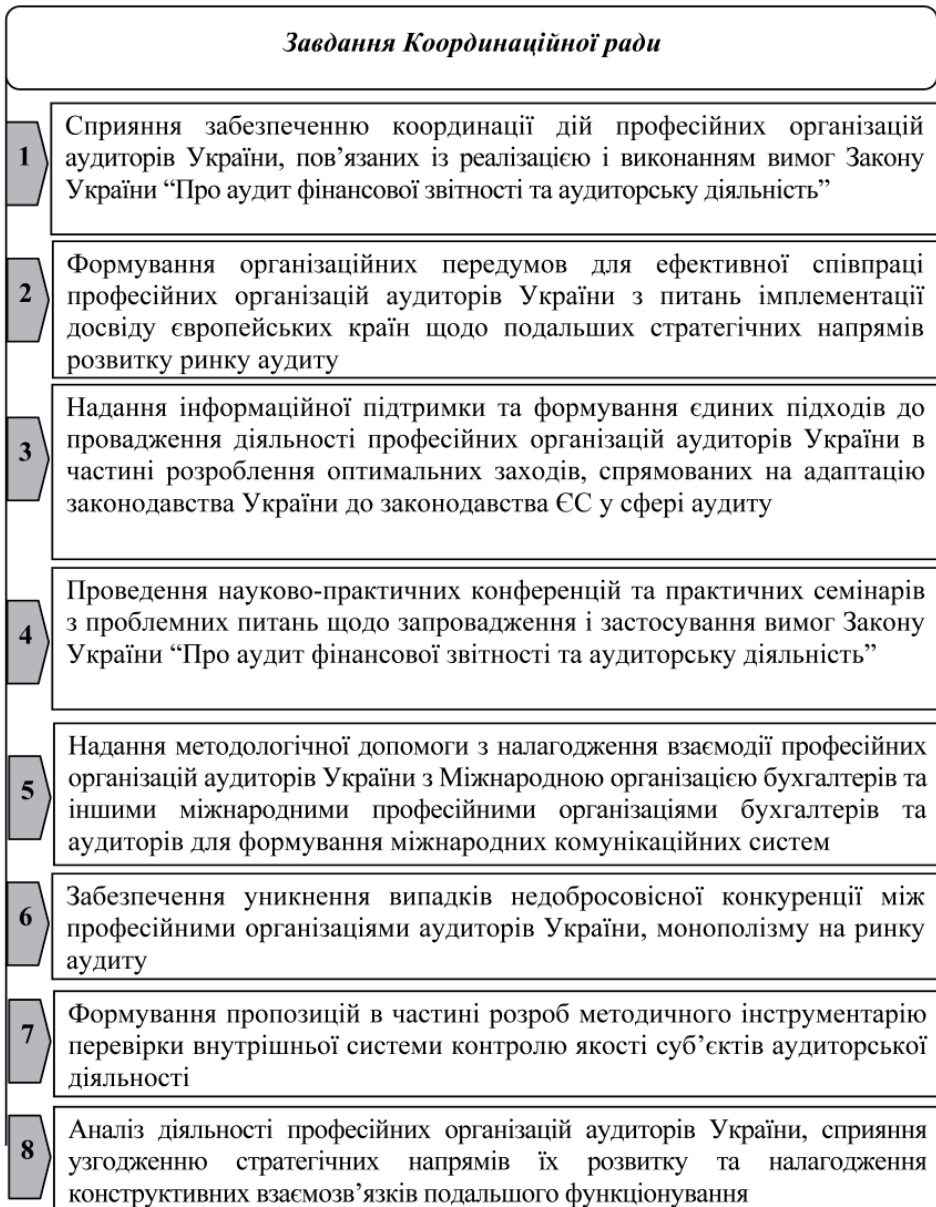
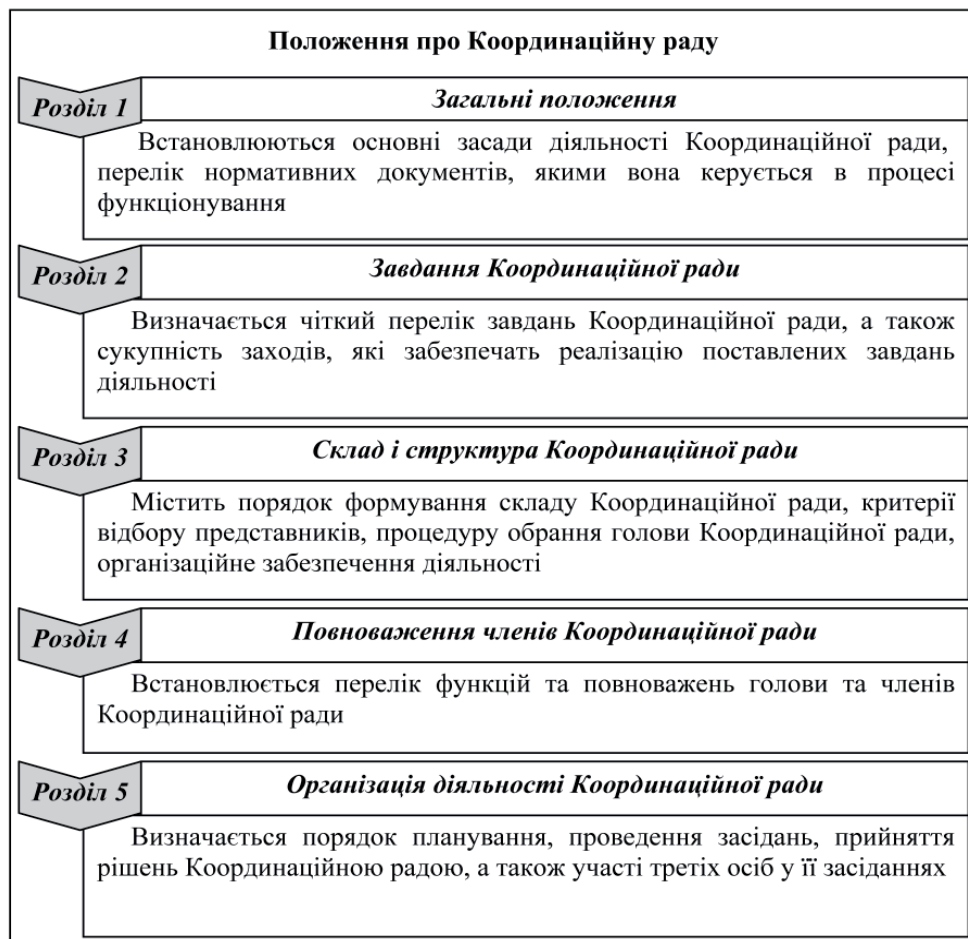


Рис. 1. Завдання Координаційної ради з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України

Джерело: авторська розробка

З метою створення відповідного нормативно-правового підґрунтя функціонування Координаційної ради, встановлення переліку її повноважень, прав та обов'язків пропонуємо розробити та затвердити на загальнодержавному рівні Положення про Координаційну раду з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України. Структуру та змістовне наповнення зазначеного положення представлено на рис. 2.



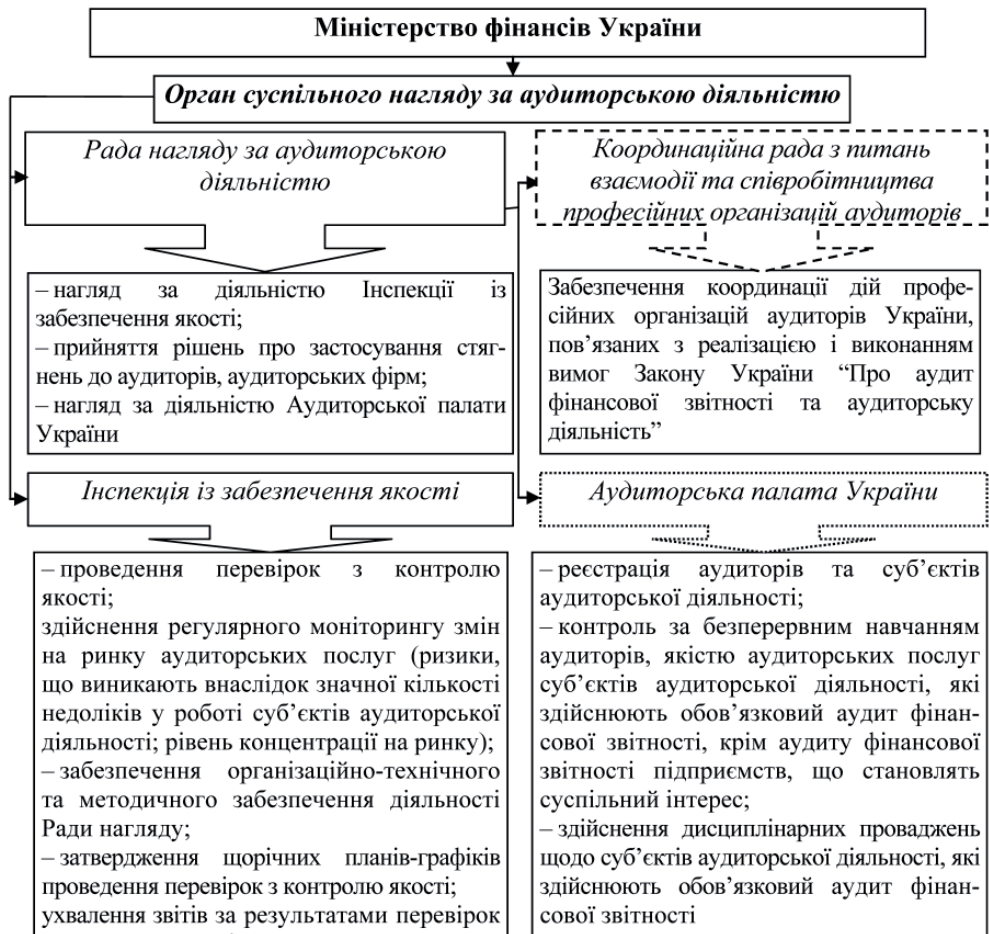
**Рис. 2. Структура та змістовне наповнення
Положення про Координаційну раду з питань взаємодії та співробітництва
професійних організацій аудиторів України**

Джерело: авторська розробка

Практична реалізація запропонованого положення сприятиме взаєморозумінню між професійними організаціями, забезпечить налагодження взаємовигідних зв'язків та ефективної співпраці з метою атестації та безперервного навчання аудиторів.

Враховуючи зазначені зміни в системі регулювання аудиторської діяльності, вважаємо, що Аудиторська палата України регулюватиме професійне самоврядування аудиторів, а Координаційна рада повинна забезпечити компетентісно-етичне регулювання аудиторської діяльності в Україні (рис. 3).

Запропонована сучасна модель регулювання взаємодії професійних організацій аудиторів України створить передмови для ефективного синтезу державного регулювання, професійного нагляду та саморегулювання аудиторської професії. Зазначені пропозиції дозволять не допустити посилення дисбалансу на ринку аудиторських послуг та монополізму окремих професійних організацій аудиторів, а також забезпечать розвиток конкуренції та довіри на ринку аудиторських послуг.



Примітка: - - - - компетентнісно-етичне регулювання аудиторської діяльності
 професійне самоврядування аудиторів

Рис. 3. Запропонована модель регулювання аудиторської діяльності в Україні

Джерело: авторська розробка

“Рациональним є поєднання інтересів країни та суспільства при розвитку аудиту, що забезпечить соціально-економічний ефект від реалізації запропонованих удосконалень та забезпечить покращення інвестиційної привабливості національної економіки” [7, с. 147].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Реформування законодавчої бази здійснення аудиторської діяльності в Україні значно підвищило роль професійних організацій в розвитку аудиторської професії, забезпеченні атестації та безперервного професійного навчання аудиторів. Надання широких можливостей професійним організаціям аудиторів щодо розроблення програм підготовки та безперервного навчання аудиторів, контролю за їх діяльністю та дотримання професійних принципів поведінки зумовлює значне зростання ролі професійних організацій аудиторів у забезпеченні професіоналами аудиторських фірм. У зв'язку з цим, за результатами дослідження запропоновано напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності шляхом створення Координаційної ради з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України, функціонування якої забезпечить компетентнісно-етичне регулювання аудиторської діяльності в Україні. Перспективами подальших досліджень є визначення напрямів розроблення системи контролю якості супутніх та неаудиторських послуг, які надаються суб'єктами аудиторської діяльності.

Список використаних джерел

1. Гавриловський О. С., Гавриловська Л. М. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 15. Ч. 1. С. 68–71.
2. Долбнева Д. В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів. *Економіка та держава*. 2018. № 2. С. 72–76.
3. Дорош Н.І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2015. 10(175). С. 17–23.
4. Мултанівська Т. В. Аудит в схемах та таблицях : навч. посіб. Харків: ІНЖЕК, 2011. 394 с.
5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n261>
6. Шалімова Н. С. Системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: світовий досвід та шляхи його використання в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. Т. 2. № 2. С. 173–177.
7. Шевченко І. О., Липницька М. В. Сутність та розвиток аудиту в євроінтеграційних умовах. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 38–2. С. 142–147.

References

1. Havrylovskiy O. S., Havrylovska L. M. (2017). Rehuliuvannia audytu v krainakh Yevropeiskoho Soiuzu ta perspektvy yoho rozvytku [Regulation of audit in EU countries and prospects for its development]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu – Scientific bulletin of Uzhhorod National Universty*, issue 15, part 1, 68–71 [in Ukrainian].
2. Dolbnieva D. V. (2018). Suchasnyi stan i napriamy udoskonalennia audytorskoi diialnosti v umovakh yevropeiskoi intehratsii Ukrainy ta zastosuvannia mizhnarodnykh standartiv [Current state and directions of improvement of audit activity in the conditions of European integration of Ukraine and application of international standards]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and State*, 2, 72–76 [in Ukrainian].
3. Dorosh N. I. (2015). Rozvytok audytorskoi diialnosti v Ukraini v umovakh yevrointehratsiinykh protsesiv [Development of audit activity in Ukraine in the context of European integration processes]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka – Bulletin of Kyiv National Taras Shevchenko University*, 10(175), 17–23 [in Ukrainian].
4. Multanivska T. V. (2011) *Audyt v skhemakh ta tablytsiakh [Audit in diagrams and tables]*. Kharkiv, 394 [in Ukrainian].
5. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21 hrudnia 2017 r. No 2258-VIII [Audit of Financial Statements and Audit Activities: The Law of Ukraine from December 21, 2017, No 2258-VIII], Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n261> [in Ukrainian].
6. Shalimova N.S. (2010). Systemy suspilnoho nahliadu za audytorskoiu diialnistiu: svitovyi dosvid ta shliakhy yoho vykorystannia v Ukraini [Public oversight systems for auditing: world experience and ways of its use in Ukraine]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu – Bulletin of Khmelnytsk National University*, vol. 2, issue 2, 173–177 [in Ukrainian].
7. Shevchenko I. O., Lypnytska M. V. (2019). Sutnist ta rozvytok audytu v evrointehratsiinykh umovakh [The essence and development of the audit in the European integration conditions]. *Prychornomorski ekonomichni studii – Black Sea Economic Studies*, 38–2, 142–147 [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Шульга С. В. Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 67-75. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.06.

УДК: 339.166 (64+321.74)
JEL Classification: E 6
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.07

С. ГАСИМ,
кандидат економічних наук,
професор-дослідник факультету Шарія – Смара,
Університет Ібн Зухр, Королівство Марокко,
E-mail: gacims@gmail.com,
ORCID: 0000-0002-2547-1752

Пріоритети розвитку зовнішньоторговельного співробітництва Королівства Марокко з країнами пострадянського простору

В статті досліджено характерні риси зовнішньоторговельного співробітництва Королівства Марокко з країнами пострадянського простору (за винятком країн Балтії). Побудовано матриці експорту та імпорту Королівства Марокко із зазначеними країнами та виокремлено ключові локації зовнішньої торгівлі Королівства Марокко. Визначено ключові характеристики зовнішньої торгівлі Королівства Марокко з країнами пострадянського простору: від'ємне сальдо зовнішньої торгівлі, висока значущість критичних сировинних товарів в імпорті країни, значна частка технологічних товарів у експорті країни. Обґрунтовано, що пріоритетним завданням розвитку зовнішньоторговельного співробітництва Королівства Марокко з країнами пострадянського простору має стати нарощування технологічного експорту, а також підбір альтернативних ринків для диверсифікації поставок товарів, що традиційно імпортуються Королівством Марокко з інших країн світу.

Ключові слова: зовнішньоторговельне співробітництво Королівства Марокко, країни пострадянського простору, матриця експорту, матриця імпорту, товари критичного імпорту.

С. ГАСИМ,
кандидат економічних наук,
професор-дослідник факультета Шарія – Смара,
Університет Ібн Зухр, Королівство Марокко

Современное состояние и приоритеты внешнеторгового сотрудничества Королевства Марокко со странами постсоветского пространства

В статье исследованы характерные черты внешнеторгового сотрудничества Королевства Марокко со странами постсоветского пространства (за исключением стран Балтии). Построены матрицы экспорта и импорта Королевства Марокко с указанными странами и определены ключевые локации внешней торговли Королевства Марокко. Установлены ключевые характеристики внешней торговли Королевства Марокко со странами постсоветского пространства: отрицательное сальдо внешней торговли, высокая значимость критических сырьевых товаров в импорте страны, значительная часть технологических товаров в экспорте страны. Обосновано, что приоритетной задачей развития внешнеторгового сотрудничества Королевства Марокко со странами постсоветского пространства должно стать наращивание технологического экспорта, а также подбор альтернативных рынков для диверсификации поставок товаров, традиционно импортируемых Королевством Марокко из других стран мира.

Ключевые слова: внешнеторговое сотрудничество Королевства Марокко, страны постсоветского пространства, матрица экспорта, матрица импорта, товары критического импорта.

© С. Гасим, 2019

S. GACIM,
*PhD (Economics),
Professor-Researcher of the Faculty for Chariaa – Smara,
Ibn Zohr University, Kingdom of Morocco*

The Current State and Priorities of Foreign Trade Cooperation of the Kingdom of Morocco with the Post-Soviet Countries

More than a century has passed since the collapse of the soviet area, but its transformation continues, creating new opportunities for the development of international trade cooperation. The potential of this transformation is mostly used by developed countries to form a more effective foreign trade system, but is not sufficiently used by most developing countries, in particular, the Kingdom of Morocco. At the same time, the issue of diversification of foreign trade remains an urgent task for the country for a long time. The study aims to identify special features and to justify the priorities of foreign trade cooperation of the Kingdom of Morocco with the post-soviet countries.

The article investigates the features of foreign trade cooperation of the Kingdom of Morocco with the post-soviet countries except for the Baltic States. The export and import matrixes of the Kingdom of Morocco with these countries has been constructed and the key locations of Moroccan foreign trade has been determined in the following regions: Eastern European countries (Ukraine, Belarus and Moldova); Central Asian countries (Kazakhstan, Kyrgyzstan, Tajikistan, Uzbekistan, Turkmenistan); the countries of the South Caucasus (Georgia, Armenia, Azerbaijan) and Russia as a territory with unique geographical and economic features. It has been established that the intensity and stability of foreign trade operations of the Kingdom of Morocco is significantly different in the countries and regions of the post-soviet area. The key features of the foreign trade of the Kingdom of Morocco with the post-soviet countries has been defined: the negative balance of foreign trade, the high importance of critical commodities in the import of the country and a significant proportion of technological goods in the country's exports.

It is substantiated that the priority of development of Moroccan foreign trade cooperation with the post-soviet countries should be to increase exports, primarily electrical products and vehicles. It is indicated the possibility for exports of used cars, cheap clothes, as well as fish and canned fish in regions with low purchasing power. Another priority in the post-soviet area has been proposed, that is to identify alternative markets to diversify the supply of goods traditionally imported by the Kingdom of Morocco from other countries of the world economy, in particular cotton.

Keywords: *foreign trade cooperation of the Kingdom of Morocco, post-soviet countries, export matrix, import matrix, critical imports.*

Постановка проблеми. З часів колапсу радянського простору минуло більше чверті сторіччя, але його трансформація і надалі триває, створюючи нові можливості для розвитку міжнародного торговельного співробітництва. Потенціал зазначеної трансформації активно використовується розвиненими країнами для формування більш ефективної системи зовнішньоторговельних зв'язків, але недостатньо – більшістю країн, що розвиваються, зокрема Королівством Марокко. Питання диверсифікації зовнішньої торгівлі залишається актуальним для Королівства Марокко впродовж тривалого часу. Тому інтерес Королівства Марокко до співробітництва на пострадянському просторі є не випадковим, але воно має будуватися з урахуванням результатів наукових досліджень, у тому числі таких, що ґрунтуються на статистичному моніторингу зовнішньоторговельних відносин Королівства Марокко з цією групою країн.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що різноманітні аспекти зовнішньоторговельного співробітництва Королівства Марокко в просторовому вимірі досліджуються як в межах певних регіонів (Журба І. Є. [1], Резнікова Н. В. [2]), так і за окремими країнами, включаючи пострадянські (Брігіт Ю. [3], Макух В. В. [4], Московкін В. М. [3], Бенбаба І. [5], Наїм А. [6], Сааф А. [7]). Важливим напрямом наукових досліджень є напрацювання марокканських авторів щодо диверсифікації зовнішньоторговельних зв'язків Королівства Марокко, в яких, серед іншого, розглянуто можливості

поглиблення зовнішньоторговельної співпраці з Російською Федерацією (Азірар А., Ельхудейгі Р., Седдекі А., Тауіль Р., Ханшан Х. [8]). Однак в економічній літературі наразі відсутні дослідження, присвячені визначенню специфічних рис та пріоритетів розвитку зовнішньої торгівлі Королівства Марокко з усіма пострадянськими країнами.

Отже, **мета цього дослідження** – виявити особливості та обґрунтувати пріоритети зовнішньоторговельного співробітництва Королівства Марокко з країнами пострадянського простору.

Починаючи **виклад основного матеріалу**, перш за все означимо межі та склад сучасного пострадянського простору, охопленого цим дослідженням. Доволі стрімкі трансформаційні процеси призвели до того, що колись єдиний економічний простір наразі є значно фрагментованим. Найбільш виразною виявилася трансформація в країнах Балтії (що підтвердила і публікація “StrategEast Westernization Index 2018”) [9]. Ці країни приєдналися до Європейського Союзу і тепер є частиною європейського економічного простору. Внаслідок цього розбудова зовнішньоторговельного співробітництва Королівства Марокко із країнами Балтії відбувається під впливом європейської зовнішньоторговельної політики та має вивчатися в рамках окремих досліджень. Отже, в цьому дослідженні зовнішньоторговельне співробітництво Королівства Марокко розглядається з дванадцятьма країнами пострадянського простору.

Фундамент для розвитку сучасного зовнішньоторговельного співробітництва Королівства Марокко з пострадянськими країнами було закладено у ХХ сторіччі в рамках торговельних відносин з СРСР, з розпадом якого у 1991 році почалося становлення зовнішньоекономічних відносин з новоутвореними державами. Враховуючи, що пострадянський простір охоплює економіки, які мають як схожості, так і відмінності у вихідних умовах розвитку та міжнародній спеціалізації, слід припустити, що зовнішньоторговельні відносини Королівства Марокко з ними мають певні особливості залежно від країни та регіону, які слід враховувати при визначенні пріоритетів зовнішньоторговельного співробітництва.

З початку ХХІ сторіччя зовнішня торгівля Королівства Марокко з пострадянськими країнами розвивалася динамічно (табл. 1): товарообіг збільшився у 2,8 раза (з 589,62 млн дол. у 2001 році до 1671,36 млн дол. у 2017), що є задовільним, але недостатньо високим результатом зростання. Для порівняння, з країнами ЄС-15, які є найбільшими зовнішньоторговельними партнерами Королівства Марокко, товарообіг у цей період зріс у 3,6 раза, склавши 39704,53 млн дол. у 2017 році; а з Китаєм – найбільшим світовим експортером – товарообіг зріс більш ніж у 15,5 разів, сягнувши у 2017 році 4389,99 млн дол. При цьому товарообіг Королівства Марокко за вказаний період з усіма країнами світу збільшився у 3,89 раза, досягши у 2017 році 70696,76 млн дол. [10].

Таблиця 1

Основні показники зовнішньої торгівлі Королівства Марокко з країнами пострадянського простору (за винятком країн Балтії) в 2001–2017 рр.

	Експорт		Імпорт		Оборот зовнішньої торгівлі, тис. дол.	Сальдо зовнішньої торгівлі, тис. дол.
	тис. дол.	Частка в зовнішній торгівлі, %	тис. дол.	Частка в зовнішній торгівлі, %		
1	2	3	4	5	6	7
2001	54569	9,25	535048	90,75	589617	-480479
2002	62580	10,43	537193	89,57	599773	-474613
2003	78360	8,52	841584	91,48	919944	-763224
2004	87980	6,32	1303731	93,68	1391711	-1215751
2005	148615	8,19	1664999	91,81	1813614	-1516384
2006	154436	10,33	1340543	89,67	1494979	-1186107
2007	189490	9,19	1871876	90,81	2061366	-1682386
2008	302900	10,68	2531960	89,32	2834860	-2229060
2009	196238	11,62	1492040	88,38	1688278	-1295802

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
2010	213256	11,71	1607896	88,29	1821152	-1394640
2011	311081	9,94	2819770	90,06	3130851	-2508689
2012	304305	7,47	3771076	92,53	4075381	-3466771
2013	313600	10,27	2739918	89,73	3053518	-2426318
2014	246093	8,39	2685947	91,61	2932040	-2439854
2015	221638	9,29	2164661	90,71	2386299	-1943023
2016	210057	12,36	1488895	87,64	1698952	-1278838
2017	230641	13,80	1440722	86,20	1671363	-1210081

Джерело: побудовано автором за даними [10]

Переважання імпорту над експортом є усталеною тенденцією в зовнішній торгівлі Королівства Марокко з пострадянськими країнами (табл. 1). Частка експорту в загальному обсязі зовнішньої торгівлі у 2001–2017 роках у середньому варіювалася на рівні 10%, досягши максимального значення в 13,8% у 2017 році. Традиційно від’ємний зовнішньоторговельний баланс Королівства Марокко у 2017 році становив 1210,08 млн дол. Це пояснюється, перш за все, характером марокканського імпорту з країн пострадянського простору, з яких до Королівства Марокко надходять здебільшого сировинні товари, що мають стратегічне значення для економіки країни: мінеральне паливо (38,17%), злаки (14,98%), сірка (11,40%), продукція неорганічної хімії (9,72%). Інші товари включають: відходи харчової промисловості (6,27%), добрива (5,67%), залізо та сталь (3,86%), молочну продукцію, яйця й мед (2,05%), тваринні та рослинні жири (1,17%), транспортні засоби (0,92%) та різні види виробничих товарів (2,49%) (рис. 1).

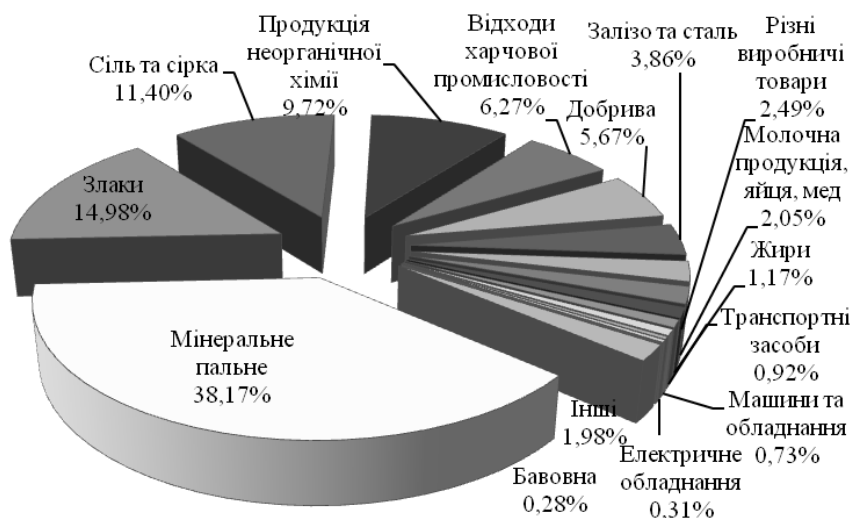


Рис. 1. Структура марокканського імпорту з країн пострадянського простору (за винятком країн Балтії) у 2017 році

Джерело: побудовано автором за даними [10]

Марокканський експорт в країни пострадянського простору традиційно включає: їстівні фрукти та горіхи, їстівні овочі, транспортні засоби, одяг, рибу та ракоподібні, мідь і вироби з неї, солі (переважно фосфати) та інші товари. Товарну структуру марокканського експорту до пострадянських країн у 2017 році наведено на рис. 2.

Найважна товарна структура марокканського експорту та імпорту до пострадянських країн вказує, що Королівство Марокко має можливість для збалансування

зовнішньоторговельного обороту, передусім через нарощування експорту товарів з високою доданою вартістю, зокрема електротехнічного обладнання та транспортних засобів.

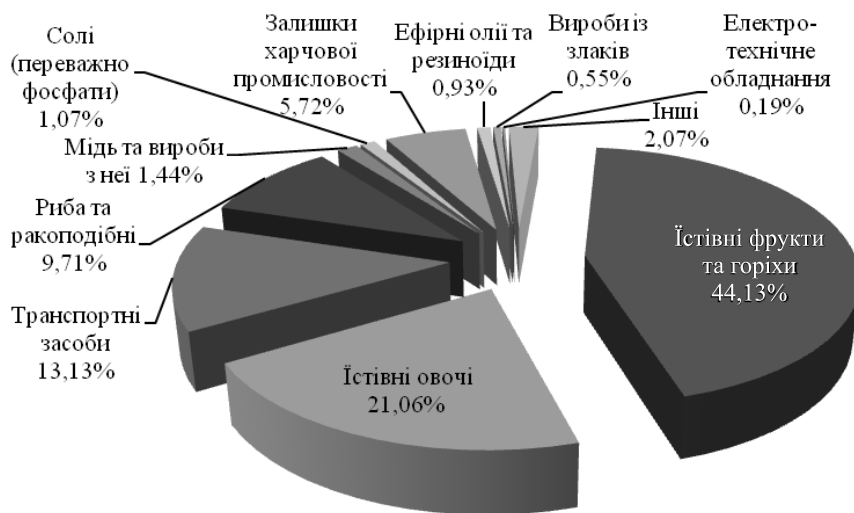


Рис. 2. Структура марокканського експорту до країн пострадянського простору (за винятком країн Балтії) у 2017 році

Джерело: побудовано автором за даними [10]

В географічній структурі зовнішньоторговельного обороту Королівства Марокко країни пострадянського простору мають невисоку частку: в 2017 році вона становила 2,36%. Втім Росія є одним із найбільших торговельних партнерів Королівства Марокко за обсягами зовнішньої торгівлі, займаючи восьме місце серед усіх країн світу. Росії також належить першість за обсягами зовнішньої торгівлі з Королівством Марокко серед країн пострадянського простору, яка зумовлена, перш за все, поставками російських енергоносіїв. У 2017 році частка Росії в зовнішньоторговельному обороті Королівства Марокко з пострадянськими країнами становила близько 69,5%. Друге та третє місця за обсягами товарообороту серед пострадянських країн посідають Україна та Казахстан (відповідно, 23,37% та 4,34%). Частка Білорусі становить 1,54%, а частка Грузії наближується до 1%, решта ж країн не мають суттєвої ваги в зовнішній торгівлі Королівства Марокко на пострадянському просторі [10].

Аналіз статистичних даних [10] за період з 2001 по 2017 рік показав, що торговельні потоки між Королівством Марокко і цілою низкою країн пострадянського простору є хаотичними, не мають усталеної товарної спеціалізації (в частині як експорту, так і імпорту), а також часто не включають жодну товарну групу, яка визначає їх міжнародну спеціалізацію. Це, зокрема, стосується країн, частка яких в зовнішній торгівлі Королівства Марокко з країнами пострадянського простору значно менше 1%: Узбекистан (0,198%), Молдова (0,055%), Азербайджан (0,036%), Киргизстан (0,016%), Вірменія (0,010%), Туркменістан (0,037%), Таджикистан (0,003%) [10]. Отже, необхідно з'ясувати закономірності розподілу найбільш вагомих товарних груп марокканського експорту та імпорту між країнами пострадянського простору.

Для відображення локалізації найбільш важливих зовнішньоторговельних позицій Королівства Марокко на пострадянському просторі побудуємо матриці експортних (табл. 2) та імпортних операцій (табл. 3) за дев'ятьма найбільшими групами товарів, що торгуються. Виокремлення найбільших товарних груп і побудова експортно-імпортних матриць дозволяє визначити сучасну зовнішньоторговельну спеціалізацію Королівства Марокко на пострадянському просторі, встановити роль окремих регіонів і країн в її формуванні, а також визначити пріоритети для розширення зовнішньої торгівлі.

**Матриця експорту Королівства Марокко
в країни пострадянського простору (за винятком країн Балтії)
за найбільшими товарними групами у 2017 році**

Країна/Код ¹	08	07	87	03	23	74	25	33	19
Експорт, тис. дол.									
Росія	101236	48546	9028	16828	12566	3321	12	1646	1274
Білорусь	484	23	2994	м	м	0	2464	6	м
Україна	28	9	17586	5246	618	0	1	438	0
Вірменія	22	0	143	м	0	0	0	0	0
Казахстан	20	0	0	313	0	м	м	м	0
Азербайджан	0	0	298	м	0	0	м	30	м
Грузія	0	0	225	м	0	0	м	33	0
Киргизстан	0	0	м	0	0	0	0	0	0
Узбекистан	0	0	0	0	м	0	0	0	0
Молдова	0	0	0	0	0	0	0	м	0
Туркменістан	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Таджикистан	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Всього:	101790	48578	30274	22387	13184	3321	2477	2153	1274
Частка в експорті до країн пострадянського простору, %									
Росія	99,46	99,93	29,82	75,17	95,31	100,00	0,48	76,45	100,00
Білорусь	0,48	0,05	9,89	м	м	0,00	99,48	0,28	м
Україна	0,03	0,02	58,09	23,43	4,69	0,00	0,04	20,34	0,00
Вірменія	0,02	0,00	0,47	м	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Казахстан	0,02	0,00	0,00	1,40	0,00	м	м	м	0,00
Азербайджан	0,00	0,00	0,98	м	0,00	0,00	м	1,39	м
Грузія	0,00	0,00	0,74	м	0,00	0,00	м	1,53	0,00
Киргизстан	0,00	0,00	м	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Узбекистан	0,00	0,00	0,00	0,00	м	0,00	0,00	0,00	0,00
Молдова	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	м	0,00
Туркменістан	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Таджикистан	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Всього:	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: побудовано автором за даними [10]

¹Розшифровка товарних кодів марокканського експорту:

08 Їстівні фрукти та горіхи; шкірка цитрусових фруктів або баштанних культур

07 Їстівні овочі та деякі коріння та бульби

87 Транспортні засоби, крім залізничного або трамвайного рухомого складу, а також їхні частини та аксесуари

03 Риба та ракоподібні, моллюски та інші водні безхребетні

23 Залишки та відходи харчової промисловості; готовий корм для тварин (тут 100-відсоткова рибна мука)

74 Мідь та вироби з неї

25 Солі (переважно фосфати)

33 Ефірні олії та резиноїди; парфумерія, косметичні та туалетні препарати

19 Вироби із злаків, борошна, крохмалю або молока; кондитерські вироби

Примітка: позначка “м” вказує, що поставки відповідного товару до цієї країни мали місце у період з 2001 по 2017 рік (навіть у незначній кількості), тобто товарна група має потенціал на цьому ринку.

Інтерпретацію отриманих результатів проведемо в розрізі географічних регіонів: східноєвропейські країни (Україна, Білорусь і Молдова); країни Центральної Азії

(Казахстан, Киргизстан, Таджикистан, Узбекистан, Туркменістан); країни Південного Кавказу (Грузія, Вірменія, Азербайджан); а також Росія, яка має особливі географічні та економічні характеристики і є найбільшою економікою серед країн пострадянського простору.

Майже всі основні товарні групи марокканського експорту до країн пострадянського простору мають найміцніші позиції в Росії. Це не дивує, враховуючи, що розміри російського ринку значно перевищують ринки всіх інших країн пострадянського простору. Винятком із загального переліку найбільших товарних груп, що постачалися на пострадянський простір у 2017 році, став лише експорт транспортних засобів та фосфатів: більша частина транспортних засобів надійшла до України (58,09%), а найбільшу частку марокканських фосфатів спожила Білорусь (99,48%). До України також надійшла значна частка марокканського експорту на пострадянський простір такої продукції як риба та морепродукти (23,43%) і косметичні засоби (20,34%). Важлива частка марокканського експорту транспортних засобів на пострадянський простір також припадала на Білорусь (9,89%). Отже, після Росії східноєвропейський регіон пострадянського простору є найбільшим споживачем марокканських товарів – як за вартісним обсягом (30,845 млн дол. у 2017 році), так і за товарною номенклатурою. Єдиною країною східноєвропейського регіону пострадянського простору, яка не здійснювала вагомих закупівель в Марокко, була Молдова. У 2017 році експорт Королівства Марокко до Молдови становив лише 180 тис. дол., з яких 149 тис. дол. (майже 83%) склали поставки вживаного одягу.

Значно меншим за східноєвропейський регіон виявилось споживання марокканських експортних товарів в південно-кавказькому регіоні (857 тис. дол.) та регіоні Центральної Азії (810 тис. дол.) [10]. Найважливішими експортними товарами Марокко, що становили інтерес в південно-кавказькому регіоні, були автомобілі та косметичні засоби.

Що стосується центрально-азійського регіону пострадянського простору, то тут помітну роль відіграє лише Казахстан, який у 2017 році закупив марокканських товарів на 545 тис. дол., переважно риби та морепродуктів, а також овочів. Утім цей ринок має значно більший потенціал для марокканського експорту, враховуючи кількість населення Казахстану (понад 18 млн чол. [11]) та його платоспроможність. Закупівлі іншими країнами цього регіону за найважливішими позиціями марокканського експорту не здійснювалися, а будь-які інші поставки з Марокко були незначними.

Так, протягом 2001–2017 рр. Узбекистан здійснював нерегулярні та незначні поставки з Марокко виробів із заліза і сталі, а також неочищених рослинних олій. У 2017 році загальних обсяг марокканських поставок до Узбекистану становив лише 28 тис. дол. До Киргизстану у 2017 році Королівство Марокко експортувало вживаного одягу на суму 189 тис. дол., а до Туркменістану поставок товарів із Марокко не відбувалось. Таджикистан протягом останніх п'яти років взагалі не імпортував товарів із Марокко навіть у незначній кількості. Отже, для Королівства Марокко центрально-азійський регіон є найменш освоєним ринком пострадянського простору.

Беручи до уваги невисокі соціально-економічні показники в низці країн цього регіону (зокрема, в Таджикистані, Туркменістані, Киргизстані та Узбекистані) слід звернути увагу, що низький рівень освоєння центрально-азійського регіону марокканськими товарами частково зумовлений низьким попитом в них. Однак можливості для поглиблення торговельного співробітництва Королівства Марокко з цими країнами все ж існують. Зокрема, слід розширити марокканський експорт вживаних машин та обладнання, а також вживаного одягу. Подібний експортний досвід Королівство Марокко вже має з Молдовою та Киргизстаном. Перспективними є також поставки на ринки центрально-азійського регіону дешевих видів риби та рибних консервів.

Що стосується освоєння марокканських ринків товарами з країн пострадянського простору, то лідерську позицію серед країн пострадянського простору також має Росія, яка не тільки постачає найбільші вартісні обсяги товарів до Марокко, а й охоплює майже всі найбільші товарні групи, що закуповуються Марокко в цьому регіоні (за винятком групи молочних продуктів) (табл. 3). Найважливіше місце належить Росії в поставках мінеральних палив до Королівства Марокко (99,20% від сукупного імпорту цієї товарної з країн пострадянського простору в 2017 році). Незначну частку поставок за цією товарною групою здійснили також Білорусь, Казахстан і Україна.

**Матриця імпорту Королівства Марокко
з країн пострадянського простору (за винятком країн Балтії)
за найбільшими товарними групами у 2017 році**

Країна/Код ¹	27	10	25	28	23	31	72	96	04
Імпорт, тис. дол.									
Росія	545506	75585	94141	38516	30832	74512	43983	35851	0
Білорусь	2908	140242	0	57	57	2014	м	1	0
Казахстан	1448	0,00	70102	0	0	0	0	0	0
Україна	43	0,00	1	101381	59439	1070	10944	0	29585
Туркменістан	м	0,00	м	0	0	0	0	0	0
Молдова	0	м	0	0	м	0	0	0	0
Грузія	0	0	м	23	0	4109	649	0	0
Узбекистан	0	0	0	м	0	0	0	0	0
Киргизстан	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Таджикистан	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Вірменія	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Азербайджан	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Всього:	549905	215827	164244	139977	90328	81705	55576	35852	29585
Країна/Код ¹	27	10	25	28	23	31	72	96	04
Частка в імпорті з країн пострадянського простору, %									
Країна/Код	27	10	25	28	23	31	72	96	04
Росія	99,20	35,02	57,32	27,52	34,13	91,20	79,14	м	0,00
Білорусь	0,53	64,98	0,00	0,04	0,06	2,46	м	0,00	0,00
Казахстан	0,26	0,00	42,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Україна	0,01	0,00	0,00	72,43	65,80	1,31	19,69	0,00	м
Туркменістан	м	0,00	м	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Молдова	0,00	м	0,00	0,00	м	0,00	0,00	0,00	0,00
Грузія	0,00	0,00	м	0,02	0,00	5,03	1,17	0,00	0,00
Узбекистан	0,00	0,00	0,00	м	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Киргизстан	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Таджикистан	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Вірменія	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Таджикистан	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Всього:	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: побудовано автором за даними [10]

Іншим за значимістю імпортних поставок до Марокко з країн пострадянського простору є східноєвропейський регіон, зокрема Україна та Білорусь. Україна має сильні позиції в поставках на марокканський ринок продукції неорганічної хімії (72,43%), залишків і відходів харчової промисловості (65,80%) та, незважаючи на втрати в металургійній галузі, зберігає частку в поставках чорних металів (19,69%).

Примітно, що за товарною позицією 04 “Молочна продукція; пташині яйця; натуральний мед; їстівні продукти тваринного походження” Україна виявилася єдиним постачальником до Марокко з країн пострадянського простору. У 2017 році з України постачалися різні види продукції: найбільшими були поставки вершкового масла (27,068 млн дол., зростання порівняно з попереднім роком у понад вісім разів); крім того, вагомими позиціями були сири (на 1,097 млн дол.), мед (на 365 тис. дол.), а також молоко та вершки у твердих формах (343 тис. дол.) [10].

Стосовно потенціалу ринку вершкового масла зазначимо, що Королівство Марокко є найбільшим імпортером цього товару серед країн Африки. У 2017 році загальний імпорт вершкового масла до Марокко становив 98,802 млн дол. [10]. Водночас Білорусь

заявляє про плани щодо постачання вершкового масла та іншої харчової продукції на марокканський ринок [12]. Крім того, у 2017 році Білорусь мала найміцніші позиції серед країн пострадянського простору в постачанні зернових (64,98% сукупного імпорту зернових з країн пострадянського простору), а також постачала залишки та відходи харчової промисловості (2,46%).

Участь Молдови в торговельному співробітництві з Марокко є незначною: до товарних позицій, нерегулярні постачання яких мали місце протягом 2001–2017 рр., належать зернові культури (зокрема, остання поставка на суму 2,41 млн дол. у 2013 році), а також залишки та відходи харчової продукції (зокрема, остання поставка на суму 5,84 млн дол. у 2015 році). Певний потенціал на марокканському ринку має молдавська пряжа, яка хоча і не належить до основних товарних груп марокканського імпорту, але становить інтерес для марокканських виробників одягу.

Серед ключових товарних груп марокканського імпорту з країн пострадянського простору у південно-кавказькому регіоні варті уваги лише поставки грузинських добрив (4,1 млн дол. або 5,03% сукупного імпорту добрив із країн пострадянського простору), переважно азотних, та чорних металів (649 тис. дол. або 1,17%). Інші країни регіону здійснюють несистемні та невеликі за вартістю поставки до Марокко. Так, у 2017 році імпорт з Азербайджану становив 238 тис. дол. (майже 100% алюміній), а з Вірменії до Марокко надійшли лише сигари загальною вартістю близько тисячі доларів.

Втім південно-кавказький регіон пострадянського простору має потенціал розвитку різних напрямів співробітництва з Королівством Марокко, зокрема у зв'язку із його транзитними можливостями. Крім того, зазначений регіон відкриє певні перспективи для Марокко у зв'язку із сучасними тенденціями розвитку нафтогазової галузі Азербайджану, що може позначитися на торговельному співробітництві між двома країнами. Стосовно центрально-азійського регіону слід визначити роль Казахстану, який у 2017 році поставив на марокканський ринок 42,68% всієї сірки, що надійшла з країн пострадянського простору. Важливо також зазначити потенціальні можливості Казахстану щодо експорту зернових, які починаючи з 2013 року до Марокко не надходили.

Що стосується інших країн цього регіону, то жодна з них не здійснювала значних поставок до Королівства Марокко. Втім більшість країн центрально-азійського регіону спеціалізуються на виробництві хлопку, який входить до переліку імпортованих товарів Марокко. У 2017 році Королівство Марокко імпортувало хлопку майже на 530 млн дол., при цьому імпорт з країн пострадянського простору становив лише 4 млн дол. (або 0,77% від загального марокканського імпорту цієї товарної групи) (табл. 4).

Таблиця 4

Обсяг марокканського імпорту бавовни з центрально-азійського регіону пострадянського простору у 2017 році

Країни, що постачали бавовну	Імпорт Марокко, тис. дол.	Частка у загальному імпорті Марокко
Увесь світ:	529671	100,00%
Країни пострадянського простору	4053	0,77%
Узбекистан	3123	0,59%
Туркменістан	x561	0,11%
Казахстан	319	0,06%
Таджикистан	49	0,01%

Джерело: побудовано автором за даними [10]

Найбільшими постачальниками бавовни на ринок Марокко є Туреччина (близько чверті загального імпорту цього товару), Іспанія, Італія, США, Китай та Індія. Отже, існують можливості для диверсифікації марокканського імпорту бавовни шляхом розширення поставок із країн центрально-азійського регіону пострадянського простору.

Висновки. За сучасних умов зовнішньоторговельне співробітництво Королівства Марокко з країнами пострадянського простору характеризується помірним розвитком: країнам пострадянського простору належить невелика частка в зовнішній торгівлі Королівства Марокко (близько 2%), але динаміка її розвитку в цілому є позитивною,

незважаючи на періодичні спади, зумовлені ціновою кон'юнктурою сировинних ринків, перш за все коливанням цін на нафту.

Характерною рисою зовнішньої торгівлі Королівства Марокко з країнами пострадянського простору є багаторазове переважання імпорту над експортом. Значні обсяги марокканського імпорту насамперед зумовлені попитом на сировинні товари, критичні для економіки країни, найважливіше місце серед яких займають мінеральне паливо (38,17%) та зернові культури (14,98%). При цьому марокканський експорт поряд із сировинними товарами (фрукти (44,13%), овочі (21,06%), риба та морепродукти (9,71%)) включає вагомую частку високотехнологічної продукції, зокрема транспортних засобів (13,13%). Однак загальні обсяги марокканського експорту до пострадянських країн залишаються замалими (у середньому близько 10% від загального обсягу зовнішньої торгівлі).

Країни пострадянського простору відіграють дуже різну роль у формуванні торговельних потоків з Королівством Марокко. До найбільших торговельних партнерів Королівства Марокко належать Росія (близько 69,5% товарообігу) та Україна (23,37%), значно меншою є роль Казахстану (4,34%), Білорусі (1,54%) та Грузії (близько 1%). Решта країн не мають суттєвої ваги в зовнішній торгівлі Королівства Марокко на пострадянському просторі.

Пріоритетом розвитку зовнішньоторговельного співробітництва Королівства Марокко з країнами пострадянського простору має стати нарощування експорту, передусім електротехнічних товарів і транспортних засобів. В країни з невисокою купівельною спроможністю (Таджикистан, Узбекистан, Киргизстан і Туркменістан) можливо експортувати вживані машини, рибу та рибні консерви, а також дешевий одяг. Іншим пріоритетом зовнішньоторговельного співробітництва Королівства Марокко на пострадянському просторі має стати підбір альтернативних ринків для диверсифікації марокканського імпорту, зокрема бавовни.

Що стосується найближчих перспектив формування торговельних потоків між Королівством Марокко та країнами пострадянського простору, найкращими виглядають можливості Росії як найбільшого зовнішнього партнера Марокко, а також України та Білорусі. Саме ці країни докладають найбільших зусиль для просування власних товарів на марокканський ринок, а також виявляють зацікавленість до марокканських товарів. Водночас марокканським експортерам доцільно звернути увагу на недостатньо освоєні ринки Казахстану (через високу кількість та платоспроможність населення), а також інших країн пострадянського простору.

Список використаних джерел

1. Журба І. С. Механізми функціонування регіональної економічної співпраці держав Союзу Арабського Магрибу. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2015. № 4(1). С. 173–177.
2. Резнікова Н. В. Міжарабська торгівля як чинник інтеграції країн регіону. *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. 2012. Вип. 110(1). С. 112–117.
3. Московкин В. М., Юсеф Б. Структурний аналіз взаємної торгівлі товарами между Україною и странами Среднего Востока и Северной Африки. *Бизнес Информ*. 2005. № 9–10. С. 56–68.
4. Макух В. В. Україна і країни Магрибу: реалії та перспективи. Актуальні питання двостороннього співробітництва: зб. статей. Одеса: Фенікс, 2010. 244 с.
5. Benbaba I. Coopération économique: le Maroc et la Russie déterminés à booster leurs échanges commerciaux [Ressource électronique]. URL: <http://fr.le360.ma/economie/cooperation-economique-le-maroc-et-la-russie-determines-a-booster-leurs-echanges-commerciaux-138283>
6. Saaf A. La Russie et le Maghreb [Ressource électronique]. URL: <http://www.policycenter.ma/sites/default/files/OCPPC-RP1605rec.pdf>
7. Naïm A. Maroc-Russie: priorité aux échanges commerciaux [Ressource électronique]. URL: <http://www.leseco.ma/economie/58873-maroc-russie-priorite-aux-echanges-commerciaux.html>
8. Seddiki A. Azirar A., Elhoudaigui R., Taouil R., Hanchane R. Diversification des alliances stratégiques du Maroc: potentiel de relations avec les BRICS et la Turquie [Ressource électronique]. Decembre 2012. P. 175. URL: <http://ires.ma/wp-content/uploads/2015/11/>

- diversification_des_alliances_strategiques_du_maroc_-_potentiel_de_relations_avec_les_brics_et_la_turquie.pdf.
9. StratEast Westernization Index 2018 – the official website. [Electronic resource]. URL: <http://www.strategeast.org/>
 10. International Trade Centre – the official website [Electronic resource]. URL: <http://www.intracen.org/>
 11. В Казахстане численность населения превысила 18 млн человек [Электронный ресурс]. URL: <https://www.zakon.kz/4878698-v-kazahstane-chislennost-naseleniya.html>
 12. Polpred – официальный сайт. [Электронный ресурс]. URL: <http://polpred.com/news/?cnt=102§or=22>

References

1. Zhurba I. Ye. (2015). Mekhanizmy funktsionuvannia rehionalnoi ekonomichnoi spivpratsi derzhav Soiuzu Arabskoho Mahrybu [Mechanisms for the functioning of regional economic cooperation of the states of the Arab Maghreb Union]. Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky – Bulletin of Khmelnytsk National University. Economic Sciences, 4(1), 173–177 [in Ukrainian].
2. Reznikova N. V. (2012). Mizharabska torhivlia yak chynnyk intehratsii krain rehionu [Inter-Arab trade as a factor for the integration of the countries of the region]. Aktualni problemy mizhnarodnykh vidnosyn – Vital problems of international relations, 110(1), 112–117 [in Ukrainian].
3. Moskovkin V. M., Yusef B. (2005). Strukturnyy analiz vzaimnoy torgovli tovarami mezhdU Ukrainoy i stranami Srednego Vostoka i Severnoy Afriki [Structural analysis of mutual trade in goods between Ukraine and the countries of the Middle East and North Africa]. Biznes Inform – Business Inform, 9–10, 56–68 [in Russian].
4. Makukh V. V. (2010). Ukraina i krainy Mahribu: realii ta perspektyvy. Aktualni pytannia dvostoronnoho spivrobitnytstva: zbirka statei [Ukraine and the Maghreb countries: realities and prospects. Current issues of bilateral cooperation: a collection of articles]. Odesa: Feniks [in Ukrainian].
5. Benbaba I. Coopération économique: le Maroc et la Russie déterminés à booster leurs échanges commerciaux [Ressource électronique]. URL: <http://fr.le360.ma/economie/cooperation-economique-le-maroc-et-la-russie-determines-a-booster-leurs-echanges-commerciaux-138283>
6. Saaf A. La Russie et le Maghreb [Ressource électronique]. URL: <http://www.policycenter.ma/sites/default/files/OCPPC-RP1605rec.pdf>
7. Naïm A. Maroc-Russie : priorité aux échanges commerciaux [Ressource électronique]. URL: <http://www.leseco.ma/economie/58873-maroc-russie-priorite-aux-echanges-commerciaux.html>
8. Seddiki A., Azirar A., Elhoudaigui R., Taouil R., Hanchane R. (2012). Diversification des alliances stratégiques du Maroc: potentiel de relations avec les BRICS et la Turquie [Ressource électronique]. URL: http://ires.ma/wp-content/uploads/2015/11/diversification_des_alliances_strategiques_du_maroc_-_potentiel_de_relations_avec_les_brics_et_la_turquie.pdf.
9. StratEast Westernization Index 2018 – the official website. Retrieved from <http://www.strategeast.org/>
10. International Trade Centre – the official website. Retrieved from <http://www.intracen.org/>
11. V Kazahstane chislennost naseleniya prevysila 18 mln chelovek [In Kazakhstan the population exceeded 18 million people]. Retrieved from <https://www.zakon.kz/4878698-v-kazahstane-chislennost-naseleniya.html> [in Russian].
12. Polpred – the official website. Retrieved from <http://polpred.com/news/?cnt=102§or=22>

Посилання на статтю:

Гасім С. Пріоритети розвитку зовнішньоторговельного співробітництва Королівства Марокко з країнами пострадянського простору. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С.76-87. Doi: 10.31767/pasoa.3.2019.07.

УДК: 331.101.3

JEL Classification: M1; M12

doi: 10.31767/nasoa.3.2019.08

I. Т. РАЙКОВСЬКА,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування,
Київський кооперативний інститут бізнесу і права,
E-mail: raikovskaya@ukr.net
ORCID : 0000-0003-2670-7277

Визначення змісту компонентів трудового потенціалу для підвищення ефективності управління підприємством

Проведено систематизацію поглядів науковців стосовно сутності трудового потенціалу в сучасних умовах господарювання з акцентом на розвитку колективу і формування нових якостей кожного працівника, які створюють атмосферу довіри, творчого пошуку, генерування ідей, самовдосконалення. Визначено компоненти трудового потенціалу – здоров'я, культура та освіта персоналу підприємства як об'єкти економічного аналізу ефективності його формування та використання.

Ключові слова: потенціал, ресурси, трудовий потенціал, компоненти трудового потенціалу, економічний аналіз трудових ресурсів.

И. Т. РАЙКОВСКАЯ,

кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета и налогообложения,
Киевский кооперативный институт бизнеса и права

Определение сущности компонентов трудового потенциала для по- вышения эффективности управления предприятием

Проведена систематизация взглядов ученых относительно сущности трудового потенциала в современных условиях хозяйствования с акцентом на развитии коллектива и формировании новых качеств каждого работника, которые создают атмосферу доверия, творческого поиска, генерирования идей, самоусовершенствования. Определены компоненты трудового потенциала – здоровье, культура и образование персонала предприятия как объекты экономического анализа эффективности его формирования и использования.

Ключевые слова: потенциал, ресурсы, трудовой потенциал, компоненты трудового потенциала, экономический анализ трудовых ресурсов.

I. RAIKOVSKA,

PhD (Economics), associate professor,
associate professor of Department of Accounting & Taxation,
Kyiv Cooperative Institute of Business and Law

Determining the Essence of the Labor Potential Components for Enhancing the Effectiveness of Business Management

The article's objective is to outline the essence labor potential and its components in the business management system. The objective is achieved through investigating the structure and content of the labor potential as part of the business management system, with determining change in its semantic content.

An extensive review of economic literature is made. It shows that the labor potential can be interpreted as (i) the integral measure of quantitative and qualitative parameters of the economically active population, which, being subjected to the operations of formation,

transformation, relocation and realization, carry out physical, career, professional and qualification transfer in the spatial and temporal interval; (ii) the totality of able-bodied population whose intellectual development, competencies, abilities, experiences, moral values, customs, traditions, ideologies and patriotism create a source of the business competitive advantage. It is proposed that labor potential should be created by components such as health, culture and education of personnel, which is a necessary condition in complex business management; the essence of each structural component that has critical importance for the enterprise performance and macroeconomic growth is revealed.

In accordance with the modern understanding of labor potential, the role of the labor potential is highlighted at not only at individual, but at business enterprise level at which the labor potential can be interpreted as the totality of qualifications and professional skills of all the business enterprise employees and their achievements in effective organization of labor and development of personnel.

Keywords: *potential, resources, labor potential, components of labor potential, economic analysis of labor resources.*

Постановка проблеми. У ХХІ ст. відбувається зміна парадигми економічного розвитку, що виражається у становленні так званої нової або інформаційної економіки – економіки, основаної на знаннях та інформаційних технологіях. Ключовим ресурсом економічного розвитку стають не матеріальні ресурси, а інтелектуально-освітній потенціал країни. Знання, інтелект, інформація, інновації є реальними факторами та самостійними продуктами виробництва. Тому формування кваліфікованого та адекватного сьогодишнім вимогам персоналу стає найголовнішим завданням підприємств на сучасному етапі та вимагає наукового аналізу категорії “трудовий потенціал” з визначенням її змісту, складових та їх функціональної ролі в системі управління суб’єктом господарювання, що обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання сутності трудового потенціалу, формування його складових елементів розглядали в своїх працях як вітчизняні, так і зарубіжні вчені: М. Ведерніков, Н. Верхоглядова, Б. Генкін, О. Гончар, М. Данилюк, А. Кібанов, І. Кравченко, Л. Миронова, Н. Міценко, В. Нижник, М. Новікова, І. Репіна, В. Ровенська, Г. Савіна, С. Самійленко, В. Смолюк, Ю. Уткіна, О. Федонін, Л. Янковська та ін. З позиції сучасних вчених і практиків, забезпечення комплексної ефективності діяльності підприємства можливе лише за наявності спеціального механізму управління трудовими ресурсами, що передбачає розгляд персоналу як конкурентної цінності підприємства, чий трудовий потенціал необхідно максимально використовувати та розвивати поряд з іншими ресурсами. Тому в сучасних умовах розвитку економіки набуває актуальності питання щодо сутнісного наповнення компонентів трудового потенціалу задля формування ефективної системи управління ним.

Мета дослідження – визначити сутність трудового потенціалу та його складових у системі управління підприємством.

Виклад основного матеріалу дослідження. Щоб ефективно функціонувати, суб’єкти господарювання мають володіти достатнім рівнем необхідних ресурсів, використання яких є запорукою створення суспільних благ. Адже для того щоб створити новий об’єкт, необхідно застосувати або знищити інший. Тому питання оцінки й аналізу використання ресурсів, необхідних для безперервного функціонування підприємства, було завжди у центрі уваги дослідників. Останнім часом термін “ресурси” замінюється на “потенціал”, однак їх взаємовідповідність ще потребує чіткого визначення.

У радянському економічному словнику надано визначення цих понять: потенціал (з латин. Potential – сила) – джерело, можливості, засоби, запаси, які можуть бути використані для вирішення завдання, досягнення конкретної мети [17, с. 1043]; ресурси (з фр. Ressource – допоміжний засіб) – грошові цінності, засоби, запаси, можливості, джерело засобів, доходів [17, с. 1118]. Отже, на перший погляд може здатися, що ці два поняття є однаковими за сутністю, оскільки як перше, так і останнє трактується як наявність можливостей, запасів, засобів. Однак вважаємо таке отождоження недо-

цільним. На нашу думку, це два кардинально різні поняття, оскільки “потенціал”, на відмінну від поняття “ресурс”, характеризується нематеріальністю, у певному розумінні його можна визначити як енергію, що присутня у кожному об’єкті. Слід також зазначити, що це поняття як правило не вживається відокремлено від об’єкта, який воно характеризує: “потенціал оборотних засобів”, “матеріальний потенціал”, “фінансовий потенціал”, “трудоий потенціал” та ін. В свою чергу, поняття “ресурс” є більш уречевленим, а словосполучення “фінансові ресурси”, “матеріальні ресурси”, “трудоі ресурси”, “водні ресурси” та ін., позначають той чи інший його вид. На адекватності такої позиції наголошують й такі дослідники як В. Васильченко, А. Гриненко, О. Грішнова, Л. Керб, підкреслюючи, що поняття “потенціал” означає приховані можливості, а широке його трактування включає джерело можливостей, які можуть бути приведені в дію та використані для вирішення різноманітних питань: це можливості особи, підприємства, суспільства, які ще не виявилися або виявилися не повністю. Потенціал є узагальненою характеристикою ресурсів [4]. Отже, під поняттям “потенціал” варто розуміти певну внутрішню енергію (можливості) об’єкта, яка може буди застосована для досягнення поставленої мети; відповідно, ресурсом є безпосередньо той об’єкт, який використовуватиметься для досягнення цієї мети.

Отже, економічний потенціал конкретного суб’єкта господарювання можна визначити як його здатність задовольняти потреби ринку, на якому він функціонує; він включає трудовий, матеріальний та фінансовий потенціал. Вважаємо, що з цих трьох складових найглибшого дослідження вимагає саме трудовий потенціал, оскільки він має більш виражений (ніж у двох інших складових) якісний прояв.

Зазначимо, що у наукових колах існує кілька підходів до визначення категорії “трудоий потенціал”, які віддзеркалюють відповідні концепції. Згідно з першим підходом трудовий потенціал розглядається як інтегральна оцінка кількісних і якісних характеристик економічно активного населення, яке в процесі застосування до нього операцій із формування, перетворення, переміщення та реалізації здійснює фізичне, посадове та професійно-кваліфікаційне переміщення в просторово-часовому інтервалі [1, с. 134; 2, с. 42; 12, с. 243; 13, с. 367.]. Підтримуємо точку зору І. Лапшина, який вважає, що ці характеристики використовуються в процесі виробництва матеріальних і духовних благ та створення умов для безпеки соціально-економічних і демографічних умов життєдіяльності населення [12, с. 243]. Крім того, П. Бегма систематизував три основні підходи до визначення терміна “трудоий потенціал” – це ресурсний (ресурсна категорія), структурний (сукупна здатність до праці) і результативний (результат праці) [1, с.134]. Автор відзначає, що трудові ресурси характеризуються високим ступенем динамічності, тобто його трактовка схожа з підходом Л. Гармідера, який розглядає трудовий потенціал як динамічну соціально-економічну систему, в якій відбувається процес відтворення трудового потенціалу, спрямований на забезпечення задоволення особистих і суспільних потреб, а також забезпечуються умови для його відтворення [7]. Вважаємо цей підхід застосовним до сьогодишніх реалій ринку, оскільки управління трудовими ресурсами має відповідати швидким змінам зовнішнього середовища, складним умовам економічного і соціального розвитку галузей та регіонів.

Згідно з другим підходом трудовий потенціал визначається його як сукупність працездатного населення з урахуванням інтелектуального розвитку, знань, умінь, навиків, компетенцій, досвіду, духовних цінностей, звичаїв, традицій, переконань і патріотизму [15, с. 38]. Н. Касьянова наголошує, що “талановиті, кваліфіковані, досвідчені фахівці – це не тільки ресурс, що дозволяє ефективно досягати поставлених цілей, а й *джерело конкурентної переваги*” [16, с. 12]. Позицію автора підтверджують наукові праці лауреата Нобелівської премії 2017 р. Р. Талера (Чиказький університет, США), який зробив суттєвий внесок у розвиток поведінкової економіки та поєднав економіку з психологією, тим самим підтвердивши, що поведінкова економіка – це все та ж економіка, але значно збагачена знаннями з психології та інших соціальних наук [14]. Об’єднавши поняття з психології та аналізу, дослідник створив можливості для нових досліджень, пов’язаних із розробленням аналітичних інструментів для діагностики та прогнозування людської поведінки.

Згідно з третім підходом трудовий потенціал асоціюється з робочою силою, трудовими ресурсами. Так, О. Грішнова, Л. Ганіч визначають трудовий потенціал як інтегральну динамічну систему, що включає демографічну, економічну та соціальну підсистеми, об'єднані спільністю трудової діяльності [6, с. 89; 10; 11, с. 422]. З позиції Я. Гавриленка, трудовий потенціал працівника – це індивідуальні інтелектуальні, психологічні, фізіологічні, освітньо-кваліфікаційні і інші можливості, які можуть бути використані ним для трудової діяльності, за умови створення необхідних для їх реалізації умов. Автор наголошує, що трудовий потенціал працівника не є величиною постійною, а безперервно змінюється [5, с. 32].

Процес формування трудового потенціалу підприємства залежить від його структури. Ю. Уткіна, І. Соломников виділяють три складові трудового потенціалу: 1) професійно-кваліфікаційна (відображає освітній та кваліфікаційний рівень персоналу); 2) психофізична (включає показники працездатності, здоров'я, віку, статі, комунікабельності чи конфліктності); 3) особистісна (включає індивідуальні потреби, ціннісні орієнтації, склад розуму, інтелектуальний рівень працівника) [18, с. 226]. Вчені О. Федонін, І. Репіна, О. Олексюк особистісну складову замінюють соціальним потенціалом, під яким розуміють рівень громадянської свідомості та соціальної зрілості, ступінь засвоєння працівником норм ставлення до праці, ціннісні орієнтації, інтереси, потреби й запити у сфері праці виходячи з ієрархії потреб людини [19]. С. Голубев до структури трудового потенціалу людини, окрім окреслених вище трьох складових, додає соціальні та комунікаційні якості, які визначають можливість взаємодії в колективі (здатність працювати в команді, лідерські та організаційні здібності, комунікаційні якості тощо), і відмічає, що “остання складова потенціалу близька за сутністю до індивідуально-особистісних якостей, але вона проявляється лише у взаємодії з іншими людьми” [9, с. 173]. Н. Чухрай, І. Кулиняк, О. Глянцева додають до психофізичних і професійно-кваліфікаційних складових ще дві – організаційні якості, які охоплюють трудову дисципліну, відповідальність, здатність працювати в команді, лідерські та організаційні здібності, наявність чи відсутність підприємницьких здібностей, прагнення до саморозвитку, задоволеність працею; і технічні якості, які включають структуру працівників, частку управлінців, чисельність керівників, частку звільнених і прийнятих працівників та ін. [20, с. 340].

Л. Шостак, В. Петріні поділяють трудовий потенціал на два структурні компоненти: внутрішні, до яких включають всі компоненти, що згадані вище авторами, та зовнішні – попит і пропозиція на ринку праці, попит на конкретні спеціальності, політико-економічний стан держави, світові міграційні процеси, рівень мінімальної заробітної плати, демографічний потенціал держави тощо [21, с. 450–451].

В. Бугас та О. Науменко значно розширили структуру трудового потенціалу, включивши до них інтелектуальну, демографічну, економічну, соціально-біологічну, професійну, історико-культурну, мотиваційну, організаційну складові [3]. Кожна з виділених компонент містить низку характеристик та елементів і дозволяє досягнути значних результатів в процесі управління трудовим потенціалом.

Б. Генкін, І. Ладунка, М. Буркова виділяють такі компоненти трудового потенціалу: здоров'я, моральність, творчий потенціал, активність, організованість та асертивність, освіта, професіоналізм, ресурси робочого часу (табл. 1) [8, с. 52; 11, с. 423].

Таблиця 1

Характеристика компонентів трудового потенціалу

№ з/п	Компоненти трудового потенціалу	Показники та якості		
		Особа	Підприємство	Суспільство
1	2	3	4	5
1	Здоров'я	Працездатність. Час відсутності на роботі через хворобу	Втрати робочого часу через травми та хвороби. Витрати на забезпечення охорони здоров'я	Середня тривалість життя. Витрати на охорону здоров'я. Смертність за віковими категоріями

**ВИЗНАЧЕННЯ ЗМІСТУ КОМПОНЕНТІВ ТРУДОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ
ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
2	Моральність	Ставлення до оточуючих	Взаємовідносини між працівниками. Втрати від конфліктів	Ставлення до інвалідів, дітей, людей похилого віку. Злочинність. Соціальна напруженість
3	Творчий потенціал	Творчі здібності	Кількість винаходів, патентів, раціоналізацій, нових виробів на одного працівника. Заповзятливість	Прибутки від авторських прав. Кількість патентів і міжнародних премій на одного жителя країни. Темпи технічного прогресу
4	Активність	Намагання реалізувати здібності. Заповзятість		
5	Організованість та асертивність	Акуратність, раціональність, дисциплінованість, обов'язковість, ощадливість, порядність	Втрати від порушень дисципліни. Чистота. Старанність	Якість законодавства. Якість доріг і транспорту. Дотримання договорів і законів
6	Освіта	Знання, навички	Питома вага спеціалістів з вищою та середньою освітою у загальній чисельності працівників. Витрати на підвищення кваліфікації персоналу	Середня кількість років навчання у школі та ВНЗ. Питома вага витрат на освіту в Держбюджеті
7	Професіоналізм	Уміння. Рівень кваліфікації	Якість продукції. Втрати від браку	Прибутки від експорту. Втрати від аварій
8	Ресурси робочого часу	Час праці протягом року	Кількість співробітників. Кількість годин на одного працівника за рік	Працездатне населення. Кількість працівників. Рівень безробіття. Кількість годин зайнятості за рік

Джерело: систематизовано автором на основі джерел [8, с. 52–54; 11, с. 423]

Зазначимо, що вчені виокремлюють три рівні цієї категорії, а саме трудовий потенціал людини, трудовий потенціал колективу (підприємства) та трудовий потенціал суспільства, з чим погоджуються В. Васильченко, А. Гриненко, О. Грішнова, Л. Керб [4].

Вважаємо такий поділ обґрунтованим і наведемо власне тлумачення цих рівнів. Так, трудовий потенціал людини передбачає рівень знань, вмінь, навичок, які людина здобула через освіту, професійну підготовку, практичний досвід і завдяки яким вона підвищує свою конкурентоспроможність на ринку праці, надаючи послуги іншим людям. Трудовий потенціал підприємства – це вже сукупність кваліфікації та професійних здібностей всіх працівників підприємства, а також їхніх здобутків у справі ефективної організації праці та розвитку персоналу, а потенціал суспільства формується досягненнями в таких галузях, як освіта, охорона здоров'я, професійна підготовка, перепідготовка кадрів та ін., і є істотною частиною національного багатства країни.

Всі наведені вище компоненти трудового потенціалу вважаємо за доцільне об'єднати за трьома складовими: потенціал знань, здоров'я та культури (табл. 2). На підтвердження нашої позиції наведемо думку М. Добії, який зазначає, що на противагу застарілим парадигмам, згідно з якими людська особа складається з тіла плюс розум, що є функцією тіла, у роздумах про людський капітал варто зважати на загальний досвід або сприйняття людини як особи та сприймати її як елемент, який складається з триади: тіла – розуму – духу [22].

Таблиця 2

Узагальнені складові трудового потенціалу підприємства

№ з/п	Складова	Характеристика
1	Потенціал знань	Рівень знань (освіти), досягнутий людиною у процесі навчання, формування навичок і здобуття досвіду
2	Потенціал здоров'я	Рівень фізичного розвитку, досягнутий людиною у процесі життєдіяльності.
3	Потенціал культури	Рівень культурного та духовного розвитку, досягнутий людиною у процесі життєдіяльності

Джерело: складено автором

Відмітимо, що виділені компоненти трудового потенціалу сприятимуть розробленню ефективної моделі його оцінювання з метою управління формуванням та використанням ресурсного потенціалу підприємства. Деякі дослідники вважають, що оцінювання трудового потенціалу підприємства має будуватися на основі економічних оцінок здатності людей створювати певний дохід (чим вище індивідуальна продуктивність роботи працівника і тривалість періоду його діяльності, тим більший він приносить дохід і тим більшою цінністю він є для підприємства). Тобто йдеться про здатність працівника приносити більшу чи меншу додану вартість в умовах конкретного підприємства [4]. Однак, на наш погляд, у сучасних умовах безперервний процес господарювання забезпечує ринкова вартість підприємства, тобто його репутація на ринку. Тому недоцільно зосереджувати увагу тільки на рівні доданої вартості, що створюється окремих працівником, оскільки корпоративна культура підприємства, а отже і його репутація на ринку формується його працівниками.

Грунтуючись на проведеному дослідженні, зазначимо, що кожна зі складових людського капіталу підприємства формується на основі витрат, понесених при його формуванні (рис. 1).

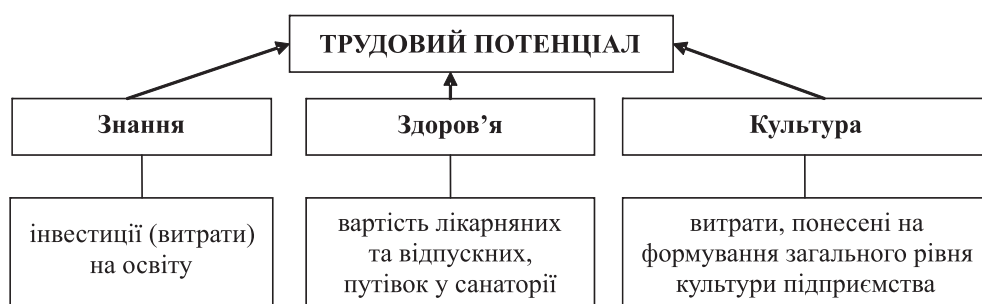


Рис. 1. Витрати, понесені на формування складових трудового потенціалу

Джерело: складено автором

Отже, у сучасних умовах господарювання центр уваги зміщується у бік нагромадження та раціонального використання трудового потенціалу, що визначається розвитком колективу і формуванням нових якостей кожного працівника, який здійснює внесок у створення атмосфери довіри, творчого пошуку, генерування ідей, самовдосконалення, наполегливості у виконанні завдань та взаємодопомоги. В основу нових підходів до вибору управлінських рішень на рівні підприємства має бути покладена їх якість (технічна

стратегія) та творче сприйняття (культурна стратегія), що у сукупності дозволить досягти мети, зосереджуючись на змінах умов господарювання. У процесі впровадження відповідних змін створюються додаткові мотиви для генерації працівниками нових ідей та їх реалізації з метою забезпечення інноваційного розвитку підприємства на основі передбачення тенденцій розвитку ринків, розширення можливостей підприємства у конкурентній боротьбі, постійного пошуку нових рішень тих чи інших проблем, забезпечення умов для успішної діяльності шляхом формування оптимальних схем і моделей взаємодії з партнерами і мотивації праці працівників підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи результати дослідження, можна зробити кілька висновків.

По-перше, основною ланкою забезпечення успіху діяльності підприємства в наш час стає його трудовий потенціал, який формує єдина команда фінансових й економічно грамотних, висококваліфікованих працівників, що володіють творчими підходами до вирішення тих чи інших завдань. А розуміння трудового потенціалу підприємства та його складових є необхідною умовою при здійсненні комплексного управління суб'єктом господарювання.

По-друге, зміст трудового потенціалу підприємства має удосконалюватися в зв'язку з гнучким процесом його відтворення, спрямованим на задоволення особистих і суспільних потреб працівників в умовах швидких змін зовнішнього середовища підприємства.

По-третє, в сучасній економічній літературі представлена різна структура трудового потенціалу, що створює труднощі для формування ефективної системи управління ним. З метою розроблення адекватної моделі економічного аналізу трудового потенціалу нами виділено його складові: здоров'я, культура та освіта персоналу підприємства. У подальшому буде сформовано перелік конкретних фінансових та нефінансових показників (коефіцієнтів), за допомогою яких аналітик зможе найбільш адекватно оцінити використання трудового потенціалу на підприємстві.

Список використаних джерел

1. Бегма П. О. Сутність трудового потенціалу як соціально-економічної категорії // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Сер. Економічні науки. 2015. № 2(71). С. 130–137.
2. Богиня Д. П., Грішнова О. А. Основи економіки праці. К.: Знання-Прес, 2002. 313 с.
3. Бугас В. В., Науменко О. М. Трудовий потенціал підприємства: сутність та структура // Ефективна економіка. 2018. № 1. URL: <http://ojs.dsau.dp.ua/index.php/efektyvna-ekonomika/article/view/1002>
4. Васильченко В. С., Гриненко А. М., Грішнова О. А., Керб Л. П. Управління трудовим потенціалом: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2005. 403 с.
5. Гавриленко Я. В. Сутність та підходи до розвитку трудового потенціалу підприємства // Збірник наукових праць ЧДТУ. 2019. Вип. 52. С. 30–38.
6. Ганіч Л. В. Дослідження поняття “трудовий потенціал” в умовах ринкової економіки // Соціально-трудові відносини: теорія та практика. 2013. № 1. С. 86–90.
7. Гармідер Л. Д. Кадровий потенціал торговельних підприємств: формування, оцінка, розвиток: моногр. Дніпропетровськ: Дніпропетр. ун-т ім. Альфреда Нобеля, 2013. 340 с.
8. Генкин Б. М. Экономика и социология труда. М: НОРМА-ИНФРА, 1998. 373 с.
9. Голубев С. М. Складові елементи трудового потенціалу колективу // Бізнес інформ. 2012. № 10. С. 172–175.
10. Грішнова О. А., Пасека С. Р., Пасека А. С. Трудовий потенціал України: оцінка стану, ефективність використання, стратегічні напрями розвитку: моногр. / За наук. ред. О. А. Грішнкової. Черкаси: Маклаут, 2011. 360 с.
11. Ладунка І. С., Буркова М. С. Підвищення ефективності використання трудового потенціалу підприємств // Економіка і суспільство. 2018. Вип. 14. С. 421–425.
12. Лапшин І. М. Трудовий потенціал населення як домінуючий чинник розвитку демографічних та економічних процесів // Приазовський економічний вісник. 2019. Вип. 2(13). С. 241–245.

13. Леоненко Н. А. Роль трудового потенціалу у відтворенні економічного потенціалу регіону // Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. Вип. 23. С. 366–372.
14. Нобеля по економіке получил Ричард Талер. BBC News. Україна: веб-сайт. URL: <https://www.bbc.com/ukrainian/news-russian-41553419> (дата звернення: 09.10.2017).
15. Осовська Г. В., Крушельницька О. В. Управління трудовими ресурсами. К.: Кондор, 2003. 223 с.
16. Касьянова Н. В. та ін. Потенціал підприємства: формування та використання: підр. 2-ге вид., перероб. та доп. К.: ЦУЛ, 2013. 248 с.
17. Советский энциклопедический словарь / Под ред. А. М. Прохорова. 3-е изд. М.: Советская Энциклопедия, 1985. 1599 с.
18. Уткіна Ю. М., Соломников І. В. Трудовий потенціал підприємства: сутність, структура, підходи до формування // Вісник економіки транспорту і промисловості. 2013. № 41. С. 223–227.
19. Федонін О. С., Репіна І. М., Олексюк О. І. Потенціал підприємства: формування та оцінка: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2004. 316 с.
20. Чухрай Н. І., Кулиняк І. Я., Глянцева О. І. Оцінювання рівня трудового потенціалу підприємства // Актуальні проблеми економіки. 2014. № 10(160). С. 338–347.
21. Шостак Л. В., Петріні В. А. Трудовий потенціал як рушійна сила ефективного розвитку підприємства // Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. Вип. 21. С. 450–454.
22. Dobija M. Kapital jak opodstawowa kategoria rachunkowosci i ekonomii. Вісник ЖДТУ. 2004. № 2(28). С. 64–83.

References

1. Behma P. O. (2015) Sutnist trudovoho potentsialu yak sotsialno-ekonomichnoi katehorii [The essence of the labor potential as a socio-economic category]. *Naukovyi visnyk Poltavskoho universytetu ekonomiky i torhivli. Ser. Ekonomichni nauky – Scientific bulletin of Poptava University of Economics and Trade. Series Economics*, 2(71), 130–137 [in Ukrainian].
2. Bohynia D. P., Hrishnova O. A. (2002). *Osnovy ekonomiky pratsi* [The essentials of labor economy]. Kyiv: Znannia-Pres [in Ukrainian].
3. Buhas V. V., Naumenko O. M. (2018). *Trudovyi potentsial pidpryiemstva: sutnist ta struktura* [The labor potential of an enterprise: the essence and structure]. *Efektivna ekonomika – Effective economy*, 1. Retrieved from <http://ojs.dsau.dp.ua/index.php/efektivna-ekonomika/article/view/1002> [in Ukrainian].
4. Vasylchenko V. S., Hrynenko A. M., Hrishnova O. A., Kerb L. P. (2005). *Upravlinnia trudovym potentsialom* [Management of labor potential]. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
5. Havrylenko Ya. V. (2019). Sutnist ta pidkhody do rozvytku trudovoho potentsialu pidpryiemstva [The essence and approaches to the development of labor potential at an enterprise]. *Zbirnyk naukovykh prats ChDTU – Collection of scientific works of Chernihiv State Technical University*, 52, 30–38 [in Ukrainian].
6. Hanich L. V. (2013). Doslidzhennia poniattia “trudovyi potentsial” v umovakh rynkovoї ekonomiky [A study of the notion “labor potential” in the market economy context]. *Sotsialno-trudovi vidnosyny: teoriia ta praktyka – Social and labor relations: theory and practice*, 1, 86–90 [in Ukrainian].
7. Harmider L. D. (2013). *Kadrovyyi potentsial torhovelnykh pidpryiemstv: formuvannia, otsinka, rozvytok* [The human resources of trade enterprises: formation, assessment, development]. Dnipropetrovsk: Dnipropetrovsk Alfred Nobel University [in Ukrainian].
8. Genkin B. M. (1998). *Ekonomika i sotsiologiya truda* [The economy and sociology of labor]. Moscow: NORMA-YNFRA [in Russian].
9. Holubiev S. M. (2012). Skladovi elementy trudovoho potentsialu kolektyvu [The constituent elements of the labor potential of a team]. *Biznes inform – Business inform*, 10, 172–175 [in Ukrainian].
10. Hrishnova O. A., Pasioka S. R., Pasioka A. S. (2011). *Trudovyyi potentsial Ukrainy: otsinka stanu, efektyvnist vykorystannia, stratehichni napriamy rozvytku* [The labor potential of Ukraine: assessment of the performance, effectiveness of utilization, strategic areas of development]. O. A. Hrishnova (ed.). Cherkasy: Maklout [in Ukrainian].

11. Ladunka I. S., Burkova M. S. (2018). Pidvyshchennia efektyvnosti vykorystannia trudovoho potentsialu pidpriemstv [Enhancing the effectiveness of labor potential utilization at an enterprise]. *Ekonomika i suspilstvo – Economy and society*, 14, 421–425 [in Ukrainian].
12. Lapshyn I. M. (2019). Trudovy potentsial naselennia yak dominuiuchy chynnyk rozvytku demografichnykh ta ekonomichnykh protsesiv [The labor potential of the population: a dominant factor for the development of demographic and economic processes]. *Pryazovskiy ekonomichnyi visnyk – Pryazovsk economic bulletin*, 2(13), 241–245 [in Ukrainian].
13. Leonenko N. A. (2018). Rol trudovoho potentsialu u vidtvorenni ekonomichnoho potentsialu rehionu [The role of labor potential in reproducing the economic potential of a region]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky – Global and national problems of the economy*, 23, 366–372 [in Ukrainian].
14. Nobelia po ekonomike poluchil Richard Thaler [Nobel Prize in economics received by Richard Thaler]. BBC News. Ukraine: veb-sait. URL: <https://www.bbc.com/ukrainian/news-russian-41553419> (data zvernennia: 09.10.2017) [in Russian].
15. Osovska H. V., Krushelnytska O. V. (2003). *Upravlinnia trudovymy resursamy [Management of labor resources]*. Kyiv: Kondor [in Ukrainian].
16. Kasianova N. V. et al. (2013). *Potentsial pidpriemstva: formuvannia ta vykorystannia [The enterprise's potential: formation and utilization]*. 2nd ed., rev. and suppl. Kyiv: Center of education literature [in Ukrainian].
17. Sovetskiy entsiklopedicheskiy slovar [Soviet encyclopedical dictionary]. A. M. Prokhorov (ed.). 3rd ed. Moscow: Sovetskaya Entsiklopediya, 1985 [in Russian].
18. Utkina Yu. M., Solomnykov I. V. (2013). Trudovy potentsial pidpriemstva: sutnist, struktura, pidkhody do yii formuvannia [The labor potential of an enterprise: the essence, structure, formation approaches]. *Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti – Bulletin of transport and industrial economics*, 41, 223–227 [in Ukrainian].
19. Fedonin O. S., Riepina I. M., Oleksiuk O. I. (2004). *Potentsial pidpriemstva: formuvannia ta otsinka [The enterprise's potential: formation and assessment]*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
20. Chukhrai N. I., Kulyniak I. Ya., Hliantseva O. I. (2014). Otsiniuvannia rivnia trudovoho potentsialu pidpriemstva [Assessment of the enterprise's labor potential]. *Aktualni problemy ekonomiky – Vital problems of the economy*, 10(160), 338–347 [in Ukrainian].
21. Shostak L. V., Petrini V. A. (2018). Trudovy potentsial yak rushiina syla efektyvnoho rozvytku pidpriemstva [The labor potential: a driving force for the effective business enterprise development]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky – Global and national problems of the economy*, 21, 450–454 [in Ukrainian].
22. Dobija M. (2004). Kapital jak opodstawowa kategoria rachunkowoschi i ekonomii. *Visnyk ZhDTU – Bulletin of Zhytomyr State Technical University*, 2(28), 64–83 [in Polish].

Посилання на статтю:

Райковська І. Т. Визначення змісту компонентів трудового потенціалу для підвищення ефективності управління підприємством. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 87-95. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.08.

УДК: 330.14.01

JEL Classification: A 11, B 14

doi: 10.31767/nasoa.3.2019.09

А. Г. ТАРАСЕНКО,

старший викладач,

E-mail: pi7ma@ukr.net,

ORCID: 0000-0001-9890-8591;

Н. А. ГРИНЧАК,

старший викладач,

*кафедра економіки та менеджменту
зовнішньоекономічної діяльності*

E-mail: gnatalia@ukr.net,

ORCID: 0000-0002-2046-6014

Researcher ID: I-9495-2018;

В. В. ПАРХОМЕНКО,

кандидат економічних наук,

декан фінансово-економічного факультету,

Національна академія статистики, обліку та аудиту

E-mail: pviktoria@ukr.net,

ORCID: 0000-0002-9321-4125

Researcher ID: K-6375-2018

Еволюція уявлень про сутність капіталу як наукову категорію та чинник соціально-економічного розвитку

Досліджено логіку еволюції сутності та форм капіталу під впливом зміни характеру, джерел і чинників соціально-економічного розвитку та суспільного багатства шляхом аналізу підходів до тлумачення категорії «капітал», які домінували в економічній науці починаючи із середини XVIII ст. до нещодавніх часів. Шляхом порівняльного аналізу згаданих підходів показано, що саме в рамках неокласичного напрямку було переосмислено сутність капіталу, спростовано такий усталений критерій капіталу як відчужуваність і подолано натурально-матеріалістичний підхід до розуміння сутності капіталу, який панував у класичній школі. Особливу увагу приділено аналізу концепції соціального капіталу.

Ключові слова: *капітал, політекономія, соціально-економічний розвиток, економічне зростання, людський капітал, соціальний капітал.*

А. Г. ТАРАСЕНКО,

старший преподаватель;

Н. А. ГРИНЧАК,

старший преподаватель,

*кафедра экономики и менеджмента
внешнеэкономической деятельности;*

В. В. ПАРХОМЕНКО,

кандидат экономических наук,

декан финансово-экономического факультета,

Национальная академия статистики, учета и аудита

Эволюция представлений о сущности капитала как научной категории и фактора экономического развития

Исследована логика эволюции сущности и форм капитала под воздействием изменения характера, источников и факторов социально-экономического развития и общественного богатства путем анализа подходов к толкованию категории «капи-

тал», которые доминировали в экономической науке начиная из середины XVIII ст. до недавнего времени. Путем сравнительного анализа упомянутых подходов показано, что именно в рамках неоклассического направления была переосмыслена сущность капитала, опровергнут такой устоявшийся критерий капитала как отчуждаемость и преодолен натурально-материалистический подход к пониманию сущности капитала, господствовавший в классической школе. Отдельное внимание уделено анализу концепции социального капитала.

Ключевые слова: капитал, политэкономия, социально-экономическое развитие, экономический рост, человеческий капитал, социальный капитал.

A. TARASENKO,

Senior Lecturer;

N. HRYNCHAK,

Senior Lecturer,

Department for Economics and Management
of Foreign Economic Activities;

V. PARKHOMENKO,

PhD (Economics),

Dean of Finance and Economics Faculty,

National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Evolution of Perceptions about the Essence of Capital as a Scientific Category and a Factor of the Socio-Economic Development

The article's objective is to investigate the logic of evolution in the essence and forms of capital under the impact of the changing sources and factors of socio-economic development and social wealth.

The visions of capital prevailing from the middle of the eighteenth till the middle of the nineteenth century are analyzed, to demonstrate that although the classical tradition did not deny the impact of out-of-economic factors on the economy as a whole and the human behavior in particular, the analysis focused on the purely economic factors of growth and distribution of the social wealth.

The paradigm of the classical school was changed in the end of nineteenth century by the emerging institutional theory: factor theories of economic growth were replaced by substantiations of multidimensional sources of socio-economic development. The twentieth century was marked by the two achievements: (i) the understanding that the social wealth could not be confined to the material wealth; (ii) a new vision of a mix of factors behind the socio-economic development: natural, technical and technological, and institutional, with research focus gradually shifting from material factors to information and institutional ones.

The following significant move in the vision of capital was the line drawn between the notions of "economic growth" and "economic development": emphasis on economic growth as the fundament of development made the economic theory inapplicable in studies of broader development perspectives.

A new phase in the economics started in 70s of the twentieth century, with rise of the neo-institutional theory assuming that the material welfare of a nation could not be gained by means of traditional production factors and capital accumulation without a highly developed institutional structure of the society.

The philosophical and economic rediscovery of capital was made by the neo-classical school: by treating capital as a way of value utilization rather than a tangible form, it denied a criterion of capital commonly adopted in the political economy of earlier times, i. e. its alienability, together with the materialistic approach to interpretation of capital. The set of capital parameters was expanded by including in it skills and qualifications (human capital), social relations and networks (social capital), political and economic institutes (institutional capital), and, eventually, intellectual objects of intangible nature. It shows that the forms of capital were transforming from tangible (material) to human and intellectual (intangible) ones. This phase is marked by rise of the theory of human capital, reflecting the cardinal

change in the role of the human factor and its impact on science and technology development, production processes and labor productivity. The notion of “social capital” was introduced in economics by abandoning out-dated visions of capital as a purely materialistic phenomenon associated with the material production processes and adopting to broader concept related with social development, with emphasis changing from links of humans and wealth to relations between humans in a broader humanistic sense.

Keywords: capital, political economy, socio-economic development, economic growth, human capital, social capital.

Постановка проблеми. Сучасні світові тенденції демонструють стрімкий розвиток сфери нематеріального виробництва, інформаційної економіки та цілої низки пов'язаних з ними соціально-економічних явищ і процесів. Це визначає системну світоглядну зміну наукових уявлень про сутність фундаментальних економічних явищ і процесів, які десятиліттями вважалися усталеними і аксіоматичними, та еволюцію поглядів щодо головних чинників економічного зростання, у більш широкому контексті – соціально-економічного прогресу. Зокрема, новим змістом наповнюються такі поняття як соціально-економічний розвиток, суспільне багатство, цінність, продуктивна праця, капітал.

Категорія “капітал” належить до фундаментальних, багатоаспектних, але разом із тим неоднозначних, мінливих і недостатньо досліджених. Однак навіть сьогодні значна кількість дослідників капіталу зосереджується на його матеріально-виробничому тлумаченні, що відображає догматичний натурально-речовий підхід, характерний для класичної політекономії та марксизму періоду становлення індустріальної економіки.

Так, деякими прихильниками марксистської політекономії капітал і сьогодні розглядається із соціально-класових позицій – як суспільні відносини у сфері суто матеріального виробництва, пов'язані з класовим поділом суспільства, власністю на засоби виробництва і експлуатацією найманої праці. Існує також проблема ототожнення капіталу із його конкретними матеріальними формами, засобами виробництва, грошима, а не з його соціально-економічними функціями.

Крім того, у багатьох наукових публікаціях категорія “капітал” розглядається в основному з точки зору теоретичних підходів до її трактування окремих учених починаючи з часів античної цивілізації, шкіл та напрямів економічної науки і недостатньо пов'язується з еволюцією самої економічної сфери та зміною характеру соціально-економічного розвитку та його чинників.

Із вищевказаного слідує, що в економічній науці постає завдання аналізу нових суспільних форм капіталу, що виникають і функціонують в сучасному суспільстві в процесі його розвитку, не концентруючись на суто речових капітальних благах, що функціонують у сфері матеріального виробництва, яка раніше визнавалася єдиною сферою створення багатства нації. Без розширення дослідження нових форм капіталу у різних, особливо нематеріальних сферах суспільного виробництва та на різних рівнях соціально-економічних відносин неможливо оцінити ані значення цих сфер для розвитку суспільства, ані вплив людського і соціального чинника – людських здібностей, інтелектуальних ресурсів, соціальної взаємодії та соціальної активності, інституційної структури суспільства – на соціально-економічний розвиток чи занепад націй.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Категорія “капітал” досліджується протягом декількох століть представниками багатьох наукових економічних шкіл та напрямів: меркантилістами, фізіократами, представниками класичної школи, марксистами, неокласиками, інституціоналістами та ін. Вагомий внесок у дослідження капіталу зробили численні вчені-економісти та представники споріднених суспільних наук. Серед найбільш вагомих зарубіжних та вітчизняних дослідників слід згадати імена Ф. Кене, А. Сміта, К. Маркса, Дж. Б. Кларка, Е. Бем-Баверка, А. Маршала, І. Фішера, Д. Дьюї, Й. Шумпетера, О. Мертенса, Дж. Хікса, Р. Мертсона, Р. Холта, Г. Беккера, Т. Шульца, Дж. Кендріка, С. Моїсеєва, Л. Берстайна, Е. Хелфертата.

Серед сучасних науковців привертають до себе увагу такі автори як П. Лемещенко, І. Бланк, Г. Климко, В. Осіпов, С. Гнатюк, І. Зятковський, Ю. Воробйов, Н. Хмельницька, Ю. Боровська, Л. Гаєвська, А. Коваленко, В. Скворцова, А. Скворцов, П. Круш, О. Бородін, Т. Глеба, Ж. Комкова, Г. Карпова, А. Чухно, В. Потійта інші.

Метою статті є дослідження логіки еволюції сутності та форм капіталу під впливом зміни характеру, джерел і чинників соціально-економічного розвитку та суспільного багатства.

Виклад основного матеріалу. Капітал є однією з фундаментальних економічних категорій, сутність якої наукова думка досліджує протягом багатьох століть. Хоча історія наукового дослідження категорії “капітал” досить довга, проте не існує універсального підходу до її визначення, що пояснюється складністю та мінливістю форм капіталу. Розвиток наукових підходів до розуміння капіталу відбувався під впливом зміни та появи нових соціально-економічних відносин, явищ і процесів, які не існували і не могли існувати в минулому. Це унеможливило адекватне відображення цих явищ і процесів у економічній теорії на базі методології, логіки та головних постулатів класичної політичної економії.

Загальний характер розвитку економічної науки доводить, що в ній не існує абсолютно об’єктивних та назавжди усталених і незмінних категорій на кшталт фізичних чи математичних. Адже вона досліджує мінливі та динамічні суспільні явища і процеси, до яких неможливо застосувати поняття прямолінійного поступу. Натомість економісти-класики часто намагалися надати своїм теоріям математичної суворості та фізичної об’єктивності, що призводило до надмірної схематизації та спрощення складної та багатоаспектної економічної сфери. Класична школа, починаючи з фізіократів, приймала економіку як окрему впорядковану сферу, що являє собою сукупність логічно пов’язаних відносин між суспільними класами з приводу створення та розподілу суспільного багатства.

Незважаючи на багатоманітність напрямів досліджень представників класичної школи, яка панувала в економічній науці із середини XVIII ст. до середини XIX ст., їхні ідеї мали низку спільних властивостей, склавши єдину на той час наукову парадигму. Зокрема, це високий рівень абстрактності теоретичних конструкцій, підхід до аналізу економічних проблем з позицій природничих наук, перенесення уявлень про закони природи на суспільний організм, ігнорування впливу на економіку цілої низки так званих “позаекономічних чинників” та індивідуальних особистих мотивів поведінки людини, намагання вмістити складний різноманітний комплекс економічної сфери у прокрустове ложе абстрактних об’єктивних економічних законів [1, с. 9].

Під впливом цих властивостей формувалися трудова теорія вартості, теорія суспільного багатства, продуктивної праці, капіталу та інші концепції класичної політекономії. З часом недосконалість та односторонність таких теорій постійно спрощувалася самим життям.

Заради справедливості слід зазначити, що нетрадиційні ідеї та підходи до трактування рушійних сил економіки, сутності суспільного розвитку, нових форм капіталу періодично виникали як у надрах класичної політекономії, так і у межах альтернативних напрямів економічної науки, однак у більшості вони виявлялися або неактуальними, або ж мали загальнофілософський характер і не вписувалися у логіку класичних наукових схем і тому не знаходили достойного визнання та утвердження у наукових колах. Це, зокрема, ідеї суспільного прогресу А. Р. Ж. Тюрго, людського капіталу У. Петті та А. Сміта, нематеріального походження цінності Ж. Б. Сея, продуктивних сил, продуктивної праці та значимості інституційних чинників представників німецької історичної школи та багатьох інших, менш відомих, учених.

Так, один із провісників історичної школи XIX ст. А. Мюллер стверджував, що у кожній нації, окрім речового капіталу, представленого матеріалізованим багатством і грошима, існує також “моральний капітал”, втілений перш за все у національній мові, законах, звичаях, традиціях та національній солідарності [2, с. 311].

Ф. Ліст, фундатор історичної школи, доводив, що справжнє багатство й добробут нації зумовлюється не кількістю мінових вартостей, а ступенем розвитку її продуктивних сил. У поняття “продуктивні сили нації” Ліст включає поряд із матеріальним багатством і капіталом як “фіксованою часткою цього багатства”, також природні й набуті здібності людей, а головне, культурні надбання нації, урядові та державні інститути, мораль, пресу, духовні заклади, мистецтво – усе, що є неодмінними атрибутами високорозвиненого суспільства. Провідного значення Ліст надавав рівню розвитку організаційно-економічних відносин у країні, який зумовлений усім попереднім роз-

витком нації. Фактично, його теорія продуктивних сил є першим кроком до відкриття поняття соціального капіталу нації.

Загалом, класична традиція не заперечувала вплив позаекономічних чинників на господарську сферу, зокрема на економічну поведінку людини, однак головним предметом її аналізу були суто економічні чинники зростання та розподілу суспільного багатства, а взаємовплив між цими двома групами чинників майже не досліджувався.

Як відомо, представники класичної політекономії традиційно визнавали три джерела суспільного багатства (землю, працю та капітал), які століттями використовувалися людьми як визначальні чинники виробництва. Головною формою і показником багатства нації проголошувалося речове багатство, що створювалося продуктивною працею тільки у сфері матеріального виробництва. Це зумовлювалося тим, що протягом тривалого історичного періоду першочерговим завданням економіки було задоволення матеріальних потреб людини, а накопичення матеріальних цінностей було критерієм суспільного прогресу. Відповідно, в епоху становлення та розвитку індустріальної економіки до капіталу включили передусім фонд оплати праці найманих робітників та матеріальні засоби виробництва, тобто уречевлену працю.

Парадигма класичної школи була змінена до кінця XIX ст., коли дослідники усвідомили, що в економіці не існує абсолютних категорій, а економічний світ пронизаний різноманітними взаємовпливами та взаємозв'язками, а не лише причинно-наслідковими залежностями. Відповідно, змінювалися і уявлення щодо сутності, джерел, чинників та характеру самого соціально-економічного розвитку, основою якого є національне відродження суспільства. Економічна наука пройшла тривалий шлях досліджень – від причин багатства націй аж до забезпечення їх сталого соціально-економічного розвитку.

Подальша еволюція ідей щодо впливу позаекономічних чинників на розвиток національної економіки була модифікована інституціональною теорією, зокрема Т. Вебленом, який визначив сутність суспільного розвитку як процес постійних змін, взаємного пристосування економічних чинників та суспільних інститутів.

Вважається, що саме ідеї Веблена сприяли подальшому поглибленню досліджень соціально-економічного розвитку за двома основними напрямками: з одного боку, аналіз розвитку в зв'язку зі змінами техніки, з іншого – дослідження розвитку як процесу інституціональних змін [3, с. 20].

Очевидно, що трансформація уявлень про сутність та форми капіталу зумовлена зміною наукової парадигми: від побудови факторних теорій економічного зростання до обґрунтування багатопланових джерел соціально-економічного розвитку суспільства.

Утвердженню такої парадигми сприяло зближення багатьох суспільних наук, синтез їх досягнень та перетин напрямків досліджень протягом XX–XXI ст. Ефект від інтеграції суспільних наук, подолання вузької наукової спеціалізації зумовили зміну поглядів на капітал і суспільне багатство, розширення трактування їх сутності та форм і дали можливість інвестувати у нові сфери економічної діяльності. Ідея розширення форм капіталу виникла з усвідомленням появи нових детермінант економічного зростання та концепції сталого соціально-економічного розвитку.

Першим важливим досягненням економічної науки XX ст. стало усвідомлення того, що суспільне багатство не обмежується суто матеріальним добробутом, воно втілюється у новій якості життя, задоволенні нових і значимих нематеріальних потреб, розвитку та реалізації здібностей та можливостей людини на користь суспільства. Досягнення соціально-економічного розвитку передбачає кардинальні зрушення у відносинах між владою та громадянами, перерозподіл суспільного багатства, виникнення нових форм власності та економічних відносин.

Другий здобуток економічних досліджень стосується формування нового бачення сукупності засадничих чинників соціально-економічного розвитку: природних, техніко-технологічних, інституційних. Ретроспективний аналіз джерел соціально-економічного розвитку дозволяє зробити висновок, що акцент у економічних дослідженнях поступово, але неухильно зміщувався з матеріально-речових на інформаційно-інституційні чинники.

Обмежувальні погляди на сутність капіталу багато в чому були зумовлені отождоленням багатьма економістами минулого таких понять як “економічне зростання”

та “економічний розвиток”. Обмеження розвитку суспільства лише його економічним зростанням позбавляло економічну теорію широкої перспективи соціально-економічного прогресу та розуміння системної еволюції економічних відносин.

Тривалий час вчені вважали, що забезпечення економічного зростання автоматично передбачає розвиток людини та суспільства. Однак зростання нерівномірності розподілу багатства, бідності, суспільної напруги, екологічних проблем на тлі глобалізації економіки змусило дослідників переглянути цю тезу і звернутися до більш широкої парадигми соціально-економічного розвитку.

У наукових колах поступово почало формуватися переконання, що економічне зростання є лише необхідним фундаментом соціально-економічного розвитку – більш широкого поняття, що має соціальне забарвлення: це не лише нарощування обсягів виробленої продукції, а й підвищення добробуту всіх груп населення країни, постійне зростання життєвого рівня її громадян. Зріло розуміння, що суспільний розвиток – це складний процес, який включає не тільки зростання економіки, а й соціальні механізми розподілу його результатів, збереження природних ресурсів і вирішення екологічних проблем, підвищення якості суспільних інститутів, політичної системи загалом. Отже, шляхом досягнення лише економічного зростання неможливо вирішити комплекс взаємозалежних економічних, соціальних та екологічних проблем.

Основа для переконання в тому, що економічне зростання – лише необхідна умова розвитку, була закладена у 70-х роках ХХ ст. представниками неоінституціоналізму, які проголосили, що досягнення матеріального добробуту нації за допомогою традиційних виробничих чинників і накопичення капіталу є результатом розвитку якісної інституційної структури суспільства [4]. Сучасна інституційна теорія використовує в економічному аналізі в якості виробничих ресурсів чинники соціального середовища, які розглядаються як формальні та неформальні норми та правила поведінки в суспільстві.

У подальшому дослідники дійшли висновку, що на соціально-економічний розвиток сьогодні впливають ще й різноманітні культурогічні чинники: від освіти та релігії до інститутів і ментальних особливостей нації, а дехто з них вважає, що ці чинники є провідними у його забезпеченні [5].

Останні дослідження економістів, основані на розлогіх історичних даних, доводять критичну значимість у забезпеченні суспільного прогресу нації якісних політичних і економічних інститутів, які визначають характер розподілу влади, норми соціальної взаємодії, економічну ефективність, стимули та мотивації людей у соціально-економічних відносинах. Було доведено, що певна комбінація політичних і економічних інститутів створює потужний синергетичний ефект, який забезпечує фундамент суспільного відродження та процвітання [6].

Отже, соціально-економічний розвиток сьогодні розглядається як поступальний прогрес суспільства, що призводить до якісних суспільних змін, розвитку фізичних і духовних якостей людини на основі зростання добробуту та ефективності інституційного середовища.

Дослідження суспільних закономірностей розвитку в економічній теорії та історії економіки, соціології та інших напрямках науки призвели до появи у 60–70-х рр. ХХ ст. теорій постіндустріального суспільства, які пов’язували процес суспільного розвитку зі змінами техніки і технологій. Наукові здобутки, інформацію, знання було проголошено головними умовами прискорення технічного прогресу та зміни організаційних форм економічної діяльності.

Сучасна економіка розвинутих країн світу, хоч би яким терміном вона позначалася (інформаційна, постіндустріальна і т. д.), відображає загальну тенденцію глобального розвитку людської цивілізації: від сфери первинного виробництва (привласнення людиною природних благ) до сфери вторинного виробництва (створення матеріальної продукції) і, нарешті, до переважання сфери третинного виробництва (створення послуг). Індустріальна економіка розвинутих країн світу, яка ґрунтувалася на застосуванні великих обсягів матеріального капіталу, стрімко перетворюється на постіндустріальне суспільство, в якому головною продуктивною силою стає нематеріальний капітал.

Створення багатства у постіндустріальному суспільстві залежить не від робочого часу чи кількості витраченої праці, а від розвитку науки і технологій. Наука і

технології, знання загалом, соціальні мережі та інституційна структура суспільства набули вирішального значення у створенні доходів у сучасному світі та розглядаються як складові суспільного багатства. Свого часу Д. Белл стверджував, що “як праця та капітал були центральними змінними в індустріальному суспільстві, так інформація та знання стають вирішальними змінними постіндустріального суспільства” [7, с. 152].

З огляду на вищевказане ми переконані, що категорію капіталу потрібно досліджувати у тісному зв'язку із характером розвитку етапів людської цивілізації, виділених Д. Белом, оскільки зміна цих етапів відображає еволюцію чинників соціально-економічного розвитку, продуктивних форм створення багатства як джерела доходів та добробуту, а відтак еволюцію форм капіталу.

Як вважають дослідники, процес еволюції капіталу слід вважати складовою частиною еволюції соціально-економічної системи суспільства. Цей процес характеризується проникненням капіталу у нові сфери суспільного життя, які раніше перебували за межами економічної сфери, появою нових неречових форм капіталу та їх видозмінами [8, с. 218].

Отже, суспільний капітал у сучасній економіці формується через взаємодію його видів, що функціонують у різних її сферах. Це справляє могутній синергетичний вплив на зростання національного багатства.

Оригінальний підхід до теорії капіталу, який синтезує напрацювання інституціонального та неокласичного напрямів економічної науки, запропонував видатний вчений-економіст Й. Шумпетер. Капітал у його розумінні – це своєрідний важіль, який дає змогу підприємцю отримувати в своє розпорядження потрібні йому блага для досягнення нової мети, а також орієнтувати виробництво в новому напрямку. До того ж, капітал у методології Шумпетера тісно пов'язаний із розвитком економіки на основі інновацій, тобто на нових способах використання існуючих джерел [9].

Вважається, що саме Шумпетер зробив науково-технічний прогрес об'єктом свого дослідження і обґрунтував якісно новий інноваційний тип економічного розвитку.

Ретроспективний аналіз показує, що в епоху зародження та розвитку індустріальної економіки XIX – першої половини XX ст. накопичення фізичного капіталу незмінно проголошувалося західними економістами головною умовою економічного зростання. І хоча інвестиції у фізичний капітал вимагали значного рівня витрат, вони приносили значний ефект у вигляді зростання продуктивності праці та доходів. Тому розвиток економіки протягом першої половини XX ст. здійснювався шляхом заміщення трудових та природних ресурсів технічними засобами виробництва. Однак починаючи з другої половини XX ст. неокласичні економічні моделі зростання, основані на накопиченні матеріально-виробничого фізичного капіталу, виявилися неспроможними підтвердити його вирішальну роль у цьому процесі.

Як зазначав М. Блауг, невитравний методологічний гріх неокласичної теорії полягав у тому, що вона використовувала мікростатичні теореми, виведені із “позачасових” моделей, в яких були відсутні технічний прогрес та збільшення доступних ресурсів для передбачення ходу подій у реальному світі [10, с. 650].

Неокласичні моделі зосереджувалися на досягненні умов довгострокової економічної рівноваги, а фактор техніки і технології вважався при цьому заданим параметром. Тим самим неокласики обмежили предмет економічної науки, вичерпали себе у пошуках нових чинників, умов економічного зростання і, головне, нової якості соціально-економічного розвитку.

Але початкове політекономічне натурально-речове тлумачення капіталу поступово розширювалося завдяки появі та теоретичному осмисленню значимості нових його елементів під впливом того, що протягом XX ст. поступово, але неухильно втрачався чіткий розподіл суспільства на класи відповідних власників виробничих факторів і вплив такої класової структури на створення та розподіл суспільного багатства, що було характерним для часів становлення “чистої” ринкової економіки у Західній Європі та формування постулатів англійської класичної політекономії. Це привело до стирання функціональних меж між різними видами факторів виробництва, в результаті чого джерела надання їхніх послуг почали трактуватися як види особистих чи суспільних капіталів [11, с. 305].

З часом у працях представників неокласичної економіки виникає тенденція до розширення складу факторів виробництва через впровадження у науковий обіг

поряд із традиційними факторами “земля”, “праця”, “капітал”, таких факторів як “підприємницька здібність”, “знання”, “інформація”, “технологія”, “науково-технічний прогрес”.

У неокласичній традиції це знайшло відображення в так званому “поширювальному” тлумаченні національного багатства і капіталу [12]. Згідно з до нею капітал почав визначатися як будь-яка цінність, не обов’язково матеріального характеру, яка генерує потік доходу впродовж визначеного часу, причому будь-який дохід завжди є продуктом певного різновиду капіталу. В такому разі капіталом є будь-який ресурс, що може накопичуватися і продуктивно використовуватися впродовж тривалого періоду часу, приносячи дохід. Це підхід у подальшому заклав фундамент для утвердження таких понять як “людський капітал” та “інтелектуальний капітал”, які спочатку сприймалися як алегорія, а згодом зайняли чільне місце в системі чинників економічного зростання в різних аналітичних моделях.

Погляди на капітал у неокласичній теорії різноманітні, але всі вони єдині в одному: капітал має власну продуктивність і асоціюється зі здатністю приносити дохід. Тому в абстрактному розумінні капітал можна визначити як будь-який ресурс, створюваний з метою виробництва більшої кількості економічних благ, або ж як цінність, що здатна приносити потік доходу. Капіталом можна вважати будь-яке благо, що приносить регулярний дохід своєму власнику, в тому числі людську здібність чи талант.

Отже, саме в рамках неокласичного напряму відбувся філософсько-економічний злам у осмисленні сутності капіталу від речової форми до способу використання будь-якої цінності. Це означало можливість використання певного ресурсу і в якості предмета споживання, і в якості товару, і в якості капіталу, незважаючи на те, матеріальний він чи ні.

Неокласична теорія затвердила важливий аспект трактування капіталу як синоніму поняття “продуктивна сила”, до складу якої входять земля, сировина, засоби виробництва, вміння та навички людей і навіть інституційний суспільний лад [13, с. 24].

Тим самим було спростовано такий усталений критерій капіталу, властивий для його політекономічних матеріально-речових уявлень, як відчужуваність. Також було подолано і сам натурально-матеріалістичний підхід до розуміння сутності капіталу, який панував у класичній школі. Характеристики капіталу почали пов’язувати з нормами накопичення отримуваних доходів, динамікою різних елементів капіталу та загалом із функціонуванням економічної системи.

Зокрема, американський економіст Дж. Кендрік, один із визнаних фундаторів теорії людського капіталу визначив поняття капіталу як “здатність впродовж визначеного часу створювати продукт і дохід, включаючи неринкові форми доходу” і виділив два види сукупного капіталу: речовий, що втілюється у безпосередню матеріальну форму, та неречовий, що не має власної матеріальної форми і втілюється у матеріальному капіталі, підвищуючи його якість чи продуктивність [14, с. 8].

Згідно з таким розширеним тлумаченням, до капіталу можна включити всі елементи суспільного багатства, які накопичуються та використовуються в економічній діяльності і приносять дохід, у тому числі у negroшовому вигляді. В зв’язку з цим слід згадати, що Г. Беккер в 70-х рр. ХХ ст. увів у науковий обіг таке поняття як “соціальний дохід”, яке включає суму власних доходів індивідуума (його заробіток і т. п.) та грошову цінність тих доходів, які генеруються його оточуючим соціальним середовищем [15]. Автор використав це поняття для аналізу взаємодії між членами сім’ї, але очевидно, що воно може використовуватись і на інших рівнях економічного аналізу капіталу.

Сучасний економіст Е. де Сото вважає, що за своєю економічною сутністю капітал – це не лише накопичений запас активів, а насамперед потенціал розгортання нового виробництва. Цей потенціал є абстракцією і реалізується лише у певній формі. “Подібно до енергії, капітал являє собою приховану цінність. Щоб навчитися бачити цей потенціал, потрібно абстрагуватися від поверхневих речей і подумати про можливе застосування існуючих активів. Потрібно винайти процес надання економічному потенціалу активів такої форми, яка б дозволяла його використання для організації додаткового виробництва” [16, с. 52].

Отже, капітал – не річ, а “економічна енергія”, не матерія, а будь-яка цінність, яка містить потенціал продуктивності для розгортання нового виробництва. Важливо

зрозуміти, що капітал являє собою не стільки накопичені запаси, скільки джерела зростання продуктивності виробництва, реальні шляхи розгортання нового виробництва через визначене використання цих запасів у певних формах капітальних благ.

Американський вчений Д. Хіршлайфер підкреслював, що неоднозначність трактувань поняття “капітал” виникає через різні значення, що надаються вченими цій категорії. Серед інших, він вказує на різницю між такими значеннями як “реальна форма капіталу” та “цінність капіталу”. Під реальною формою капіталу в економічній науці маються на увазі засоби виробництва як матеріальні об’єкти, які існують сьогодні, але забезпечують джерело доходів у майбутньому. Цінність капіталу, навпаки, є теперішньою оцінкою будь-якої послідовності майбутніх доходів [17, с. 153]. Отже, існуюча форма капіталу і його оцінка – два відмінних значення, які не слід плутати. Сам факт наявності засобів виробництва (фізичний капітал), освіти (людський капітал), інститутів, соціальних зв’язків (соціальний капітал) слід відрізняти від цінності, яку мають ці об’єкти.

Отже, до капіталу почали включати не тільки створені людиною засоби виробництва (фізичний капітал) і землю (природний капітал), а й кваліфікацію, здібності та навички людей (людський капітал), соціальні відносини та мережі (соціальний капітал), політичні та економічні інститути (інституційний капітал).

Із середини ХХ ст. в економіці провідних країн світу починає зростати сектор, пов’язаний з накопиченням, обробленням і використанням інформації. Вона поступово стає потужним економічним фактором, робота з яким вимагає праці дедалі більшої кількості високоосвічених працівників. Виникає галузь інформаційного виробництва та продукту, формується ринок інформаційних послуг, сфера захисту інтелектуальної власності. З розвитком сектору інтелектуальних послуг до складу продуктивного капіталу дедалі більше входять інтелектуальні об’єкти неречового характеру. Відбувається трансформація форм капіталу від матеріально-речової до людської, інтелектуальної. Головною продуктивною силою у розвинутих країнах світу стає знання, інтелект. З усвідомленням цього факту змінились напрями економічних досліджень, що знизило значимість усталених та непорушних економічних категорій та концепцій.

В економічній науці виникає теорія людського капіталу, яка відобразила кардинальні зміни ролі людського чинника та його впливу на розвиток науки і техніки, на всі виробничі процеси і рівень продуктивності праці. Впровадження інформаційних технологій обумовило нову якість взаємодії між технікою і технологіями, з одного боку, та соціальними зв’язками, інституціональними формами та економічними відносинами, з іншого. Людський капітал перетворюється на провідне інтенсивне джерело соціально-економічного прогресу.

Поняття людського капіталу вже досить давно відоме і глибоко досліджене економічною наукою. Сама ідея людського капіталу бере початок ще в “Політичній арифметиці” В. Петті і продовжується А. Смітом в “Багатстві народів”, А. Маршаллом в “Принципах економіки”, а також в роботах інших дослідників. В подальшому розвиток теорії людського капіталу здійснювався в руслі неокласичної економічної теорії. Як самостійний розділ економічного аналізу теорія людського капіталу сформувалась на рубежі 50–60-х років ХХ ст. Основоположниками цієї теорії були Т. Шульц, Г. Беккер. Їхні роботи стали основою для всіх подальших численних досліджень у цій галузі.

Разом із тим, спочатку ідея людського капіталу не зустріла у наукових колах достатнього розуміння у зв’язку з існуванням стійкої академічної традиції, відповідно до якої те явище, яке незрозуміле, не може бути виміряне. З приводу цього варто згадати коментар Р. Лукаса стосовно початкових етапів розвитку теорії людського капіталу. Він зазначав, що “на початку своєї появи ідея щодо людського капіталу, можливо, видавалась ефемерною, у всякому разі для мене, однак після двох десятиліть застосовування досліджень теорії людського капіталу ми навчилися «розпізнавати» його у великому розмаїтті явищ” [18, с. 35]. А в 1960 р. під час доповіді Т. Шульца на конференції Американської економічної асоціації “Інвестиції у людський капітал” присутні здивовано перепитували один одного: “Інвестиції... у що?” [19, с. 38]. Відтоді цей напрям досліджень перетворився на звичайний розділ у структурі економічної науки.

Варто згадати, що О. Тофлер називав знання “символічним капіталом”, який, на відміну від традиційних форм капіталу, є невичерпним і водночас доступним

нескінченій кількості користувачів без обмежень [20, с. 8]. Таку аналогію слід враховувати і стосовно сучасного та майбутнього розуміння соціального капіталу.

Ці форми неречового капіталу часто не мають кількісного виміру і можуть бути оцінені лише опосередковано, але їх внесок у соціально-економічний розвиток нації важко переоцінити.

Формування концепції “соціального капіталу” в економічній науці здійснювалося, з одного боку, шляхом подолання усталених і застарілих поглядів на категорію капіталу як на деяке однорідне явище матеріально-виробничого характеру, з іншого боку, воно сприяло утвердженню більш широкої концепції суспільного розвитку, згідно з якою акцент все більше переноситься з відносин між людьми та багатством на відносини між людьми в широкому гуманістичному сенсі.

В сучасних суспільних науках дедалі більше висловлюється думка, що для адекватного розкриття сутності економічної дійсності необхідно розкрити вплив процесу формування соціальних норм, правил і цінностей на характер функціонування і розвитку соціально-економічної системи. Адже соціальні норми та цінності є складовою частиною економічної дійсності, а соціальна організація нації має неабиякий вплив на формування її економічних переваг. Однак у традиційній економічній науці тривалий час існувала тенденція до роз’єднання цих напрямків людської діяльності.

Більшість з давно досліджуваних західною економічною і соціологічною науками форм суспільного нематеріального капіталу (людського, інтелектуального, соціального, культурного) в радянській політекономії приховувалася за такими розпливчастими термінами як потенціал (освітній, трудовий, інтелектуальний тощо) або частина продуктивних сил, нова якість робочої сили тощо. Як наслідок, і сьогодні ці два поняття – капітал і потенціал – на пострадянському просторі все ще ототожнюються. Деякі автори, наприклад, вважають, що категорія “людський капітал” є синонімом поняття “освітньо-кваліфікаційний потенціал національної економіки” [21].

Однак потенціал – це ще не капітал, а лише приховані здатності, сили, ресурси для якої-небудь діяльності, які можуть проявитися лише за певних умов. Тому оцінювати ступінь соціально-економічного розвитку суспільства лише за його потенціалом в будь-якій сфері некоректно.

Керуючись таким методологічним підходом, радянська командно-адміністративна система нарощувала економічний потенціал, в той час як розвинуті західні країни більше піклувались про збільшення реального капіталу, який є дійсною умовою економічного зростання. Така методологічна проблема існує і сьогодні. Так, ми пишаємося зростаючою кількістю високоосвічених спеціалістів економічного напрямку (освітнім потенціалом), не цікавлячись тим, хто з них дійсно здатен перетворити набуті знання, кваліфікацію на свій людський капітал, знайшовши робоче місце за спеціальністю. Тому вагомим проблемою постсоціалістичних країн є проблема “омертвілого” капіталу, тобто потенціалу, який так і не реалізовується в соціально-економічній діяльності, а тому з часом руйнується.

Отже, тільки ступінь перетворення потенційних ресурсів на реальні капітальні активи характеризує соціально-економічний розвиток суспільства.

Слід визнати, що інші суспільні науки, такі як соціологія, економічна соціологія, соціальна психологія, політологія, вже досить давно використовують суто економічне поняття “капітал” для дослідження нових його форм, які функціонують в соціально-економічній дійсності й відтак суттєво збагачують і саме поняття капіталу. Зокрема, зарубіжні вчені виділяють, крім економічного, ще декілька основних форм капіталу: культурний, людський, соціальний, адміністративний, політичний. Якщо не зводити предмет економічної науки лише до вузьких рамок суто матеріального виробництва, тоді треба визнати, що всі вищевказані форми капіталу мають з нею стосунок, оскільки в широкому сенсі вони прямо чи опосередковано впливають на економічну результативність і на соціально-економічний добробут людини і суспільства. Тому економічна теорія повинна більше уваги приділяти міждисциплінарному дослідженню тих форм капіталу, існування яких не визнається ортодоксами марксистської політекономії.

Характерним прикладом трансформації “суто економічного” поняття “капітал” може служити його інтерпретація в сучасній економічній соціології, яка вихо-

дять за традиційні межі політекономічного змісту. До того ж розширюється коло аналізованих форм капіталу, які використовуються в економічній діяльності, завдяки чому значно збагачується саме його поняття. Як вважає В. Радаєв, “воно виходить за власне економічні рамки і відривається від вартісної основи в її безпосередньому економічному сенсі. Для економічної соціології надзвичайно важливим є також та обставина, що капітал може набувати не тільки уречевлених, а й також інкорпорованих форм, тобто втілюватися в окремих людях і у відносинах між людьми” [22, с. 6]. Такої ж точки зору дотримувався і відомий французький соціолог П. Бурдьє, принципово виступаючи проти зведення різних форм капіталу лише до його економічної форми [23].

Соціальний капітал – одна із форм, що найбільш активно досліджується в суспільних науках впродовж останніх двадцяти років, хоча саме поняття виникло в 20-х роках ХХ ст. Дослідники соціального капіталу пов’язують із його проявами (довіра, соціальні мережі, добровільні асоціації та ін.) ефективне функціонування сучасного громадянського суспільства і соціальної економіки. Це є дуже актуальним для нашого часу, коли в суспільній думці все вище оцінюється значення соціальних відносин на всіх рівнях їх прояву для соціально-економічного розвитку суспільства. Найбільш відомі дослідники концепції соціального капіталу на Заході – Дж. Коулман, Ф. Фукуяма, Е. Остром, Р. Путнам та інші.

На жаль, більшість дослідників соціального капіталу зводять його до вузьких соціологічних трактувань у термінах соціальних мереж, що впливають на економічні дії індивідів. Хоча сам термін “соціальний капітал” можна розуміти не тільки як певний актив, пов’язаний із взаємодією людей, а й як ті активи, що продукуються суспільством і втілюються в його інституційній системі та у самій людині, а також через соціальну взаємодію конвертуються в економічні результати. В такому розумінні соціальний капітал нації є інтегруючою категорією, яка включає декілька підвидів чи форм. З цієї точки зору формами соціального капіталу нації можна вважати: 1) людський капітал; 2) культурний капітал; 3) капітал соціальної взаємодії.

З точки зору економічної ефективності соціальний капітал нації можна визначити як суму соціально-економічної вигоди (доходу), отриманої від:

- наявності певних суспільних норм, правил, стандартів моралі та духовних запитів у різних сферах і на різних рівнях спільної діяльності людей;
- високого ступеня довіри та солідарності, співробітництва та взаємодії між людьми, між громадянами та державою;
- високого ступеня соціальної справедливості, особистої гідності людини, повної реалізації нею своїх соціально-економічних прав і свобод;
- відсутності високої майнової нерівності та нерівності в доходах;
- зниження рівня злочинності, кількості судових позовів, корупції та бюрократизації, рівня розвитку тіньової економіки.

Звідси слідує, що національні цінності, які є основою соціального капіталу, можуть розвиватися у напрямку, сприятливому для соціально-економічного розвитку, або ж гальмувати його.

Отже, соціальний капітал являє собою запас потенційної духовної енергії суспільства і потік неявного морального знання, які спричиняють позитивні зовнішні ефекти в соціально-економічній системі.

Необхідно відзначити, що незважаючи на гадану схожість людського й соціального капіталів (обидва вони належать до категорії якісних показників, межі яких розмиті соціальною сферою), це різні категорії. Прагнення представити соціальний капітал як елемент людського капіталу характерне в основному для російських дослідників [24].

Розмежування між людським і соціальним капіталом закріплено у відомій методології Світового банку, в якій вони класифікуються як окремі елементи світового багатства, втілені у нематеріальних формах капіталу. Соціальний капітал відображає рівень довіри між людьми, їх здатність до співпраці з метою досягнення спільних цілей. На макрорівні соціальний капітал відображає такі елементи як ефективність управління, рівень верховенства закону, якість судової системи, рівень захисту прав власності, загальна якість інституцій держави, які є засобами нарощування нематеріальних складових суспільного багатства [25].

Отже, на макрорівні формування й нагромадження соціального капіталу пов'язано з виникненням, зміною й функціонуванням інститутів, що регулюють господарські зв'язки між суб'єктами. Тому проблема соціального капіталу не може розглядатися окремо від проблеми формування й функціонування інститутів та інституціональної структури економіки. Необхідно враховувати, що функціонування інститутів визначається родом їхньої діяльності, культурними традиціями і багатьма іншими факторами, у числі яких ефективність є далеко не основоположним параметром.

Соціальний капітал нації являє собою культурний феномен, що відображає не тільки її сучасний стан, а й минулий досвід, в тій чи іншій формі відтворює історично створені архетипи національної свідомості. У зв'язку з цим дослідження впливу соціального капіталу на економічний розвиток пов'язано з виявленням якісних характеристик соціально-економічного порядку, на відміну від механістичних кількісних підходів, які домінують у неокласичній економіці. Тому включення в коло досліджень важливих соціальних феноменів, які визначають ефективність того або іншого господарського порядку, здається не тільки обґрунтованим, а й необхідним. Дослідження феномену соціального капіталу повинно здійснюватися у більш широкому контексті з використанням дослідницьких підходів та інструментів як інституціональної економіки, так і інших соціальних наук і неортодоксальних теорій, що сприяє конкуренції ідей в економічній теорії.

Ми переконані у тому, що становлення теорії соціального капіталу відображає реальність і значимість впливу соціальної організації суспільства, його інституційної структури та середовища на соціально-економічний розвиток. Можна стверджувати, що нагромадження соціального капіталу, особливо в умовах України, відіграє в розвитку національного відродження набагато більше значення, аніж нагромадження капіталу фізичного, а втрата соціального капіталу, руйнація суспільних зв'язків має такі катастрофічні наслідки, які не можна зіставити з втратами матеріально-речового капіталу.

Висновки. Висловлюючись метафорично, аналіз сутності капіталу та багатства у науковому світі поступово, але неухильно набував об'ємного, тривимірного вигляду. Починаючи із одноплосцинних уявлень економістів-класиків про капітал та суспільне багатство як суто матеріальну субстанцію виробничого походження та споживання, акценти поступово зміщувалися у бік розкриття іншої, первісної його основи – природних ресурсів; зрештою, в сучасну епоху увага дослідників зосередилась на третьому його вимірі – нематеріальному.

Упродовж другої половини ХХ ст. уявлення про те, що капітал – це лише фізичні активи, поступилося місцем більш широкому баченню його сутності, згідно з яким капітал – це будь-який актив, цінність, що має здатність генерувати потік майбутніх доходів, у тому числі у негрошовій формі.

Багатогранний, з точки зору кількох суспільних наук, аналіз нових форм капіталу показує, що капітал у сучасному суспільстві може бути як відчужуваним, так і невідчужуваним активом окремої людини; він накопичується шляхом складного і тривалого процесу здобуття освіти та виховання, як, наприклад, людський капітал, або ж багатовіковим надбанням нації, як соціальний та інституційний капітал.

Причиною такої трансформації капіталу є сам процес розвитку суспільства, його соціально-економічної сфери, науково-технічного прогресу, внаслідок чого відбулося проникнення капіталу в нові галузі суспільного життя, які раніше традиційно сприймалися як непродуктивні чи обслуговуючі. Отже, нові форми капіталу слід сприймати як наступні шаблі його розвитку.

Отже, економічна наука підійшла до розуміння того, що соціально-економічний прогрес включає не тільки суто економічні аспекти, а й інституційні, соціальні, екологічні, інформаційні, науково-технічні, правові, політичні та ін. З усвідомлення цього до сфери досліджень економічного розвитку вченими все більше залучаються різноманітні чинники соціально-політичного та інституційного характеру. Як фундаментальні джерела суспільного багатства у ХХІ ст. почали аналізуватися людський, інституційний та соціальний капітал.

Слід зазначити, що нові форми капіталу виникатимуть паралельно з процесами соціально-економічного науково-технічного розвитку. Дослідникам ще доведеться

спостерігати та аналізувати стрімку трансформацію форм капіталу у недалекому майбутньому, пов'язану із широким застосуванням та бурхливим розвитком штучного інтелекту.

Список використаних джерел

1. Тагаров Ж. З. Некоторые особенности развития экономической науки в новое и новейшее время. *Историко-экономические исследования*. 2007. Т. 8. № 3. С. 5–25.
2. Майбурд Е. М. Введение в историю экономической мысли. От пророков до профессоров. М.: Дело, 2000. 560 с.
3. Литвиненко Н. І. Інституціональні складові соціально-економічного розвитку країни. Д.: Національний гірничий університет, 2015. 310 с.
4. North D., Thomas R. *The Rise of Western World: A New Economic History*. New York: Cambridge University Press, 1973. 171 p.
5. Козловски П. Культура постмодерна. М.: Республика, 1997. 240 с.
6. Аджемоглу Д., Робінсон Дж. Чому нації занепадають. Пер. з англ. К.: Наш формат, 2016. 440 с.
7. Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования. Пер. с англ. М.: Academia, 2004. 788 с.
8. Скворцова В. А., Скворцов А. О. Эволюция капитала в процессе общей эволюции социально-экономической системы. *Известия высших учебных заведений. Общественные науки*. 2015. № 2(34). С. 216–224.
9. Шумпетер Й. Теория экономического развития. М.: Прогресс, 1982. 455 с.
10. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. Пер. с англ. М.: Дело Лтд, 1994. 720 с.
11. Гальперин В. М., Игнатъев С. М., Моргунов В. И. Микроэкономика. В 2-х т. СПб.: Экономическая школа, 1994–1997.
12. Fisher I. *The Nature of Capital and Income*. New York and London: Macmillan, 1927. 427 p.
13. Dewey D. *Modern Capital Theory*. New York – London: Columbia University Press, 1965. 238 p.
14. Кендрик Дж. Совокупный капитал США и его формирование. Пер. с англ. М.: Прогресс, 1978. 275 с.
15. Becker, G. (1974). A Theory of Social Interactions. *Journal of Political Economy*. Vol. 82. No 6. P. 1063–1093.
16. Эрнандо де Сото. Загадка капитала. Почему капитализм торжествует на Западе и терпит поражение во всем остальном мире. М.: Олимп-Бизнес, 2004. 272 с.
17. Hirshleifer J. *Investment, Interest, and Capital*. Englewood Cliff, Prentice-Hall Inc., 1970. 320 p.
18. Lucas R. E. (1988). On the mechanics of economic development. *Journal of Monetary Economics*. Vol. 22. P. 3–42.
19. Марцинкевич В. И. США: Человеческий фактор и эффективность экономики. М.: Наука, 1991. 239 с.
20. Тоффлер Э. Метаморфозы власти: знание, богатство и принуждение на пороге XXI века. Пер. с англ. М.: ООО «Издательство АСТ», 2003. 669 с.
21. Сліпущко О. М. Тлумачний словник чужомовних слів в українській мові. К.: Криниця, 2000. 511 с.
22. Радаев В. В. Понятие капитала, формы капиталов и их конвертация // *Общественные науки и современность*. 2003. № 2. С. 5–16.
23. Бурдые П. Формы капитала // *Экономическая социология*. 2002. Т. 3. № 5. С. 60–74.
24. Полищук Е. А. Человеческий капитал в экономике современной России: формирование и реализация. Ижевск: Изд-во ИЖГТУ, 2005. 184 с.
25. *Where is the Wealth of Nations?* Washington, D.C.: The World Bank, 2006. 208 p. URL: <http://siteresources.worldbank.org/INTEEI/2145781110886258964/20748034/All.pdf>.

References

1. Tagarov Zh. Z. (2007). Nekotoryye osobennosti razvitiya ekonomicheskoy nauki v novoye i noveysheye vremya [Some peculiarities in the development of economic science

- in the modern and post-modern era]. *Istoriko-ekonomicheskkiye issledovaniya – Economic history studies*, vol., 8, No 3, 5–25 [in Russian].
2. Mayburd E. M. (2000). *Vvedeniye v istoriyu ekonomicheskoy mysli. Ot prorokov do professorov* [Introduction in the history of economic thought/ From prophets to professors]. Moscow: Delo [in Russian].
 3. Lytvynenko N. I. (2015). *Instyutstionalni skladovi sotsialno-ekonomichnoho rozvytku krainy* [Institutional components of the socio-economic development of a country]. Donetsk: National Mining University [in Ukrainian].
 4. North D., Thomas R (1973). *The Rise of Western World: A New Economic History*. New York: Cambridge University Press.
 5. Kozlovski P. (1997). *Kultura postmoderna* [The culture of post-modern]. Moscow: Respublika [in Russian].
 6. Acemoglu D., Robinson J. (2016). *Chomu natsii zanepadaiut* [Why Nations Fail: The Origins of Power, Prosperity and Poverty]. Transl. from English. Kyiv: Nash format [in Ukrainian].
 7. Bell D. (2004). *Gryadushcheye postindustrialnoye obshchestvo. Opyt sotsialnogo prognozirovaniya* [The Coming of Post-Industrial Society: A Venture in Social Forecasting]. Transl. from English. Moscow: Academia [in Russian].
 8. Skvortsova V. A., Skvortsov A. O. (2015). *Evolyutsiya kapitala v protsesse obshchey evolyutsii sotsialno-ekonomicheskoy sistemy* [The evolution of capital in the process of overall evolution of the socio-economic system]. *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedeniy. Obshchestvennyye nauki – Bulletin of higher education establishments. Social sciences*, 2(34), 216–224 [in Russian].
 9. Schumpeter J. (1982). *Teoriya ekonomicheskogo razvitiya* [The theory of economic development]. Transl. Moscow: Progress [in Russian].
 10. Blaug M. (1994). *Ekonomicheskaya mysl v retrospective* [Economic theory in retrospect]. Transl. from English. Moscow: Delo Ltd [in Russian].
 11. Galperin V. M., Ignatyev S. M., Morgunov V. I. (1994–1997). *Mikroekonomika* [Microeconomics]. 2 vols. S.-Petersburg: Economic school. 1994–1997.
 12. Fisher I. *The Nature of Capital and Income*. New York and London: Macmillan, 1927. 427 p.
 13. Dewey D. *Modern Capital Theory*. New York – London: Columbia University Press, 1965. 238 p.
 14. Kendrick G. (1978). *Sovokupnyy kapital SShA i ego formirovaniye* [The formation and stocks of total capital]. Transl. from English. Moscow: Progress [in Russian].
 15. Becker, G. A *Theory of Social Interactions* // *Journal of Political Economy*. 1974. Vol. 82. No 6. P. 1063–1093.
 16. Hernando de Soto (2004). *Zagadka kapitala. Pochemu kapitalizm torzhestvuyet na Zapade i terpit porazheniye vo vsem ostalnom mire* [The Mystery of Capital: Why Capitalism Triumphs in the West and Fails Everywhere Else]. Transl. from English. Moscow: Olimp-Biznes [in Russian].
 17. Hirshleifer J. (1970). *Investment, Interest, and Capital*. Englewood Cliff, Prentice-Hall Inc.
 17. Lucas R. E. (1988). *On the mechanics of economic development*. *Journal of Monetary Economics*, 22, 3–42.
 19. Martsinkevich V. I. (1991). *SShA: Chelovecheskiy faktor i effektivnost ekonomiki* [The U.S.: the human factor and the economic effectiveness]. Moscow: Nauka [in Russian].
 20. Toffler E. (2003). *Metamorfozy vlasti: znaniye, bogatstvo i prinuzhdeniye na poroge KhKhI veka* [Metamorphoses of the power: Knowledge, wealth and force on a threshold of the 21st century]. Transl. from English. Moscow: “Izdatelstvo ACT” [in Russian].
 21. Slipushko O. M. (2000). *Tlumachnyi slovnyk chuzhomovnykh sliv v ukrainskii movi* [The dictionary of foreign-language words in the Ukrainian language]. Kyiv: Krynytsia [in Ukrainian].
 22. Radayev V. V. (2003). *Ponyatiye kapitala, formy kapitalov i ikh konvertatsiya* [The notion of capital, forms of capitals and their conversion]. *Obshchestvennyye nauki i sovremennost – Social sciences and modernity*, 2, 5–16 [in Russian].
 23. Bourdieu P. (2002). *Formy kapitala* [Forms of capital]. *Ekonomicheskaya sotsiologiya – Economic sociology*, vol. 3, No 5, 60–74 [in Russian].

24. Polishchuk E. A. (2005). Chelovecheskiy kapital v ekonomike sovremennoy Rossii: formirovaniye i realizatsiya [The human capital in the economy of modern Russia: formation and realization]. Izhevsk: Izhevsk State Technical University [in Russian].
25. Where is the Wealth of Nations? Washington, D.C.: The World Bank, 2006. 208 p. URL: <http://siteresources.worldbank.org/INTEEI/2145781110886258964/20748034/All.pdf>.

Посилання на статтю:

Тарасенко А. Г., Гринчак Н. А., Пархоменко В. В. Еволюція уявлень про сутність капіталу як наукову категорію та чинник соціально-економічного розвитку. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 96-110. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.09.

УДК: 334.012.64 (477)
JEL Classification: M 21
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.10.

Т. Г. БОНДАРУК,
доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
E-mail: bondaruk55@ukr.net
ORCID: 0000-0001-9410-6428,
Researcher ID: Q -5166-2016;
І. С. БОНДАРУК,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри маркетингу та управління бізнесом,
Уманський державний педагогічний університет
імені Павла Тичини,
E-mail: bondaruk_igor@ukr.net

Державне регулювання розвитку малого бізнесу і його соціальної відповідальності

Поглиблено теоретичні засади формування процесу державного регулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу. Охарактеризовано різні моделі соціально відповідального бізнесу, які найбільш поширені у світовій практиці та залежать від національних і культурних особливостей. Доведено, що інтеграція України в європейський економічний простір потребує запровадження не лише корпоративної соціальної відповідальності, а й соціальної відповідальності малого бізнесу. Запропоновано системний підхід до державного регулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу.

Ключові слова: державне регулювання, малий бізнес, соціальна відповідальність, корпоративна соціальна відповідальність, соціальна відповідальність бізнесу.

Т. Г. БОНДАРУК,
доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой финансов, банковского дела и страхования,
Национальная академия статистики, учета и аудита;
И. С. БОНДАРУК,
кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры маркетинга и управления бизнесом,
Уманский государственный педагогический университет
имени Павла Тычины

Государственное регулирование развития малого бизнеса и его социальной ответственности

Углублены теоретические принципы формирования процесса государственного регулирования развития социальной ответственности малого бизнеса. Охарактеризованы разные модели социально ответственного бизнеса, которые наиболее распространены в мировой практике и зависят от национальных и культурных особенностей. Доказано, что интеграция Украины в европейское экономическое пространство требует внедрения не только корпоративной социальной ответственности, но и социальной ответственности малого бизнеса. Предложен системный подход к государственному регулированию развития социальной ответственности малого бизнеса.

Ключевые слова: государственное регулирование, малый бизнес, социальная ответственность, корпоративная социальная ответственность, социальная ответственность бизнеса.

© Т. Г. Бондарук, І. С. Бондарук, 2019

T. BONDARUK,

*Dsc (Economics), Professor,
Head of Department for Finance, Banking and Insurance,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit;*

I. BONDARUK,

*PhD (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of Marketing and Management Department,
Pavlo Tychyna Uman State Pedagogical University*

Regulation of the Development of Small Business and its Social Responsibility

In the developed countries, functions of the central government policy on regulation of small business are for the most part concentrated in local administration bodies. Practices of these countries need to be considered in creating the regulatory system focused on the development of small business and its social responsibility.

The theoretical principles for the process of regulation of the development of social responsibility of small business are extended. A brief review of the most widespread models for socially responsible business is made, dependent on national and cultural peculiarities. It is demonstrated that the Ukraine's integration in the European economic area, apart from corporate social responsibility of large business, requires implementation of social responsibility of small business. It is substantiated that the regulation of the development of small business and its social responsibility, if implemented on the continuous basis, will create highly performing small business sector in Ukraine, contributing in the production output, revenue collection, and employment.

A system approach to the regulation of the development of social responsibility of small business is proposed, which is based on interactions of three parties: state power bodies and local self-government bodies; the center for promotion of small business, associating small enterprises; public associations and professional unions. It is substantiated that the system approach to the regulation of the development of social responsibility of small business should be based on interactions in organizational, consultative and educational, social, financial and investment areas.

Keywords: *regulation, small business, social responsibility, corporate social responsibility, social responsibility of business.*

Актуальність теми дослідження. У економічно розвинених країнах функції здійснення державної політики регулювання малого бізнесу значною мірою сконцентровані на рівні місцевих органів влади. Досвід цих країн необхідно врахувати при формуванні системи державного регулювання розвитку малого бізнесу та його соціальної відповідальності в Україні. Останнім часом спостерігається суттєве зростання уваги до соціальної відповідальності бізнесу (корпоративної соціальної відповідальності) як з боку держави і бізнесу, так і суспільства. Політика держави та органів місцевого самоврядування в сфері регулювання розвитку соціальної відповідальності бізнесу є найменш вивченою в сучасних умовах, що обумовлює потребу в обґрунтуванні ролі та значення державного регулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема державного регулювання малого бізнесу присвячені роботи багатьох вітчизняних вчених, зокрема З. Варналія, М. Долішнього та інших. Окремі питання соціальної відповідальності бізнесу висвітлювались в працях таких авторів як А. Колот, О. Новікова, О. Панькова та інші. Проте залишаються недостатньо дослідженими різні аспекти проблематики державного регулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу на сучасному етапі соціально-економічних трансформацій в Україні.

Метою статті є поглиблення теоретичних засад формування державного регулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу.

Основні результати дослідження. Згідно із Законом України “Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні” [1] здійснюють-

ся реалізація державної регуляторної політики щодо розвитку малого та середнього бізнесу, в якій вирішальне значення мають створення відповідної системи інституцій, оптимізація організаційної структури бізнесу та забезпечення адекватного функціонального наповнення цієї діяльності. Регуляторна політика здійснюється Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, спеціально уповноваженим органом у сфері розвитку малого і середнього підприємництва, іншими центральними органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування. Органи місцевого самоврядування на підставі Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва в Україні в межах своєї компетенції розробляють, погоджують та затверджують відповідні програми підтримки малого підприємництва та контролюють їх виконання на основі визначених пріоритетів відповідно до своєї компетенції.

Соціальна відповідальність бізнесу в країнах з демократичними традиціями є досить актуальною протягом останніх років. У світовій практиці існують різні моделі соціально відповідального бізнесу, залежно від національних та культурних особливостей. Найбільш поширеними є такі моделі як європейська та англо-американська, згадуються також азійська та африканська моделі.

Європейська модель соціально відповідального бізнесу властива північним країнам Європи. Згідно з цією моделлю основні принципи соціальної відповідальності бізнесу регулюються державою відповідно до нормативно-правових актів [2].

Англо-американська модель соціально відповідального бізнесу характеризується мінімальним впливом держави на його розвиток і ґрунтується на створенні робочих місць, здорових умов праці, використанні відповідних механізмів заробітної плати, виплаті високих податків [3].

Окремі елементи азійської моделі соціально відповідального бізнесу застосовуються в Японії, Південній Кореї. В цих країнах соціальна відповідальність бізнесу допомагає вирішувати проблеми, якими в інших регіонах традиційно займається держава: бізнес забезпечує найманих працівників житлом, фінансує їх пенсійне забезпечення та охорону здоров'я. Африканська модель соціально відповідального бізнесу, крім охорони здоров'я, передбачає участь бізнесу в боротьбі з епідеміями, голодом, бідністю.

В останні роки широко розвивається модель корпоративної соціальної відповідальності для великого бізнесу. Для корпоративної соціальної відповідальності характерним є вплив її соціальної ініціативи на розвиток економіки, зайнятість населення, умови та оплату праці, охорону навколишнього природного середовища [4]. Відповідальність бізнесу поширюється на вирішення соціальних проблем на рівні територій через проведення спільних заходів з органами місцевого самоврядування, фінансованих коштом грантів.

Згідно зі Стратегією сприяння розвитку соціальної відповідальності бізнесу в Україні, соціальна відповідальність бізнесу "полягає у свідомому ставленні суб'єктів господарської діяльності до вимог соціальної необхідності, соціальних завдань, морально-етичних норм та цінностей, розуміння наслідків своєї діяльності для суспільства, держави, споживачів, ділових партнерів та своїх працівників" [5]. В Стратегії також зазначається, що соціальна відповідальність бізнесу – це добровільна діяльність, якою займаються підприємства як приватного, так і державного секторів економіки. Така діяльність зорієнтована на дотримання високих стандартів ведення бізнесу, соціальних стандартів, мінімізацію шкідливого впливу на навколишнє середовище [5].

Інтеграція України в європейський економічний простір потребує запровадження не лише корпоративної соціальної відповідальності великого бізнесу, а й соціальної відповідальності малого бізнесу. Різні країни надають на місцевому рівні різний, часто обмежений перелік матеріальних і соціальних послуг. Як вважає професор З. Варналій, регіональна політика розвитку малого бізнесу передбачає, з одного боку, чітко опрацьовану в законодавчому аспекті практичну діяльність центральних органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в усіх регіонах країни, спрямовану на створення необхідного комплексу умов розвитку малого бізнесу, а з іншого – соціально-економічні заходи, які здійснюються на базі загальнодержавної політики самими регіонами для досягнення регіональних і місцевих цілей [6, с. 57], підтверджуючи, таким чином, важливість у розвитку території участі малого бізнесу та його соціальної відповідальності.

Економічний стан територій, їх фінансові ресурси і можливості вирішення соціальних питань передусім визначаються ефективністю функціонування територіального виробничо-господарського комплексу, важливим елементом якого є сектор малого бізнесу. Через свою численність підприємницькі структури є могутнім стимулятором ділової активності. Відповідальність малого бізнесу впливає на розвиток територіальної інфраструктури, надання різних видів соціальних послуг.

Соціальна відповідальність малого бізнесу сприяє розвитку території шляхом: раціонального використання вільних виробничих потужностей, збільшення обсягу виробництва товарів і послуг, вирішенню проблем зайнятості і загального зростання доходів, що призводить до поліпшення умов життя населення територій. Суб'єкти малого бізнесу “можуть розглядатися як важливий засіб оптимізації структури регіональної економіки” [7, с. 37], враховуючи їх миттєву реакцію на існування вільних ніш на ринку, до яких не виявляють цікавості великі корпорації. Підприємства малого бізнесу, вмівло пристосовуючись до місцевих дрібномасштабних ринків, традиційних стандартів якості, використовують сезонні коливання умов виробництва і попиту.

Для України характерною є загострена суперечність між попитом суб'єктів малого бізнесу на фінансово-кредитну, організаційну, інформаційно-консультативну, науково-технічну підтримку від держави, з одного боку, і обмеженим обсягом бюджетних коштів на ці цілі, з іншого. Разом із цим, з огляду на обмежені бюджетні кошти, що спрямовуються на розвиток малого бізнесу в Україні, державним органам слід орієнтуватись на виконання страхових, гарантійних функцій, а також на створення сприятливих нормативно-правових, інформаційних умов для розвитку недержавної фінансово-кредитної інфраструктури малого бізнесу, з урахуванням світового досвіду його державної підтримки. Отже, закладена в Україні основа системи фінансово-кредитної, організаційної, інформаційно-консультативної підтримки малого бізнесу потребує значного коригування і поширення у використанні на практиці.

Існує думка, що сьогодні регіональна економіка потребує не стільки прямих капіталовкладень і фінансових стимулів, скільки заходів з підвищення ефективності економічного середовища і обслуговуючої інфраструктури, людських ресурсів. З погляду на це заходи щодо соціально-економічного розвитку територій спрямовуються на поліпшення якості людського і наукового потенціалу, стимулювання співпраці регіональних органів управління з приватними підприємцями для формування ефективного економічного середовища, розширення коопераційних мереж між місцевими підприємствами, а також між ними і зовнішнім середовищем, створення розгалуженої системи підприємницьких послуг [8].

Сьогодні нові пріоритети розвитку регіональної економіки, зокрема щодо соціальної відповідальності малого бізнесу, потребують зміни засобів, що забезпечують досягнення поставлених цілей. Змінюються задачі регіональної політики – від підтримки територій шляхом фінансових вливань, протекціоністської політики стосовно місцевого неефективного і неконкурентоздатного виробництва до забезпечення конкурентоспроможності економічно слабких територій на світових ринках. Отже, нова регіональна політика повинна сприяти стійкому розвитку всіх територій, що закладає основи високої конкурентоспроможності національної економіки і визначає її місце в глобальній світогосподарській системі.

М. Долішній підкреслює, що “регіональна політика спрямована на ефективне використання ресурсів території, розвиток конкурентоздатних підприємств...” [9, с. 113].

В своїх дослідженнях, присвячених розвитку малого бізнесу, З. Варналій дійшов висновку, що однією з причин труднощів і структурних порушень в малому підприємстві є відсутність системи територіального управління регіональною політикою щодо розвитку підприємницької діяльності [10, с. 16]. Він визначає державну політику підтримки малого підприємництва як сукупність пріоритетних рішень (заходів), які визначають основні напрями і форми правового, економічного і організаційного сприяння розвитку підприємницького сектору з урахуванням інтересів держави, регіону і суб'єктів господарювання.

Використання дієвих механізмів забезпечення стійкого розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу, підвищення його ролі і місця у вирішенні стратегічних задач соціально-економічного розвитку територій вимагають зміни підходів до

формування і реалізації державної політики підтримки бізнесу. Її головною метою є спрямування центральних, регіональних і місцевих органів державної виконавчої влади та органів місцевого самоврядування на створення сприятливого середовища для розвитку малого бізнесу, ефективності суспільно-державної системи його підтримки. Така система повинна забезпечити виконання наступних умов: макроекономічну стабільність; вільний ринок і конкуренцію; орієнтацію на зовнішні ринки; ефективну систему фінансових інститутів; еластичний ринок праці; політичну стабільність.

Державне регулювання розвитку і підтримки малого бізнесу виходить з того, що основні функції регулювання економічних і соціальних процесів делегуються на регіональний і місцевий рівні. Завдяки цьому відкриваються нові можливості для структурної перебудови економіки та розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу: кращого використання трудових і матеріальних ресурсів, захисту навколишнього середовища, нарощування обсягів виробництва продукції.

Послідовне запровадження державного регулювання розвитку малого бізнесу та його соціальної відповідальності спрямовано на створення в Україні високорозвиненого підприємницького сектору, який відповідає ринковій і виробничій інфраструктурі, зростанню внеску малих підприємств у виробництво продукції, робіт, послуг і поповнення державного бюджету, підвищення рівня зайнятості.

Державна політика регулювання малого бізнесу визначає перспективні орієнтири, на досягнення яких спрямовані відповідні програми, що мають значення для розвитку території регіону і реалізуються безпосередньо на місцевому рівні за рахунок місцевих ресурсів, а також програми, проекти і заходи, що мають міжрегіональне значення і відповідають задачам розвитку малого бізнесу.

Важливим напрямом державного регулювання соціальної відповідальності малого бізнесу є розвиток інфраструктури підтримки малого бізнесу – сукупності державних, недержавних, громадських інституцій, що надають консультативну, інформаційну, організаційну, фінансову допомогу суб'єктам малого бізнесу на етапах їх становлення і діяльності. Зауважимо, що ефективність функціонування об'єктів інфраструктури підтримки малого бізнесу та його соціальної відповідальності є одним з визначальних чинників динаміки його розвитку. Усвідомлення цього факту на рівні органів місцевого самоврядування та активізація їхньої діяльності в цьому напрямі сприяє позитивним зрушенням в розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу.

Розвиток системи інформаційного забезпечення суб'єктів малого бізнесу є також важливим напрямом діяльності місцевих органів влади. При місцевих органах влади створено регіональні банки даних щодо незадіяних житлових приміщень і виробничих площ та забезпечено вільний доступ до інформації цих банків, також створено довідково-інформаційну мережу з надання безкоштовних довідково-інформаційних послуг для підприємців та осіб, які бажають займатись підприємницькою діяльністю. Важливим напрямом державних програм підтримки малого підприємництва є робота зі створення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації підприємців.

Для стимулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу органам місцевого самоврядування необхідно підготувати програмні розробки, які мають включати:

- перспективний прогноз розвитку складових територіально-виробничого комплексу територій в системі міжнародного, внутрідержавного та міжгалузевого поділу праці на 15–20 років;
- програму розвитку території (області, міста, населеного пункту) на 4–5 років (перспективна програма), яка включатиме: прогноз розвитку територій на середньостроковий період; програмні завдання; систему важелів, стимулів для зацікавленості суб'єктів підприємницької діяльності у виконанні програмних завдань;
- територіальну програму розвитку (області, міста, населеного пункту) на рік як сукупність інвестиційних проектів з відповідними заходами економічного стимулювання (програма зобов'язань). Серед заходів програми зобов'язань передусім повинні бути відображені заходи щодо будівництва об'єктів соціальної інфраструктури, розвитку транспорту, охорони здоров'я тощо.

Органи місцевого самоврядування у найближчому майбутньому повинні мати багато більше можливостей для стимулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу, серед яких не тільки створення підприємств комунальної власності, а й розвиток кредитно-фінансових відносин з бізнесом на базі комунальної власності, у тому числі створення комунальних банків, гарантування застав при кредитуванні малого підприємництва.

Гарантування застави органами місцевого самоврядування є одним із практичних кроків на шляху розвитку малого бізнесу шляхом використання фінансової схеми гарантування місцевою владою частки застави під кредит. Місцева влада організує спеціалізовані установи, які працюють на основі страхових компаній та надають для організацій, що кредитують малий бізнес, гарантії частки застави (за світовим досвідом найчастіше від 50 до 80% застави), але під дещо більший кредитний відсоток. Це призводить до того, що кредитуотримувач у особі суб'єкта підприємницької діяльності не голосливо вимагає державної фінансової допомоги, а згідно з договором з органами місцевої влади виконує суттєву частку заставних зобов'язань, що підвищує його відповідальність. Органи місцевого самоврядування, в свою чергу, мають можливість неявного управління малим бізнесом у визначених місцевим самоврядуванням пріоритетних напрямках розвитку. Зазначені можливості визначатимуть взаємозацікавленість органів місцевого самоврядування та малого бізнесу у взаємодії.

При створенні сприятливого клімату для стимулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу необхідно організувати взаємодію та об'єднати зусилля всіх суб'єктів, зацікавлених у реальному впровадженні економічних реформ (органи місцевого самоврядування та підприємства малого бізнесу, які можуть бути об'єднані шляхом створення регіонального центру сприяння розвитку підприємництва).

Основна ідея державного регулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу може бути реалізована шляхом організації та взаємодії трьох сторін: “державні органи влади, органи місцевого самоврядування – центр сприяння розвитку малого підприємництва (підприємства малого бізнесу) – громадські об'єднання, профспілки”. При цьому забезпечується взаємодія в організаційному, консультативно-освітньому, соціальному, фінансово-інвестиційному та інформаційно-аналітичному напрямках. Системний підхід до державного регулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу схематично зображено на рисунку.

Розроблення загальних організаційних питань державного регулювання соціальної відповідальності малого бізнесу державними органами влади та органами місцевого самоврядування передбачає організаційний напрям, який включатиме розроблення концепції і програми розвитку малого підприємництва на місцях і організацію взаємодії та зворотного зв'язку між органами місцевого самоврядування та підприємницькими структурами.

Консультаційно-освітній напрям передбачає ефективну співпрацю із зацікавленими сторонами: співробітниками, споживачами, акціонерами, громадою, суб'єктами господарювання; створення та покращення загального рівня економічної освіти суб'єктів малого підприємництва, а також прозорість та підзвітність малого підприємництва.

Соціальний напрям передбачає дотримання суб'єктами малого бізнесу прав людини, міжнародних норм поведінки, підтримку найманих працівників малих підприємств, створення та підтримку профспілок суб'єктів малого підприємництва.

Фінансово-інвестиційний напрям передбачає створення сприятливих умов та розроблення відповідних механізмів для інвестування в ті сектори малого підприємництва, які є пріоритетними для території, а також захист навколишнього природного середовища.

Інформаційно-аналітичний напрям передбачає формування інформаційно-аналітичної моделі розвитку секторів економіки на рівні регіону та отримання на цій основі науково обґрунтованих пропозицій щодо розроблення та реалізації територіальних програм.



Рис. Системний підхід до державного регулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу

Джерело: розроблено автором

Органи місцевого самоврядування, регулюючи розвиток малого підприємництва, зможуть поповнити місцеві бюджети, забезпечити виконання соціальних програм, а для малого бізнесу будуть створені умови для його успішного розвитку.

Висновки. В сучасних умовах економічного розвитку соціальна відповідальність малого бізнесу в Україні знаходиться на стадії формування. Соціальна відповідальність бізнесу сприяє як підвищенню іміджу підприємства, так і забезпеченню його конкурентної переваги.

Окреслимо ряд заходів, яких необхідно вжити для створення дієвого державного регулювання розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу на засадах соціального партнерства для вирішення нагальних проблем сталого економічного розвитку країни, гарантування зайнятості населення та забезпечення соціально-економічного розвитку територій:

- на рівні держави стимулювати добровільні ініціативи суб'єктів підприємництва, які запроваджують політику соціальної відповідальності бізнесу, а також забезпечувати державну підтримку при проведенні заходів щодо визначення результативності соціальної відповідальності бізнесу;

- органам місцевого самоврядування забезпечувати сприятливі фінансові та організаційні умови з метою розвитку малого бізнесу та його соціальної відповідальності;
- органам місцевого самоврядування розглянути можливість створення постійно діючого громадського дорадчого органу місцевого самоврядування та підприємницьких структур і працівників недержавного сектору економіки території (області, району, міста) – Центру соціального партнерства, для оперативного вирішення нагальних питань соціальної відповідальності малого бізнесу;
- органам місцевого самоврядування спільно з представниками малого підприємництва здійснювати розроблення та реалізацію програм пріоритетних напрямків розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу з метою вирішення соціально-економічних проблем; органам місцевого самоврядування розглянути можливість створення Центру розвитку малого підприємництва з метою реалізації стратегічних завдань місцевого значення.

Перспективами подальших досліджень є розроблення концептуальних положень формування стратегії розвитку малого бізнесу та його соціальної відповідальності. Створення організаційно-економічних умов для розвитку соціальної відповідальності малого бізнесу з метою максимально ефективного використання ресурсів території підтверджує необхідність і доцільність розроблення і реалізації системного підходу до стратегічного розвитку саме території, а не окремих галузей, які на ній розташовані.

Список використаних джерел

1. Закон України “Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні” № 4618-VI від 22.03.2012 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>
2. Tsutsui K., Lim A. (2016). Corporate Social Responsibility in a Globalizing World (Business and Public Policy). Cambridge: Cambridge University Press, 2016. 512 p. (Reprint edition).
3. Chandler D. (2016). Strategic Corporate Social Responsibility: Sustainable Value Creation. UK: SAGE Publications, Inc, 2016. 488 p.
4. Новікова О. Ф., Дейч М. Є., Панькова О. В. та ін. Діагностика стану та перспектив розвитку соціальної відповідальності в Україні (експертні оцінки): моногр. НАН України; Ін-т економіки пром-сті. Донецьк, 2013. 296 с.
5. Стратегія сприяння розвитку соціальної відповідальності бізнесу в Україні на період до 2020 року [Електронний ресурс]. URL: http://www.svb.org.ua/sites/default/files/201309_strategiya_spriyannya_rozvitku_svb_v_ukrayini.pdf.
6. Варналій З. С. Мале підприємство: основи теорії і практики. К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. 277 с.
7. Малый бизнес и региональное развитие в индустриальных странах. М.: ИНИОН РАН, 1998. 165 с.
8. Latella F. Strategie di sviluppo e riflessi sulla legislazione regionale della Calabria: (1970–1990) (1995). *Rassegna econ. Napoli. A. 59, No 1. P. 142–157.*
9. Долішній М. І. Наукове забезпечення формування і розвитку спеціальних економічних зон в Україні. *Проблеми економічної інтеграції України в Європейській Союз: інвестиційні аспекти: Матеріали 4-ї міжнар. наук. конф. 14–16 вересня 1999. Ялта – Форос, 1999. С. 113–116.*
10. Варналій З. С. Державна політика підтримки малого підприємництва. К.: НІСД, 1996. 130 с.

References

1. Zakon Ukrainy “Pro rozvytok ta derzhavnu pidtrymku maloho i serednoho pidpriemnytstva v Ukraini” No 4618-VI vid 22.03.2012 [The Law of Ukraine “Development and government support of small and medium entrepreneurship in Ukraine” No 4618-VI from 22.03.2012]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4618-17> [in Ukrainian].
2. Tsutsui K., Lim A. (2016). Corporate Social Responsibility in a Globalizing World (Business and Public Policy). Cambridge: Cambridge University Press. (Reprint edition).

3. Chandler D. (2016). *Strategic Corporate Social Responsibility: Sustainable Value Creation*. UK: SAGE Publications, Inc.
4. Novikova O. F., Deich M. Ye., Pankova O. V. et al. (2013). *Diahnostyka stanu ta perspektiv rozvytku sotsialnoi vidpovidalnosti v Ukraini (ekspertni otsinky)* [Diagnostics of the performance and development prospects of the social responsibility in Ukraine (expert assessments)]. National Academy of Sciences of Ukraine; Institute of Industrial Economics. Donetsk [in Ukrainian].
5. *Stratehiia spriyannia rozvytku sotsialnoi vidpovidalnosti biznesu v Ukraini na period do 2020 roku* [The strategy for promoting development of corporate social responsibility in Ukraine for the period till 2020]. Retrieved from http://www.svb.org.ua/sites/default/files/201309_strategiya_spriyannya_rozvytku_svb_v_ukrayini.pdf.
6. Varnalii Z. S. (2001). *Male pidpriemnytstvo: osnovy teorii i praktyky* [Small entrepreneurship: the essentials of theory and practice]. Kyiv: “Znannia”, KOO [in Ukrainian].
7. *Malyi biznes y regionalnoye razvitiye v industrialnykh stranakh* [Small business in the regional development in industrial countries]. Moscow: Institute for Scientific Information on Social Sciences of the Russian Academy of Sciences, 1998 [in Russian].
8. Latella F. (1995). *Strategie di sviluppo e riflessi sulla legislazione regionale della Calabria: (1970–1990)*. *Rassegna econ. Napoli*, A. 59, No 1, 142–157.
9. Dolishnii M. I. (1999). *Naukove zabezpechennia formuvannia i rozvytku spetsialnykh ekonomichnykh zon v Ukraini* [Scientific support for creating and developing special economic zones in Ukraine]. Proceedings from: IV Mizhnarodna naukova konferentsia “Problemy ekonomichnoi intehratsii Ukrainy v Yevropeiskyi Soiuz: investytsiini aspekty” – the Fourth International Scientific Conference “Problems of economic integration of Ukraine in the European Union: investment aspects”. Yalta – Foros. (pp. 113–116) [in Ukrainian].
10. Varnalii Z. S. (1996). *Derzhavna polityka pidtrymky maloho pidpriemnytstva* [The state policy for support of small business]. Kyiv: National Institute for Strategic Studies [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Бондарук Т. Г., Бондарук І. С. Державне регулювання розвитку малого бізнесу і його соціальної відповідальності. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 111-119. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.10.

УДК: 336.717.71 (477)
JEL Classification: G 11
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.11

С. С. ЗАЛЮБОВСЬКА,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування,
E-mail: zalyubovskaya@bigmir.net
ORCID: 0000-0001-5651-8165;
Researcher ID: K 6235-2018;
Ю. Б. КОЛУПАЄВ,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування,
E-mail: kaf_fi@nasoa.edu.ua
ORCID: 0000-0003-0631-277X
Researcher ID: I-8483-2018;
К. Р. ТОКАРЄВА,
магістрантка,
спеціальність “Фінанси, банківська справа та страхування”,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

Теоретичні аспекти історичного розвитку ринку цінних паперів в Україні

В статті проаналізовано різні наукові підходи до визначення понять “ринок цінних паперів” і “фондовий ринок”, запропоновано авторське трактування сутності поняття “ринок цінних паперів”, досліджено історію розвитку ринку цінних паперів в Україні. Запропоновано авторський підхід до виокремлення етапів розвитку цього ринку протягом 1991–2018 рр., який ґрунтується на історичних фактах і особливостях його динаміки в окремі періоди.

Ключові слова: ринок цінних паперів, фондовий ринок, фондова біржа, фінансовий ринок, приватизація, етапи розвитку ринку цінних паперів.

С. С. ЗАЛЮБОВСКАЯ,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансов, банковского дела и страхования;
Ю. Б. КОЛУПАЕВ,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансов, банковского дела и страхования;
К. Р. ТОКАРЕВА,
магистрантка,
специальность “Финансы, банковское дело и страхование”,
Национальная академия статистики, учета и аудита

Теоретические аспекты исторического развития рынка ценных бумаг в Украине

В статье проанализированы разные научные подходы к определению понятий «рынок ценных бумаг» и «фондовый рынок», предложена авторская трактовка сущности понятия «рынок ценных бумаг», исследована история развития рынка ценных бумаг в Украине. Предложен авторский подход к выделению этапов развития этого рынка в течение 1991–2018 гг., который основывается на исторических фактах и особенностях его динамики в отдельные периоды.

Ключевые слова: рынок ценных бумаг, фондовый рынок, фондовая биржа, финансовый рынок, приватизация, этапы развития рынка ценных бумаг.

S. ZALIUBOVSKA,

*PhD (Economics), Associate Professor
of Finance, Banking and Insurance Department,*

Yu. KOLUPAYEV,

*PhD (Economics), Associate Professor
of Finance, Banking and Insurance Department,*

K. TOKAREVA,

*Master Student,
Specialty “Finance, Banking and Insurance”,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit*

The Securities Market in Ukraine: Theoretical Aspects of Historic Development

The article sums up a review of theoretical approaches to the interpretation of economic categories “securities market” and “stock market” and a chronological analysis of the stock market development in independent Ukraine.

It is shown that two general approaches to the interpretation of the above categories exist, legislative and scientific. The latter one can, in turn, be subdivided into narrower approaches: segment approach, with securities market treated as a part of the capital market or financial market; functional approach, with securities market seen as a floor for sales and purchase of securities; normative approach, with securities market addressed as a sophisticated mechanism used to set legal and economic relations between business entities; logical approach, with securities market considered as a set of transaction mechanisms. The authors’ definition of the securities market is proposed: a segment of the financial market, on which interactions between various market actors take place, related with issuance, purchase and sales of securities that have value, circulate freely and certify the relations of co-ownership or lending, with the purpose of effective distribution and rational allocation of financial resources in the socio-economic area of a country with due account for the society’s interests and needs.

The authors’ chronology of the securities market development in Ukraine is proposed, in which six phases are distinguished. The first phase is “reappearance” (1990). The second phase is “formation” (1991–1994), falling upon radical market-driven transformation in the Ukrainian economy. The third phase is “development” (1995–1999): search of the effective owners on the boosting market, setting up a system for control over sales and purchase of securities, creation of investment funds, financial and industrial companies and private pension funds. The fourth phase is “improvement” (2000–2002): creating a system for information support for circulation of securities issued in non-documentary form, and computer software for operating the State registers. The fifth phase is “recovery” (2003–2006): gradual decline of crisis tendencies in the economy along with the recover at the securities market. The sixth phase is “financial globalization” (from 2007 and on). This approach enables to investigate the securities market dynamics over 1991–2018 and give detailed descriptions of each phase with emphasis on core historic event in each.

Keywords: *securities market, stock market, stock exchange, financial market, privatization, phases of the securities market development.*

Вступ. Поява цінних паперів та здійснення з ними різних фінансових операцій має багатомісячну історію. Виникнення та обіг капіталу, представленого у цінних паперах, тісно пов’язані з функціонуванням ринку реальних активів, тобто ринку, на якому відбувається купівля-продаж матеріальних ресурсів. З появою цінних паперів (фондових активів) відбувається нібито роздвоєння капіталу. З одного боку, існує реальний капітал, представлений виробничими фондами, з іншого – його відображення у цінних паперах. Виникнення цього різновиду капіталу пов’язана з розвитком потреби у залученні все більшого обсягу кредитних ресурсів внаслідок ускладнення і розширення комерційної та виробничої діяльності. Отже, ринок цінних паперів історично починає розвиватися на основі позичкового капіталу, оскільки купівля цінних паперів означає не що інше, як передачу частини грошового капіталу у позику [1]. Деякі дослідники

з цього приводу зазначають, що ринок цінних паперів – це об’єктивне явище, яке з’явилося у зв’язку з гострою потребою в додатковій формі мобілізації коштів для фінансового забезпечення розвитку економіки країни.

Український ринок цінних паперів за рівнем ліквідності суттєво поступається ринкам розвинутих країн, але будь-які масштабні економічні перетворення в Україні неможливі без створення конкурентоспроможного фінансового сектору, здатного мобілізувати та надати реформованій економіці інвестиційні ресурси. У зв’язку з цим розвиток ринку цінних паперів або фондового ринку в Україні набув вирішального значення [7]. Цим обумовлена актуальність досліджень теоретичних аспектів еволюції ринку цінних паперів в Україні.

Аналіз досліджень і публікацій. Вагомий внесок у сучасну теорію і практику розвитку ринку цінних паперів зробили В. Нікончук [2], В. Оскольський [3], Т. Янчинська [4] та інші українські науковці, які дослідили історичні аспекти та сутність ринку цінних паперів як окрему складову фінансового ринку. Незважаючи на увагу до проблем, пов’язаних із розвитком ринку цінних паперів, у фінансовій науці відсутній єдиний науковий підхід до визначення етапів історичного розвитку ринку цінних паперів в Україні та трактування сутності економічного поняття «ринок цінних паперів». Тому подальші наукові результати будуватимуться на узагальненні висновків, раніше отриманих науковцями, для розроблення відповідних історичних етапів розвитку та обґрунтування їх сутності.

Мета статті – узагальнити наукові підходи до визначення понять “ринок цінних паперів” і “фондовий ринок”, а також дослідити етапи розвитку ринку цінних паперів в Україні.

Для досягнення поставленої мети нами проаналізовано різні наукові підходи до визначення економічних понять “ринок цінних паперів” і “фондовий ринок”, запропоновано власне трактування сутності економічного поняття “ринок цінних паперів”; досліджено історію розвитку ринку цінних паперів в Україні; запропоновано авторський підхід до виокремлення історичних етапів розвитку ринку цінних паперів в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. На підставі аналізу відповідних джерел можна виокремити два загальні підходи до визначення сутності економічних понять “ринок цінних паперів” і “фондовий ринок”: законодавчий та науковий.

Згідно із законодавчим підходом, у ст. 2 Закону України “Про цінні папери та фондовий ринок”, “фондовий ринок” і “ринок цінних паперів” є тотожними поняттями: “Фондовий ринок (ринок цінних паперів) – сукупність учасників фондового ринку та правовідносин між ними щодо розміщення, обігу та обліку цінних паперів і похідних (деривативів)” [8]. З цим підходом згодні такі вчені як О. Василик [17], Ю. Кравченко [18], В. Оскольський [3] та Т. Янчинська [4]. Наприклад, О. Василик зазначає, що “ринок цінних паперів ще називають фондовим ринком. Це пов’язано з тим, що цінні папери за своєю економічною сутністю є відображенням певних фондів – матеріальних або грошових” [17, с. 416].

Економічні поняття “ринок цінних паперів” і “фондовий ринок” у сучасній вітчизняній літературі зазвичай використовуються як синоніми. Крім того, у вітчизняній економічній літературі поки що немає усталеної традиції щодо погляду на поняття “фондовий ринок”. Поняття “фондовий ринок” також вживається як у широкому, так і у вузькому розумінні. Наприклад, деякі автори під фондовим ринком розуміють тільки ринок класичних довгострокових біржових цінних паперів: акцій та облігацій [19].

В межах наукового підходу поняття “ринок цінних паперів” і “фондовий ринок” мають різне змістовне охоплення, оскільки вітчизняні науковці використовують різні наукові підходи до їх визначення. Так, О. Василик [17], Ю. Кравченко [18], В. Шелудько [20] та Л. Шкварчук [21] використовують функціональний науковий підхід, акцентуючи увагу насамперед на управлінських функціях, пов’язаних із формуванням і обігом цінних паперів. Згідно із сегментним підходом головне поняття “ринок цінних паперів” розглядається як частина ринку капіталів або фінансового ринку. Його прихильниками є такі вчені як А. Кондрашихін, В. Рожманов, Т. Пепа [22], О. Мамалуй [23], В. Оскольський [3] та Т. Янчинська [4].

А. Загородній [24], Б. Луцівта, О. Метлушко [25] та ін. пропонують характеризувати ринок цінних паперів з позиції логічного наукового підходу до визначення головного поняття (аналогічне питання) як руху фінансових ресурсів або як систему

акумулявання та трансформації заощаджень (юридичних осіб і громадян), капіталу для інвестицій і врегулювання економічних процесів.

Л. Гітман, М. Джонк [26], С. Залюбовська та Л. Новікова [27], Б. Луців та О. Метлушко [25] розглядають ринок цінних паперів як складний механізм, за допомогою якого встановлюються відповідні правові та економічні взаємовідносини між підприємцями, корпораціями та іншими структурами. Це свідчить про використання ними нормативного підходу.

Отже, наукові підходи до розгляду економічного поняття “ринок цінних паперів” можна згрупувати в такий спосіб:

- сегментний підхід: ринок цінних паперів як частина ринку капіталів або фінансового ринку;
- функціональний підхід: ринок цінних паперів як майданчик, де здійснюється купівля-продаж цінних паперів;
- нормативний підхід: ринок цінних паперів як складний механізм, за допомогою якого встановлюються відповідні правові та економічні взаємовідносини між підприємцями, корпораціями та іншими структурами;
- логічний науковий підхід: ринок цінних паперів як система механізмів здійснення угод, пов’язаних з рухом коштів між учасниками ринку.

Дослідивши визначення економічного поняття “ринок цінних паперів” згідно з різними науковими підходами, ми можемо запропонувати його власне удосконалене трактування. Вважаємо, що ринок цінних паперів – це сегмент фінансового ринку, на якому взаємодіють різні суб’єкти ринкових відносин щодо емісії, купівлі та продажу цінних паперів, які мають свою вартість, вільно обертаються і засвідчують відносини співволодіння або позики, з метою ефективного розподілу і раціонального розміщення фінансових ресурсів у соціально-економічному просторі країни з врахуванням інтересів та потреб суспільства.

Аналізуючи історію формування і розвитку ринку цінних паперів в Україні, важливо зазначити, що він відродився на початку 90-х відразу після здобуття країною незалежності. Досліджуючи головні історичні аспекти розвитку ринку цінних паперів, вважаємо за необхідне подати авторський підхід до виокремлення етапів розвитку ринку цінних паперів в Україні, оскільки на сьогодні це питання є недостатньо дослідженим.

На думку Т. Бусаревой [5], В. Нікончук [2], слід виокремлювати п’ять етапів. Але О. Козловатата і О. Омельченко [6] вважають, що етапів було чотири, обґрунтовуючи свій підхід. На нашу думку, всі ці підходи заслуговують на увагу, проте вони не в повній мірі розкривають всі особливості розвитку ринку цінних паперів в Україні.

Вважаємо за необхідне подати власний підхід до дослідження етапів розвитку ринку цінних паперів в Україні (рис.).

Як видно з рис., в розвитку ринку цінних паперів в Україні виділено шість етапів.

Перший етап – “відродження” (1990–1991 рр.). Він характеризується певними історичними подіями і розпочинається в період виходу України зі складу Української Радянської Соціалістичної Республіки (1990 р.). В цей період відновлення фондового ринку відбувається в умовах глибокої кризи (застаріла технологічна база, тотальне безробіття, величезний рівень інфляції, політична нестабільність).

Аналізуючи перший етап, слід зазначити, що 1991 р. був першим роком інтенсивного створення акціонерних товариств, випуску цінних паперів, активізації учасників ринку, утворення Української фондової біржі, родоначальником якої вважається Київська біржа, утворена у 1865 р. Крім того, у 1991 р. зроблено певні кроки до розширення ринку цінних паперів України. Насамперед це поява фондових бірж і фондових відділів товарних бірж.

Це стало можливим завдяки розробленню корпоративного законодавства. Саме в той час починається процес роздержавлення власності, який дав основний поштовх для становлення фондового ринку як окремого сектору економіки. Вагоме значення мало прийняття Закону України “Про цінні папери та фондовий ринок”, в якому було виокремлено види цінних паперів, визначено порядок здійснення операцій з цінними паперами і реєстрації їх випуску, а також сутність поняття “фондова біржа”, її правовий статус та правила функціонування [8], та Закону України “Про господарські товариства” [9].

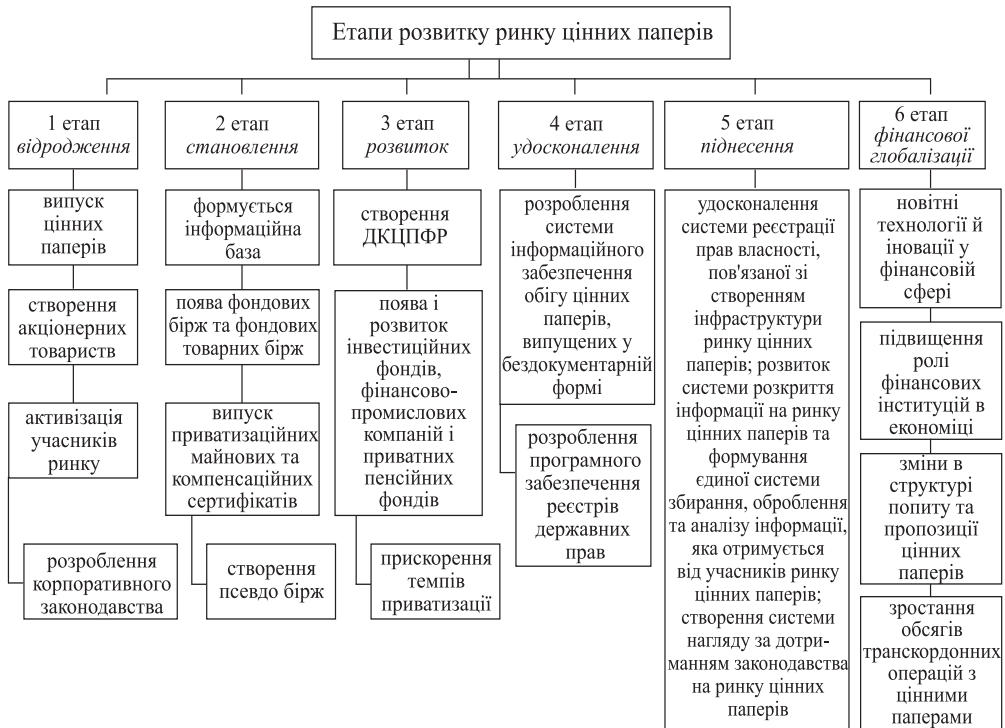


Рис. Етапи розвитку ринку цінних паперів в Україні

Джерело: систематизовано авторами за даними [5; 6; 7; 16; 17; 20; 21]

Другий етап – “становлення” (1992–1994 рр.). В цей період економіка України знає серйозних трансформацій, пов’язаних зі зміною форм власності та формуванням ринкових відносин, що також впливає на подальший розвиток фондового ринку.

Однак розвиток фондового ринку відбувався низькими темпами, що пов’язано з:

- повільними темпами приватизації, яка мала передувати розвитку ринку; це дозволило б організувати акціонерні товариства і відтак наповнити ринок цінних паперів акціями та облігаціями підприємств;
- повною відсутністю необхідної інфраструктури;
- недостатньою правовою урегульованістю питань, пов’язаних з його функціонуванням фондового ринку [5].

Однією з особливостей розвитку ринку цінних паперів в Україні в цей період став масовий випуск нового виду паперів – приватизаційного майнового сертифіката (ПМС). Він посвідчував право його власника на безумовне тримання в процесі приватизації частки майна державних підприємств. Пізніше в обіг було випущено новий папір – компенсаційний сертифікат (КС), який надавав право його власнику на компенсацію визначеної суми ощадних вкладів.

ПМС і КС знов повернули приватного інвестора до ринку, причому психологічно для пересічного громадянина не було значних ризиків при втраті вартості цих сертифікатів, що давало змогу привернути увагу значної кількості фізичних осіб до процесу приватизації. У цей період створюються псевдобіржі – центри сертифікатних аукціонів, велика кількість фінансових посередників (довірчих та інвестиційних компаній), формується інформаційна база та інші інфраструктурні підрозділи.

Третій етап – “розвиток” (1995–1999 рр.), характеризується пошуком ефективного власника на ринку, що розвивається, та встановленням певної системи контролю купівлі-продажу цінних паперів. Зокрема, протягом цього етапу було прийнято Закон України “Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні” [10]. Цей закон визначив правові основи здійснення державного регулювання фондового ринку і державного контролю за випуском і обігом цінних паперів та їх похідних в Україні.

У 1997 р. Указом Президента України “Про Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку” затверджено Положення про Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР), яким передбачено включення ДКЦПФР до центральних органів виконавчої влади, її підпорядкування Президенту України й підзвітність Верховній Раді України [11].

Для цього етапу характерна поява і бурхливий розвиток інвестиційних фондів, фінансово-промислових компаній і приватних пенсійних фондів. Каталізатором для якісного і кількісного зростання фондового ринку України можна вважати два моменти: прискорення темпів приватизації та створення державної системи регулювання фондового ринку, насамперед ДКЦПФР; визначення та розподіл повноважень щодо регулювання фондового ринку серед інших державних органів.

Четвертий етап – “удосконалення” (2000–2002 рр.), характеризується розробленням системи інформаційного забезпечення обігу цінних паперів, випущених у бездокументарній формі, та програмного забезпечення ведення реєстрів державних прав. Фонд державного майна України починає розміщення акцій, які належать державі й випущені в бездокументарній формі в процесі приватизації та корпоратизації, на рахунках у цінних паперах, відкритих зберігачами; активно використовує для продажу об’єктів, які підлягають приватизації, торги акціями на фондових біржах України та в Першій фондовій торговельній системі (ПФТС).

Реалізація Указів Президента України “Про Основні напрями розвитку фондового ринку в Україні у 2000 році” [12], “Про невідкладні заходи щодо прискорення приватизації майна в Україні” [13] дозволила продовжити:

- удосконалення системи захисту прав інвесторів;
- удосконалення діяльності інститутів спільного інвестування;
- підвищення ролі державного регулювання ринку цінних паперів;
- розвиток нормативно-правової бази;
- розбудову інфраструктури фондового ринку;
- розвиток системи організаційної торгівлі;
- удосконалення механізмів корпоративного управління.

Також у цей період здійснено низку заходів у сфері організації роботи вітчизняного ринку цінних паперів та його інфраструктури, спрямованих на забезпечення його подальшого стабільного розвитку.

П’ятий етап – “піднесення” (2003–2006 рр.). Він характеризується поступовим згасанням кризових явищ та початком поживлення на ринку цінних паперів. Функціонування фондового ринку характеризується складною структурою та великою кількістю фінансових інструментів, видів послуг, учасників. Основу функціонування ринку становить діяльність емітентів. Цей етап збігається з проміжком часу між двома знаковими подіями: прийняттям Принципів корпоративного управління та Закону України “Про акціонерні товариства”. Протягом цього періоду проводилася робота з удосконалення системи реєстрації прав власності, пов’язаної зі створенням інфраструктури ринку цінних паперів; з координації заходів у сфері фінансового моніторингу; зі створення якісно нових інститутів спільного інвестування та недержавних пенсійних фондів та контролю за їх діяльністю; із розвитку системи розкриття інформації на ринку цінних паперів та формування єдиної системи збирання, оброблення та аналізу інформації, яка отримується від учасників ринку цінних паперів; зі створення системи нагляду за дотриманням законодавства на ринку цінних паперів.

Аналіз стану ринку цінних паперів в досліджуваній період дозволяє виділити низку його характерних особливостей. На початку 2006 р. в Україні було зареєстровано 33507 акціонерних товариств, в тому числі 11280 відкритих і 22227 закритих. На початку цього ж року розподіл власності виглядав так: нерезиденти володіли 21,8% акцій українських емітентів на загальну суму 27,6 млрд грн, що на 1,4% менше, ніж у попередньому році; фізичні особи були власниками 23,3% акцій на загальну суму 29,5 млрд грн, що на 2% більше, ніж у попередньому році [14].

Цей етап характеризується тенденцією до стабілізації обсягів випуску цінних паперів. У 2005 р. загальний обсяг випусків цінних паперів становив 62 млрд грн, що у 1,78 раза більше, ніж у 2004 р. [6]. На цьому етапі головною подією на фондовому ринку України стало відновлення використання такого поширеного на світових фінансових ринках інструменту як корпоративні облигації.

Шостий етап – “фінансова глобалізація” (починаючи з 2007 р.). Розвиток ринку цінних паперів в цей період відбувається в умовах фінансової глобалізації, яка супроводжується руйнуванням адміністративних та географічних бар’єрів на шляху руху фінансових потоків і зростанням обсягів транскордонних операцій з цінними паперами. Цьому сприяли, зокрема, лібералізація національних фінансових ринків у 80-х рр. ХХ ст., новітні технології й інновації у фінансовій сфері, підвищення ролі фінансових інституцій в економіці, зміни в структурі попиту та пропозиції цінних паперів. Так, за підсумками 2007 р. індекс ПФТС зріс на 135,4% (найвищий показник у Європі та другий у світі) завдяки черговому припливу спекулятивних іноземних капіталів [15]. Стрімке зростання фондового ринку досягло апогею у 2007 – на початку 2008 р. У результаті іпотечної кризи в США американські та європейські фондові ринки падали впродовж липня-вересня 2007 р., однак через не надто значну інтегрованість України в світову економіку національний фондовий ринок зазнав незначного падіння. Фінансова криза лише сприяла припливу спекулятивного капіталу на український фондовий ринок, і до кінця 2007 р. індекси ПФТС зросли до свого максимуму в 1208 пунктів, що сприяло виведенню портфельних інвестицій в обсязі 5,7 млрд дол. Підвищення інвестиційної привабливості України та активне входження зовнішнього капіталу на вітчизняний ринок позитивно позначилися на його біржовому сегменті, який протягом 2005–2008 років збільшився у понад 5 разів і досяг світового піку в 2008 р. [14].

Але, як відомо, стрімкий злет нерідко приводить до ще більш стрімкого падіння. На початку 2008 р., разом із обвалом світових фондових ринків, став падати й український індекс ПФТС. Його падіння було одним із найбільших у світі – майже 80%. Крім того, капіталізація українського ринку акцій знизилася фактично в 4 рази – з 110 млрд дол. до 22,5 млрд дол., тобто до рівня 2004 р. [14]. Розпочався катастрофічний вплив капіталу, і в міру погіршення ситуації на глобальних ринках інвестиційні фонди стали стрімко переводити його в більш надійні активи.

Вітчизняна економіка почала адаптуватися до нових умов і стабілізуватися, але про повний вихід із кризової ситуації можна було казати лише в 2010 р. Нова влада розпочала формування нової економічної політики, в якій фондовий ринок розглядався як один із ключових елементів стабільної економічної системи. Загалом на шостому етапі в Україні спостерігаються тенденції, характерні для світового ринку цінних паперів, – за обсягами залучених ресурсів він істотно випереджає банківський сектор, а фінансовими інструментами з найшвидшими темпами розвитку є довгострокові акції та облигації.

Сьогодні сучасний організований ринок цінних паперів України може бути за законодавством представлений лише біржами. Загальний обсяг випусків емісійних цінних паперів, зареєстрованих Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку у січні-серпні 2018 року, становив 39,68 млрд грн, що на 47,35 млрд грн менше порівняно з відповідним періодом 2017 року (78,4 млрд грн). Найбільший обсяг торгів за фінансовими інструментами на організаторах торгівлі протягом зазначеного періоду зафіксовано з державними облигаціями України – 166 млрд грн (95,0% від загального обсягу біржових контрактів на організаторах торгівлі протягом січня-серпня поточного року). У 2017 році обсяг торгів державними облигаціями України становив 256,13 млрд грн, що на 54,22% більше порівняно з січнем-серпнем 2018 року. У структурі торгів за підсумками 2017 року на ринок державних облигацій України припадає 54,65% сумарного обсягу торгів на ринку цінних паперів, що на 38,69% більше від показника 2016 року. Зростання частки обсягу торгів державними облигаціями України пов’язано, зокрема, з припиненням обігу депозитних сертифікатів на біржовому ринку [28].

Нинішній етап розвитку ринку цінних паперів характеризується внутрішньою політичною нестабільністю, бюджетною кризою, проблемами зі збиранням податків, надмірними надіями на іноземні інвестиції. Результатом цього є падіння курсу гривні, збільшення прибутковості державних боргових зобов’язань, втрати державного бюджету, загроза економічної катастрофи. Створена правова система регулювання фондового ринку не діє повною мірою через неготовність реалізації правових норм з боку уряду, який знаходиться в стані перманентної ротації, і економічних агентів, які не мають активної політичної волі до проведення структурних перетворень економіки [16].

Висновки. Аналіз підходів до визначення економічних понять «ринок цінних паперів» і «фондовий ринок» вказує на існування двох загальних підходів до визначення їх сутності: законодавчого і наукового. В межах наукового підходу виділяються сегментний, функціональний, нормативний та логічний підходи. Запропонований підхід до виокремлення етапів розвитку ринку цінних паперів в Україні дозволив дослідити його динаміку протягом 1991–2018 рр., детально охарактеризувавши всі його особливості та виокремивши головні історичні події на ньому.

Список використаних джерел

1. Ринок цінних паперів у ринкових відносинах [Електронний ресурс]. URL: http://adhdportal.com/book_988.html.
2. Нікончук В. В. Формування фондового ринку: економічні аспекти еволюції та інституційної динаміки [Електронний ресурс]. URL: <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201262/32-37.pdf>.
3. Оскольський В. В. Ринок цінних паперів в Україні: проблеми функціонування і розвитку. К.: КСУ, 1996. 122 с.
4. Янчинська Т. М. Фондовий ринок та його розвиток в Україні [Електронний ресурс]. URL: <http://libfor.com/index.php?Newsid=2158>.
5. Бусарева Т. Г. Історія розвитку та становлення ринку цінних паперів України [Електронний ресурс]. URL: http://seanewdim.com/uploads/3/4/5/1/34511564/busarieva_t_the_history_of_development_and_formation_of_securities_market_of_ukraine.pdf.
6. Омельченко О. І., Козлова О. А. Ретроспектива становлення та розвитку ринку цінних паперів [Електронний ресурс]. URL: http://www.business-inform.net/pdf/2013/1_0/277_281.pdf.
7. Рябчикова С. Ю. Сучасний стан фондового ринку України: причини злету і падіння. V Міжнарод. науч.-практ. конф. “Наука в інформаційному пространстві”. 2009 [Електронний ресурс]. URL: <http://www.confcontact.com/2009ip/gyabchikova.php>.
8. Закон України “Про цінні папери та фондовий ринок”. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2006, № 31 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>.
9. Закон України “Про господарські товариства”. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1991, № 49 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.
10. Закон України “Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні”. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1996, № 51 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/448/96-вр>.
11. Указ Президента України “Про державну комісію з цінних паперів та фондового ринку”. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1997, № 142/97 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142/97>.
12. Указ Президента України “Про основні напрями розвитку фондового ринку в Україні в 2000 році”. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1999, № 1415/99 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1415/99>.
13. Указ Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення приватизації майна в Україні”. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1999, № 1626/99 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1626/99>.
14. Косар Н. С., Білик І. І., Тернушак М. Ю. Маркетингове забезпечення розміщення цінних паперів. *Вісник НУ “Львівська політехніка”*. 2010. № 669. С. 205–211.
15. Бочковська О. О. Економічна ефективність світових економічних центрів у контексті наявних факторів виробництва [Електронний ресурс]. *Соціум, наука, культура*. URL: <http://intkonf.org/index.php?s=%D0%E8%ED%EE%EA%20%E4%E5%F0%E6%E0%E2%ED%E8%F5%20%F6%B3%ED%ED%E8%F5%20%EF%E0%EF%E5%F0%B3%E2%20&paged=5>.
16. Рогач О. І. Міжнародні фінанси. К.: Либідь, 2003. 183 с.
17. Василик О. Д. Теорія фінансів: підруч. К.: НІОС, 2000. 416 с.
18. Кравченко Ю. Я. Рынок ценных бумаг в вопросах и ответах: учеб. пособ. для студ. экон. вузов. 2-е изд., перераб. и доп. К.: Ника-Центр, 2005. 536 с.

19. Клименко О. В. Теоретичне визначення сутності й структури фінансового ринку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 19. С. 42–45.
20. Шелудько В. М. Фінансовий ринок: підруч. 2-ге вид. К.: Знання, 2008. 535 с.
21. Шкварчук Л. О. Фінансовий ринок: навч. посіб. К.: Знання, 2013, 882 с.
22. Кондрашихин А. Б. Фондовый рынок: учеб. пособ. К.: Центр учебной литературы, 2008. 376 с.
23. Мамалуй О. О. Основы економічної теорії: підруч. К.: Юрінком Інтер, 2006. 479 с.
24. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 1072 с.
25. Луців Б. Л., Метлушко О. В. Теоретико-методологічні основи до слідження ринку цінних паперів. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2007. № 91. С. 41–42.
26. Гитман Л. Дж., Джонк М. Д. Основы инвестирования: учеб. М.: Дело ЛТД, 1997. 410 с.
27. Залюбовська С. С., Новікова Л. А. Запровадження теоретико-методологічної моделі функціонування ринку цінних паперів. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2012. № 1. С. 39–46.
28. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку. Аналітичні дані щодо розвитку фондового ринку [Електронний ресурс]. URL: <http://www.ssmc.gov.ua/fund/analytics>.

References

1. Rynok tsinnykh paperiv u rynkovykh vidnosynakh [Securities market in the market relations]. Retrieved from http://adhdportal.com/book_988.html. [in Ukrainian].
2. Nikonchuk V. V. Formuvannia fondovoho rynku: ekonomichni aspekty evoliutsii ta instytutsiinoi dynamiky [Formation of the stock market: economic aspects of the evolution and institutional dynamics]. Retrieved from <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201262/32-37.pdf>. [in Ukrainian].
3. Oskolskyi V. V. (1996). *Rynok tsinnykh paperiv v Ukraini: problemy funktsionuvannia i rozvytku [Securities market in Ukraine: problems of operation and development]*. Kyiv: KSU [in Ukrainian].
4. Ianchynska T. M. Fondovyi rynek ta yoho rozvytok v Ukraini [Stock market and its development in Ukraine]. Retrieved from <http://libfor.com/index.php?Newsid=2158>. [in Ukrainian].
5. Busarieva T. H. Istoriiia rozvytku ta stanovlennia rynku tsinnykh paperiv Ukrainy [History of development and establishment of the securities market in Ukraine]. Retrieved from http://seanewdim.com/uploads/3/4/5/1/34511564/busarieva_t_the_history_of_development_and_formation_of_securities_market_of_ukraine.pdf. [in Ukrainian].
6. Omelchenko O. I., Kozlova O. A. Retrospektyva stanovlennia ta rozvytku rynku tsinnykh paperiv [Formation and development of the securities market ion the retrospective]. Retrieved from http://www.business-inform.net/pdf/2013/1_0/277_281.pdf. [in Ukrainian].
7. Riabchykova S. Yu. (2009). Suchasnyi stan fondovoho rynku Ukrainy: prychny zletu i padinnia [The current state of the securities market in Ukraine: reasons for rise and fall]. Proceedings from: *V Mezhdunarodnaia nauchno-praktycheskaia konferentsiia "Nauka v ynformatsyonnom prostranstve – The Fifth International scientific and practical conference "Science in the information space"*. Donetsk: Donetsk State Agrarian University. Retrieved from <http://www.confcontact.com/2009ip/ryabchikova.php>. [in Ukrainian].
8. Zakon Ukrainy "Pro tsinni papery ta fondovyi rynek" [The Law of Ukraine "On the securities and the stock market"]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR) – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*, 2006, No 31. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>. [in Ukrainian].
9. Zakon Ukrainy "Pro hospodarski tovarystva" [The Law of Ukraine "On economic companies"]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR) – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*, 1991, No 49. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>. [in Ukrainian].

10. Zakon Ukrainy “Pro derzhavne rehuliuвання rynku tsinnykh paperiv v Ukraini” [The Law of Ukraine “On regulation of the securities market in Ukraine”. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR) – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*, 1996, No 51. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/448/96-vr>. [in Ukrainian].
11. Ukaz Prezidenta Ukrainy “Pro derzhavnu komisiuu z tsinnykh paperiv ta fondovoho rynku” [Directive of the President of Ukraine “On the State Commission on Securities and Stock Market”. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR) – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*, 1997, No 142/97. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142/97>. [in Ukrainian].
12. Ukaz Prezidenta Ukrainy “Pro osnovni napriamy rozvytku fondovoho rynku v Ukraini v 2000 rotsi” [Directive of the President of Ukraine “The main areas of stock market development in Ukraine in 2000”. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR) – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*, 1999, No 1415/99. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1415/99>. [in Ukrainian].
13. Ukaz Prezidenta Ukrainy “Pro nevidkladni zakhody shchodo pryskorennia pryvatyzatsii maina v Ukraini” [Directive of the President of Ukraine “Urgent measures to speed up privatization of property in Ukraine”]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR) – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*, 1999, No 1626/99. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1626/99>. [in Ukrainian].
14. Kosar N. S., Bilyk I. I., Ternushchak M. Yu. (2010). Marketynhove zabezpechennia rozmyshchennia tsinnykh paperiv [Marketing support for the placement of securities]. *Visnyk NU “Lvivska politekhnika” – Vulletin of National University “Lvivska politekhnika”*, 669, 205–211 [in Ukrainian].
15. Bochkovska O. O. Ekonomichna efektyvnist svitovykh ekonomichnykh tsentriv u konteksti naiavnykh faktoriv vyrobnytstva [The economic effectiveness of global economic centers in the context of the available production factors]. *Sotsium, nauka, kultura – Society, science, culture*. Retrieved from <http://intkonf.org/index.php?s=%D0%E8%ED%EE%EA%20%E4%E5%F0%E6%E0%E2%ED%E8%F5%20%F6%B3%ED%ED%E8%F5%20%EF%E0%EF%E5%F0%B3%E2%20&paged=5>. [in Ukrainian].
16. Rohach O. I. (2003). *Mizhnarodni finansy [International finance]*. Kyiv: Lybid [in Ukrainian].
17. Vasylyk O. D. (2000). *Teoriia finansiv [Theory of finance]*. Kyiv: NIOS [in Ukrainian].
18. Kravchenko Yu. Ya. (2005). *Rynok tsennykh bumag v voprosakh i otvetakh [Securities market in questions and answers]*. 2nd ed., rev. Kyiv: Nyka-Tsentr [in Russian].
19. Klymenko O. V. (2013). Teoretychne vyznachennia sutnosti y struktury finansovoho rynku [The theoretical definition of essence and structure of the securities market]. *Investytsii: praktyka ta dosvid – Investment: practice and experience*, 19, 42–45 [in Ukrainian].
20. Sheludko V. M. (2008). *Finansovyi rynek [Financial market]*. Kyiv: Znannia [in Ukrainian].
21. Shkvarchuk L. O. (2013). *Finansovyi rynek [Financial market]*. Kyiv: Znannia [in Ukrainian].
22. Kondrashykhyn A. B. (2008). *Fondovyi rynek [Stock market]*. Kyiv: Center of educational literature [in Russian].
23. Mamalui O. O. (2006). *Osnovy ekonomichnoi teorii [The essentials of economic theory]*. Kyiv: Yurinkom Inter [in Ukrainian].
24. Zahorodnii A. H., Vozniuk H. L. (2007). *Finansovo-ekonomichnyi slovnyk [Financial and economic glossary]*. Kyiv: Znannia [in Ukrainian].
25. Lutsiv B. L., Metlushko O. V. (2007). Teoretyko-metodolohichni osnovy doslidzhennia rynku tsinnykh paperiv [Theoretical and methodological framework for investigating securities market]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka – Bulletin of Kyiv National Taras Shevchenko University*, 91, 41–42 [in Ukrainian].
26. Hitman L. J., Jonk M. D. (1997). *Osnovy investirovaniya [The essentials of investment]*. Moscow: Delo LTD [in Russian].

27. Zaliubovska S. S., Novikova L. A. (2012). Zaprovdzhennia teoretyko-metodolohichnoi modeli funktsionuvannia rynku tsinnykh paperiv [Implementing the theoretical and methodological model for operating the securities market]. *Derzhava ta rehiony. Seriya: Ekonomika ta pidpriemnytstvo – The State and regions. Series: economics and business*, 1, 39–46 [in Ukrainian].
28. Natsionalna komisiia z tsinnykh paperiv ta fondovoho rynku. Analitychni dani shchodo rozvytku fondovoho rynku [The National Commission on Securities and Stock Market. Analytica data on the stock market development]. Retrieved from <http://www.ssmc.gov.ua/fund/analytics>. [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Залюбовська С. С., Колупаєв Ю. Б., Токарева К. Р. Теоретичні аспекти історичного розвитку ринку цінних паперів в Україні. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 120-130. Doi: 10.31767/pasoa.3.2019.11.

УДК: 004:657.2 (477)
JEL Classification: M 41
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.12

О. Л. ЄРШОВА,

кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри економіко-математичних
дисциплін та інформаційних технологій,

E-mail: bogi2003@ukr.net,

ORCID: 0000-0002-3801-9730;

В. І. ОДНОВОЛИК,

кандидат хімічних наук,
доцент кафедри економіко-математичних
дисциплін та інформаційних технологій,

Національна академія статистики, обліку та аудиту,

E-mail: vadim.odnovolyk@gmail.com,

ORCID: 0000-0003-1241-561X

Комп'ютерні технології обліку та звітності для малого і середнього бізнесу в Україні: перспективи застосування в умовах цифрової економіки

Досліджено сучасний ринок програмного забезпечення бухгалтерського обліку та звітності для малого і середнього бізнесу в Україні в умовах цифрової економіки. В процесі дослідження проаналізовано низку комп'ютерних програм і сервісів, а також тенденції ринку відповідних програмних продуктів. Розглянуто три групи відповідного програмного забезпечення українського виробництва, присутні на вітчизняному ринку. Визначено тенденцію розвитку цього ринку.

Ключові слова: програмне забезпечення, програмний продукт, сервіс, бухгалтерський облік, підприємство.

О. Л. ЄРШОВА,

кандидат экономических наук, доцент,
заведующая кафедрой экономико-математических
дисциплин и информационных технологий;

В. И. ОДНОВОЛИК,

кандидат химических наук,
доцент кафедры экономико-математических
дисциплин и информационных технологий,

Национальная академия статистики, учета и аудита

Компьютерные технологии учета и отчетности для малого и среднего бизнеса в Украине: перспективы применения в условиях цифровой экономики

Исследован современный рынок программного обеспечения бухгалтерского учета и отчетности для малого и среднего бизнеса в Украине в условиях цифровой экономики. В процессе исследования проанализирован ряд компьютерных программ и сервисов, а также тенденции рынка соответствующих программных продуктов. Рассмотрены три основные группы соответствующего программного обеспечения украинского производства, присутствующие на отечественном рынке. Определена тенденция развития этого рынка.

Ключевые слова: программное обеспечение, программный продукт, сервис, бухгалтерский учет, предприятие.

© О. Л. Єршова, В. І. Одноволик, 2019

O. YERSHOVA,

*PhD (Economics), Associate Professor,
Head of Department for Econometric Disciplines and
Information Technologies;*

V. ODNOVOLYK,

*PhD (Chemistry),
Associate Professor of Department for
Econometric Disciplines and Information Technologies,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit*

Computer Technologies for Accounting and Reporting for Small and Medium Business in Ukraine: Application Prospects in the Digital Economy Context

Rapidly expanding information and communication technologies cause the need in continual software development and modernizations. The modern era of digital economy implies technology integration and emergence of hybrid products and software providing solutions to accounting problems in business sector. The needs of modern business require technological extensions of the accounting software capacities. Most part of research works on computerization of the accounting, pertaining to the previous technological period, has become irrelevant by now. It means that new conditions call for new software.

The article's objective is to investigate the Ukrainian market of software for accounting and reporting for small and medium business in the new technological context.

The study is conducted by methods of comparison, analysis, modeling, and experimental use of software samples. Questionings and interviews of enterprises and private entrepreneurs were conducted in time of their consulting on accounting and reporting issues.

The software for accounting and reporting is analyzed by principal way of distribution: software acquisition, and SaaS, i. e. software as a service, with examining main advantages and drawbacks of each way. Software products available in Ukraine are broken into three groups by main technology of distribution and main clients for whom they are intended. Characteristics of main representatives from each group are given. Software products are investigated in terms of convenience, functionality and compliance with Ukrainian legal rules. Principal tendencies of software development for small and medium business are shown. Future ways and prospects for software development as a tool of effective business operation are proposed.

Keywords: *software, software product, service, accounting, enterprise.*

Постановка проблеми. Сучасний світ перебуває на новому етапі розвитку, який називають Четвертою промисловою революцією або Індустрією 4.0, яка характеризується системним розвитком та взаємним впливом новітніх видів діяльності, пов'язаних із роботизованим виробництвом, штучним інтелектом, 3D-друком, великими даними, блокчейном, Інтернетом речей, Інтернет-комунікаціями (4G, 5G) [1].

Основою нової економіки майбутнього, яка ґрунтується на поєднанні та взаємопроникненні різних технологій з формуванням нової смарт-промисловості [2], а також є головним фактором, що системно об'єднує всі її складові, вважаються цифрові інформаційно-комунікаційні технології (ІКТ). Тому цю економіку найчастіше називають цифровою. В цифровій економіці суттєвого значення набувають процеси, пов'язані з обробленням, переданням і зберіганням інформації в цифровому вигляді. Така економіка характеризується взаємним проникненням технологій та синергією технічних, інформаційних і людських ресурсів; вимагає нових підходів в управлінні та організації бізнесу та підприємництва; посилює вимоги сучасного бізнесу до програмних продуктів та їх функціоналу. Сьогодні світовим трендом є не тільки повна автоматизація бізнес-процесів підприємства, а й цифровізація бізнесу, тобто широке використання ІКТ в певній галузі, бізнес-середовищі, країні.

Сьогодні Україна займає посередні місця в світових технологічних рейтингах [3], але має шанси приєднатися до революційних технологічних змін та забезпечити собі місце в новому цифровому світі. На українські ІТ-компанії припадає вагома частка

ВВП [4], вони мають розвинуту інформаційно-комунікаційну мережу та кваліфікований персонал. Концепцію розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки надано в Розпорядженні Кабінету Міністрів України від 17 січня 2018 р., де сформульовано основні завдання “цифровізації” України [5]. Водночас розвиток новітніх технологій в Україні зараз гальмується двома суттєвими перешкодами. По-перше, відставання інформаційно-комунікаційної інфраструктури, тобто недостатній розвиток високошвидкісної мережі Інтернет на всій території країни. Проблема в тому, що частотні діапазони, які зараз пропонуються операторам для розгортання 3G та 4G мережі, – 1800, 2100 та 2600 МГц – не дають можливості покрити всю країну, тоді як 800 чи 900 МГц – це оптимальний діапазон для охоплення величезних територій сільської місцевості [6]. По-друге, недостатня кваліфікація персоналу та необхідність покращення бізнес-процесів.

Трансформація бізнес-середовища та розвиток ІКТ потребують перегляду вимог до облікового програмного забезпечення та розширення його функціоналу. Вимоги бізнесу – це використання сучасних технологій для автоматичної фіксації операцій та забезпечення максимального зближення господарської операції та процедури її внесення в реєстри бухгалтерського обліку. Нагальні потреби бізнесу вимагають технологічного розширення можливостей облікових програм. Використання мережі 3G та 4G, сучасних месенджерів, “хмарних” технологій, смартфонів, технічних засобів обліку та контролю дозволяє максимально зблизити бізнес-процеси та процедури обліку. Отже, основною тенденцією сучасного ринку облікового програмного забезпечення (ПЗ) є неминуча поява гібридних облікових систем з автоматичною фіксацією господарських операцій. За таких умов виникають проблеми з вимогами щодо оформлення первинних документів та юридичного забезпечення прозорості господарських операцій.

Одним із динамічних сегментів української економіки є середній та малий бізнес (більше 5 млн підприємств та близько 900 тис приватних підприємців [7]), суб’єктам якого, крім іншого, доводиться вирішувати задачі організації та забезпечення обліку і подання звітності в умовах цифрової економіки. Це визначає актуальність досліджень сучасного ринку ПЗ обліку і подання звітності для цієї численної категорії користувачів.

Аналіз досліджень та публікацій. В Україні виконано досить багато досліджень та видано значну кількість наукових робіт, присвячених автоматизації бухгалтерському обліку. Вагомий внесок у вивчення відповідних проблем зробили Ф. Бутинець, С. Іванхенков, Т. Писаревська, О. Клименко, М. Бенько та ін. Але їхні дослідження в більшості стосуються процесів автоматизації бухгалтерського обліку в попередні технологічні періоди, водночас як вивченню проблем обліку в умовах ІКТ присвячена невелика кількість робіт. Серед них необхідно виділити роботи О. Адамик [8] про “хмарні обчислення” з метою вдосконалення обліку та П. Куцика [9] із впровадження “хмарних” технологій в організацію обліку та документообігу. Але основні тенденції ПЗ для бухгалтерського обліку підприємств в Україні, насамперед малого і середнього бізнесу, залишаються практично не дослідженими.

Метою статті є дослідження сучасного ринку ПЗ бухгалтерського обліку та звітності для малого і середнього бізнесу в Україні в умовах цифрової економіки.

Методи. В роботі використано методи порівняння, аналізу, моделювання, експериментального використання зразків програмного забезпечення. Також проведено анкетування та опитування підприємств і приватних підприємців у процесі надання їм відповідних консультацій.

Результати дослідження. В процесі дослідження було розглянуто та вивчено низку комп’ютерних програм і сервісів. Сьогодні існує декілька окремих функціональних сегментів – це бухгалтерський облік, управлінський облік та подання звітності для кожної із груп програм. Для кожного із сегментів існує розвинуте ПЗ. Зараз тенденцією є поєднання різних функціоналів у одному ПЗ.

Основним шляхом вирішення задачі автоматизації бізнес-процесів у секторі малих і середніх підприємств від початку було придбання ПЗ у власність. Відповідна модель – PS (Proprietary software – “Власне програмне забезпечення”). З розвитком ІКТ з’явилася модель SaaS (Software as a Service – “Програмне забезпечення як Послуга”). Ця

технологія дозволяє зберігати ПЗ на спеціальних серверах у “хмарі”, що дає можливість організувати бізнес-процеси без прив’язки до конкретного місцезнаходження, тобто працювати в системі з будь-якої точки, де є мережа Інтернет. Завдяки цьому малий бізнес стає більш мобільним, технологічним, конкурентним.

Технологія SaaS є більш прогресивною і має низку суттєвих переваг: менша вартість послуги, ніж комплексу ПЗ; постійна актуальність ПЗ та відсутність проблеми оновлень; гарантія збереження даних; незалежність від операційної системи, можливість працювати з різних пристроїв: комп’ютера, планшета, телефону; мобільність працівників; можливість організувати віртуальні офіси; можливість гнучкого графіку та віддаленої роботи. Водночас необхідно зазначити і деякі її недоліки: необхідність забезпечення користувача якісним Інтернетом; забезпечення безпеки комп’ютерних даних; недовіра деяких користувачів до постачальників; неможливість перенесення даних з одного сервісу на інший.

В процесі дослідження було вивчено ринок бухгалтерського ПЗ в розрізі груп господарських суб’єктів, що належать до малого і середнього бізнесу (фізичні особи – підприємці; малі та середні підприємства), та використання різних технологій розповсюдження ПЗ (придбання у власність або оренда). Дослідження сучасного ринку бухгалтерського ПЗ показує, що він є досить консервативним. Керівники підприємств зазвичай добре розуміють сучасні тенденції та перспективи впровадження нового ПЗ, але процеси заміни одного програмного продукту іншим відбуваються досить повільно через великий об’єм інформаційних баз і неможливість їх автоматичної трансформації у нове ПЗ. Так, незважаючи на наказ Президента України про застосування обмежувальних санкцій для програм російського виробництва, який набув чинності 17 травня 2017 року [10], підприємства відмовляються від таких програмних продуктів не одразу, по-перше, через складність процесу переходу на інше ПЗ, по-друге, через дуже обмежену пропозицію нових альтернативних програм із відповідним функціоналом. Ситуація на ринку така, що можливість обирати нове ПЗ зазвичай мають тільки новостворені юридичні особи, а більшість працюючих організацій рухаються шляхом модернізації та розвитку наявного ПЗ.

Оцінюючи в цілому ринок ПЗ для малого та середнього бізнесу, слід зазначити, що незважаючи на прийняті рішення щодо обмеження бухгалтерського ПЗ, розробленого у РФ, програмні продукти фірми “1С” продовжують домінувати на українському ринку. Але їх поширеність поступово знижується, і користувач починає замислюватися над реальними альтернативами. Нещодавно почало з’являтися нове ПЗ саме для малого бізнесу, яке є більш сучасним і технологічним, ніж поширена зараз 1С.

Розглянемо основні групи облікового ПЗ для малого та середнього бізнесу українського виробництва, які присутні на ринку (табл.).

Перша група – традиційні бухгалтерські програми, які містять повний функціонал для автоматизації бухгалтерського обліку. Це такі програми: “Дебет-Плюс”, “ISPro”, “Акцент”, “ХЕПІ-БУХ”, “MASTER: Бухгалтерія”. Їх виробниками є компанії, які працюють середньому 30 років, тому мають великий досвід та авторитет. Всі продукти поставляються постачальником як стаціонарні рішення за моделлю PS. Ці програми добре локалізовані під окремі види діяльності та напрями роботи підприємств. Досить добре розвиваються локальні конфігурації: торгівля, сільськогосподарське виробництво, бюджет. З цієї групи необхідно виділити ПЗ “MASTER: Бухгалтерія” як комплекс, який з’явився нещодавно (у вересні 2017 року) і в якому використовуються технології SaaS. З цієї групи тільки програми “ХЕПІ-БУХ” та “MASTER: Бухгалтерія” розповсюджуються через модель SaaS. Виробники програм цієї групи займають на ринку свою сталу нішу і продовжують розвиватися, проте вони більше спрямовані на утримання старих клієнтів, ніж на пошук нових. Виняток – це розробник програми “MASTER: Бухгалтерія”, який веде активну роботу із залучення нових клієнтів та розширення її функціоналу.

Друга група – нові бухгалтерські програми, які з’явилися на початку 2017 року і мають деякі переваги, а саме зрозумілий інтерфейс і можливість роботи на будь-якій операційній системі сучасного пристрою. Практично всі програми створено молодими командами українських програмістів. До цієї групи можна включити програми: “Облік SaaS”, “jSolutions”, “BOOKKEEPER”.

Характеристика програмних продуктів за групами

	ПРОГРАМНИЙ ПРОДУКТ	ОСНОВНА ТЕХНОЛОГІЯ	ОСНОВНІ КЛІСТИ
1	MASTER Бухгалтерія	PS, SaaS	МСБ*
2	ХЕПІ-БУХ	PS, SaaS	МСБ
3	Акцент	PS	МСБ
4	ISpro	PS	МСБ
5	ДЕБЕТ ПЛЮС	PS	МСБ
6	Інфо Бухгалтер	PS	МСБ
7	Інфо-Предприятие	PS	МСБ
1	Облік SaaS	SaaS	МСБ, корпорації
2	jSolutions	SaaS	МСБ
3	BOOKKEEPER	SaaS	МСБ
1	Деловод	SaaS	МБ
2	Webzvit	SaaS	МБ
3	Taxer	SaaS	МБ
4	zistemo.me	SaaS	МБ
5	Предприниматель 4.2	PS	МБ

Примітки: МСБ – малий та середній бізнес; МБ – малий бізнес.

Система “Облік SaaS” була розроблена у 2012 році та почала активно просувати технологію SaaS у 2017 році, тому це досить новий і технологічний продукт, який базується на технології SaaS. Система позиціонується як web-сервіс для ведення бухгалтерського обліку різних підприємств, як малих, так і середніх, і навіть великих. Цей сервіс дає змогу організувати та вести повноцінний бухгалтерський облік підприємства, документообіг, подання звітності до державних органів. Окремо слід виділити інтеграцію з різними сервісами, вартість яких входить до вартості користування програмою: YouControl – досє компаній, Вчасно – електронний документообіг, U-key – підписання документів електронним цифровим підписом та подання звітності, Є-data – портал публічних коштів та ін. Разом із тим користувачі отримують всі переваги SaaS технології – актуальні та вчасні оновлення системи, збереження даних, мобільність працівників, доступ до системи 24/7, можливість віддаленої роботи [11].

Система “jSolutions” – це технологічний сервіс для організації обліку та забезпечення автоматизації облікових операцій. Вона дозволяє не лише повністю автоматизувати бізнес-процеси, а й мінімізувати витрати на користування нею. Зменшення загальної вартості придбання або користування ПЗ досягається завдяки можливості роботи системи на будь-якій операційній системі (Linux, Ubuntu, Windows, MacOS, Android). Це дає змогу працювати з будь-якого пристрою: комп’ютера, планшета, смартфона. Система інтегрується з різним обладнанням і може працювати на різноманітному устаткуванні; можлива автоматизація первинних операцій обліку через реєстратори розрахункових операцій (РРО): електронні контрольно-касові реєстратори (ЕККР) і електронні контрольно-касові апарати (ЕККА); ваги; скануюче і зчитуюче обладнання (сканери штрих-кодів та зчитувачі магнітних/проксиміті карт), обладнання для друку (принтери, чекові принтери, принтери для друку штрих-кодових етикеток), торговельні POS-термінали; обладнання системи контролю та управління доступом (СКУД). Ця система дозволяє максимально забезпечити технологічність облікових операцій та автоматизацію процедури обліку [12].

Опитування показують, що ПЗ другої групи викликає інтерес у бізнесу і завойовує дедалі більший сегмент ринку. Його перевагою є технологічність і мобільність, чудава здатність до інтеграції із суміжними пристроями і системами.

Третя група – це програми-сервіси для малого бізнесу та фізичних осіб – підприємців. Основною технологією їх розповсюдження є модель SaaS, вони призначені для ведення простого обліку для потреб малого бізнесу. Це такі програми як “Деловод”, “Webzvit”, “Taxer”. Основне їх призначення – допомагати малому бізнесу вести облік та подавати звітність.

Сервіс “Деловод” забезпечує облік простих торгових операцій, здійснення розрахунків з клієнтами, управління цінами, підключення Інтернет-магазину, подання звітності. Дозволяє організувати колективну та віддалену роботу декількох користувачів. Також уможливує ведення кадрового обліку, нарахування зарплати, подання звітності.

Сервіс Taxer працює як середовище, здатне забезпечити ефективну організацію роботи приватного підприємця. Сервіс допомагає заповнювати та подавати звітність, надає юридичні та бухгалтерські консультації, взаємодіє з користувачем, надсилаючи повідомлення-нагадування про строки звітності та сплати податків.

В цілому, програмні продукти третьої групи спрямовані на забезпечення обліку та звітності. Основні переваги цих ПЗ – простота, мобільність, вчасне оновлення та підтримка. Сервіси пропонують приватним підприємцям допомогу у самостійному веденні бізнесу, обліку та у поданні звітності без залучення професійного бухгалтера. Подальшою перспективою розвитку таких сервісів є розширення сервісних функцій і розроблення нових алгоритмів спрощення та автоматизації функцій обліку та звітності.

Розвиток ринку облікового ПЗ спрямований у бік інтеграції сервісів з ведення обліку із сервісами подання електронної звітності. В нових програмах функції електронного звітування присутні у функціоналі, що звужує ринок програм, які мають у своєму функціоналі тільки подання звітності. Інша тенденція – подальший розвиток “хмарних” технологій, який дає можливість розвиватися ринку програмного забезпечення не як ринку продуктів, а як ринку послуг. Сьогодні вже існують сервіси із забезпечення можливості використання ПЗ у вигляді сервісу, або оренди. Робота відбувається через підключення до спеціальних сервісів на віддалених серверах. Для надання таких послуг велике значення має розвиток мережі Інтернет та забезпечення надійного контенту. Слабким місцем цієї технології є проблема захисту та збереження облікових даних. Будь-які технічні проблеми в оператора надання послуги призводять до зупинки в роботі підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Результати проведеного аналізу ПЗ показують, що основну увагу респонденти звертають на сервіси “хмарних” технологій. Це підтверджується і результатами опитувань. За даними Forbes [13]), ця тенденція поширюватиметься: 77% підприємств застосовують принаймні одну програму з використанням “хмарних” технологій. Тобто використання оренди ПЗ набуває все більше популярності. Програмний продукт як послуга забезпечує актуальне оновлення версій, збереження даних та можливість віддаленої роботи.

Розвиток програмного забезпечення з технологією SaaS є одним зі шляхів “цифровізації” економіки України.

Іншою тенденцією є розширення надання безкоштовних послуг через сервіси відкритих даних. Розвиток сервісів Державної податкової служби України “Електронний кабінет платника” сьогодні дозволяє користуватися багатьма можливостями електронного реєстру не тільки для отримання різноманітної інформації, а й для реєстрації податкових накладних та подання електронної звітності. Ці можливості звужують поле використання платних програм електронної звітності та розвивають можливість відкрито взаємодіяти з державними органами в режимі online.

Розвиток цих сервісів забезпечить малим і середнім підприємствам можливість прямої взаємодії з державними органами та спрощення ведення бізнесу.

Перспективами подальших досліджень є розвиток і вивчення ПЗ зі штучним інтелектом, яке дозволить скоротити кількість співробітників та впроваджувати в роботу підприємств роботи-боти для виконання окремих функцій обліку та аналізу.

Але це вже функції програм майбутнього. Хоча, як показує досвід, це майбутнє може настати дуже швидко.

Наукові результати, подані у цій статті, отримано в межах НДР з реєстраційним номером 0118U006677, 01.01.2019–31.12.2022.

Список використаних джерел

1. Шваб К. Четвертая промышленная революция. М.: Эксмо, 2016. 138 с.
2. Вишневський В. П., Вієцька О. В., Гаркушенко О. М., Князев С. І., Лях О. В., Чекина В. Д., Череватський Д. Ю. Smart-промисловість в епоху цифрової економіки: перспективи, напрями і механізми розвитку: моногр. / За ред. акад. НАН України В. П. Вишневського; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. К., 2018. 192 с.
3. ХайТек Офіс Україна. Проект. Цифрова адженда України – 2020 (“Цифровий порядок денний” – 2020) Концептуальні засади (версія 1.0). Першочергові сфери, ініціативи, проекти “цифровізації” України до 2020 року. К.: ГО “ХайТек Офіс Україна”, 2016. 90 с. URL: [https://uccr.org.ua > uploads > files](https://uccr.org.ua/uploads/files)
4. <https://dou.ua/lenta/columns/it-in-figures/>
5. Концепція розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України № 67-р від 17.01.2018 р. [Електронний ресурс]. URL: [https://zakon.rada.gov.ua > laws > show > 67-2018-p > stru](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-p)
6. Чому в Україні не відбулася 3G-революція [Електронний ресурс]. URL: <https://www.imena.ua/blog/no-3g-revolution/>
7. http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/fin/osp/osp_u/osp_u.html
8. Адамик О. В. Інструменти “хмарних обчислень” як фактор удосконалення обліку в бюджетних установах // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський нац. екон. ун.-т; редкол.: В. А. Дерій (гол. ред.) та ін. Тернопіль: Вид.-полігр. центр Тернопільського нац. екон. ун.-ту “Економічна думка”, 2015. Том 19. № 2. С. 179–184.
9. Куцик П. О. Розвиток хмарних технологій та їх місце в організації обліку та корпоративного документообігу // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: зб. тез доп. учасн. XVII Всеукр. наук. конф. НАСОНА. К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2019. С. 183–186
10. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 28 квітня 2017 року “Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)”: Указ президента України №133/2017. [Електронний ресурс]. URL: [https://www.president.gov.ua > documents > 1332017-21850](https://www.president.gov.ua/documents/1332017-21850)
11. Облік SaaS. Облік SaaS нові технології обліку та управління. [Електронний ресурс]. URL: <https://ioblik.com/uk>
12. jSolutions. [Електронний ресурс]. URL: <https://jsolutions.ua/ua>
13. Forbes. State Of Enterprise Cloud Computing, 2018. Aug 30, 2018. Retrieved from: <https://www.forbes.com/sites/louiscolumbus/2018/08/30/state-of-enterprise-cloud-computing-2018/#4ba4135f265e>

References

1. Shvab K. (2016). *Chetvertaya promyshlennaya revolyutsiya [The fourth industrial revolution]*. Moscow: Eksmo [in Russian].
2. Vyshnevskiy V. P., Viietska O. V., Harkushenko O. M., Kniaziev S. I., Liakh O. V., Chekina V. D. et al. (2018). *Smart-promyslovist v epokhu tsyfrovoy ekonomiky: perspektivy, napriamy i mekhanizmy rozvytku [Smart industry in the era of digital economy: prospects, directions and mechanisms of the development]*. V. P. Vyshnevskiy (ed.). Kyiv: National Academy of Sciences of Ukraine, Institute for Industry Economics [in Ukrainian].
3. KhaiTek Ofis Ukraina. Projekt. Tsyfrova adzhenda Ukrainy – 2020 (“Tsyfrovyy poriadok dennyy” – 2020) Kontseptualni zasady (versiia 1.0). Pershocherhovyi sfery, initsiatyvy, proekty “tsyfrovizatsii” Ukrainy do 2020 roku [Hi Tech Office Ukraine. Project. Digital agenda of Ukraine – 2020. The conceptual framework (version 1.0). Priority fields, initiatives, projects of Ukraine’s “digitalization” till 2020]. Kyiv: “Hi Tech Office Ukraine”, 2016. Retrieved from [https://uccr.org.ua > uploads > files](https://uccr.org.ua/uploads/files) [in Ukrainian].

4. <https://dou.ua/lenta/columns/it-in-figures/> [in Ukrainian].
5. Kontseptsiiia rozvytku tsyfrovoy ekonomiky ta suspilstva Ukrainy na 2018–2020 roky: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy No 67-r vid 17.01.2018 r. [The guidelines for development of the digital economy and society in Ukraine for 2018–2020: Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine No 67-r from 17.01.2018]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua> › laws › show › 67-2018-r › stru [in Ukrainian].
6. Chomu v Ukraini ne vidbulasia 3G-revoliutsiia [Why 3G-revolution has failed in Ukraine]. Retrieved from <https://www.imena.ua/blog/no-3g-revolution/> [in Ukrainian].
7. http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/fin/osp/osp_u/osp_u.html [in Ukrainian].
8. Adamyk O. V. (2015). Instrumenty “khmarnykh obchyslen” yak faktor udoskonalennia obliku v biudzhetykh ustanovakh. *Ekonomichnyi analiz: zbirnyk naukovykh prats Ternopil'skoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu – Economic analysis: a collection of scientific works of Ternopil National Economic University*, vol. 19, No 2, 179–184 [in Ukrainian].
9. Kutsyk P. O. (2019). Rozvytok khmarnykh tekhnolohii ta yikh mistse v orhanizatsii obliku ta korporatyvnoho dokumentoobihu [The development of cloud technologies and their place in organizing accounting and corporate document circulation]. Proceedings from: *XVII Vseukrainska naukova konferentsia NASOA “Rozvytok systemy obliku, analizu ta audytu v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia” – The seventeenth All-Ukrainian scientific conference of NASAA “Developing the system of accounting, analysis and audit in Ukraine: theory, methodology, organization”*. (pp. 183–186). Kyiv: “Information-analytical agency” [in Ukrainian].
10. Pro rishennia Rady natsionalnoi bezpeky i oborony Ukrainy vid 28 kvitnia 2017 roku “Pro zastosuvannia personalnykh spetsialnykh ekonomichnykh ta inshykh obmezhuvalnykh zakhodiv (sanktsii)”: Ukaz prezydenta Ukrainy No 33/2017. [On the decision of the Council of National Security and Defense of Ukraine from 28 April 2017 “On application of personal special economic and other restrictive measures (sanctions)”: Decree of the President of Ukraine No 33/2017]. Retrieved from <https://www.president.gov.ua> › documents › 1332017-21850 [in Ukrainian].
11. Oblik SaaS. Novi tekhnolohii obliku ta upravlinnia [SaaS accounting. New technologies of accounting and management]. Retrieved from <https://ioblik.com/uk> [in Ukrainian].
12. jSolutions. Retrieved from <https://jsolutions.ua/ua> [in Ukrainian].
13. Forbes. State Of Enterprise Cloud Computing, August 30, 2018. Retrieved from: <https://www.forbes.com/sites/louiscolumbus/2018/08/30/state-of-enterprise-cloud-computing-2018/#4ba4135f265e>

Посилання на статтю:

Єршова О. Л., Одноволик В. І. Комп’ютерні технології обліку та звітності для малого і середнього бізнесу в Україні: перспективи застосування в умовах цифрової економіки. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку: зб. наук. пр.* 2019. № 3. С. 131-138. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.12.

УДК: 004.942:351+354 (494)
JEL Classification: H70, M54
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.13

В. М. СЕМЯНОВСЬКИЙ,
кандидат фізико-математичних наук,
доцент кафедри економіко-математичних дисциплін
та інформаційних технологій,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
E-mail: vadimc@i.ua,
ResearcherID: X-9595-2018,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5363-6446>

“Барометр проблем” як інструмент співпраці громади, влади і бізнесу: досвід Швейцарії

В статті висвітлено європейські інструменти співпраці влади, громади та бізнесу на прикладі “Барометра тривог” Швейцарської Конфедерації. На цій основі обґрунтовано доцільність впровадження системи українського “Барометра проблем” для вирішення питань співпраці влади, громади та бізнесу на засадах партисипативного управління, підвищення ефективності діяльності владних структур та громадянського суспільства з метою поступового вирішення складних суспільних проблем. На основі даних Київського міжнародного інституту соціології за 2014–2019 рр. автором створено “Барометр проблем” для України.

Ключові слова: громадянське суспільство, партисипативне управління, співпраця, громада, влада, бізнес, “Барометр тривог”, “Барометр проблем”.

В. Н. СЕМЯНОВСКИЙ,
кандидат физико-математических наук,
доцент кафедры экономико-математических дисциплин
и информационных технологий,
Национальная академия статистики, учета и аудита

“Барометр проблем” как инструмент сотрудничества общества, власти и бизнеса: опыт Швейцарии

В статье отражены европейские инструменты сотрудничества власти, общества и бизнеса на примере швейцарского “Барометра тревог”. На этой основе обоснована целесообразность внедрения системы украинского “Барометра проблем” для решения проблем сотрудничества власти, общества и бизнеса на принципах партисипативного управления, повышения эффективности деятельности властных структур и гражданского общества с целью постепенного решения сложных общественных проблем. На основе данных Киевского международного института социологии за 2014–2019 годы автором создан “Барометр проблем” для Украины.

Ключевые слова: гражданское общество, партисипативное управление, сотрудничество, община, власть, бизнес, “Барометр тревог”, “Барометр проблем”.

V. SEMIANOVSKIY,
PhD (Phys. & Math.),

Associated Professor of Department for Econometric Disciplines
and Information Technologies,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

“Problem Barometer” as a tool for cooperation of the Society, Power and Business: Switzerland’s experience

The objective of the study is to substantiate the need for introducing “Problem barometer” to address the problems of power-community-business cooperation on the participative management principles, enhance the performance of power offices and the civil society, for gradual settlement of difficult problems arising in contemporary society. The working task is to highlight European instruments for the power-community-business cooperation by the Swiss example and substantiate the possibilities of adapting this practice in Ukraine.

The cooperation triangle “Community – Power – Business” is built. An extensive review of “Swiss worry” barometer is given. Using this Swiss practice and data from Kyiv International Institute of Sociology for 2014–2019, “Problem barometer” for Ukrainian is constructed. The public concerns measured by this barometer cover war in the east of Ukraine, life standards, economic situation, security in Ukraine, crime, political situation, relations with Russia, environmental problems, renaissance of the Ukrainian nation, relations with EU, annexation of Crimea, international relations, interethnic relations, other. The options “hard to say” and “refuse to answer” are also included.

It is stressed that for political parties or deputies Ukrainian “Problem barometer” signals what social problems should come in their focus in time of the cadence. For public institutions “barometer” shows what social problems call for solutions with the government’s involvement. The “barometer” indicators are also important for the business, especially the socially oriented one. For voters “barometer” indicates whether a deputy or a public official is concerned with the needs of the population or his own needs (or needs of party sponsors). This determines the citizens’ trust in the respective institutions. The conclusion is made that the proposed “Problem barometer” (built by analogy with “Swiss barometer”) is an instrument for streamlining the community-power-business cooperation, which makes it more effective.

Keywords: *civil society, participative management, cooperation, community, power, business, “Worry Barometer”, “Problem Barometer”.*

*Для володаря немає нічого гіршого,
ніж перестати чути свій народ.
Жак Сегела*

Постановка проблеми. Головними суб’єктами діяльності та взаємодії у державі є громадянське суспільство (Громада), Влада та Бізнес, тому проблема їх співпраці була актуальною у всі часи. Вона особливо загострилась у сучасному світі у зв’язку з глобалізацією та ускладненням усіх процесів як на загальному, так і на локальному рівні. В європейській практиці ця проблема вирішується через використання підходу під назвою «партисипативне управління» (Participative Management), спрямованого на забезпечення спільної участі усіх суб’єктів в управлінні системою. Важливою складовою проблеми співпраці є визначення і вибір напрямів співпраці та формулювання відповідних цілей, що є особливо актуальним для сучасної України. Одним із технологічних засобів її розв’язання може бути використання українського “Барометра проблем”, на кшталт так званого “Барометра тривоги” Швейцарської Конфедерації.

Аналіз останніх досліджень. Партисипативне управління вже досить широко використовуються у бізнес-середовищі. Пов’язані з ним теоретичні та практичні питання широко обговорювались у вітчизняній та закордонній літературі. Питання співпраці Влади та Бізнесу з інституціями громадянського суспільства докладно аналізуються за кордоном і в Україні [1]. Цієї тематиці присвятили свої наукові праці такі фахівці

як М. Ali, Т. Davis, Р. Benoliel, М. Pardo del Val та інші. Дедалі більшу увагу їй приділяють і вітчизняні фахівці: В. Бакуменко, М. Баран, В. Білорус, В. Гордієнко, В. Мартиненко, Л. Усаченко, І. Рудяк, Н. Липовська, О. Оболенський, Ю. Шаров. Але проблема визначення головних напрямів співпраці на основі громадської думки все ще залишається недостатньо дослідженою.

Метою дослідження є обґрунтування необхідності впровадження системи українського “Барометра проблем” для вирішення складних питань співпраці Влади, Громади та Бізнесу на засадах партисипативного управління. Завдання дослідження – висвітлення європейських систем співпраці Влади, Громади та Бізнесу на прикладі Швейцарії.

Викладення основного матеріалу дослідження. Проблема ефективної співпраці у трикутнику “Громада – Влада – Бізнес” (рис.1) є важливою для будь-якої країни.

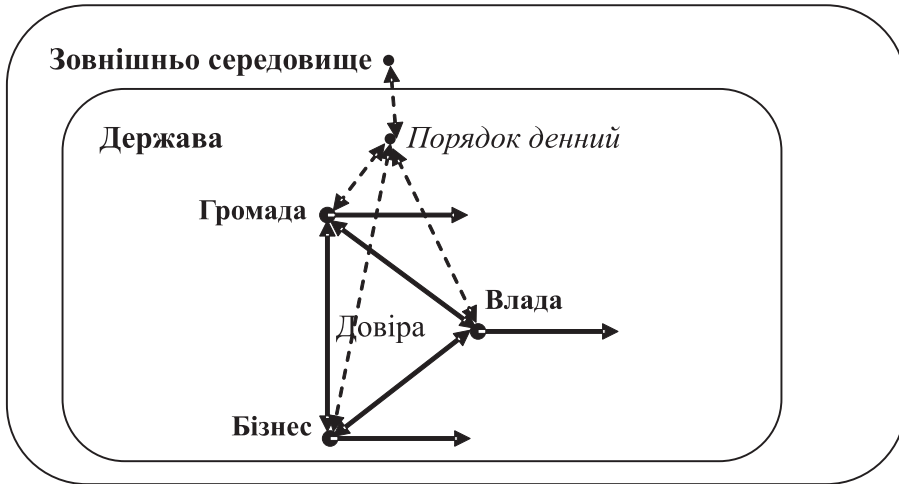


Рис. 1. Трикутник співпраці “Громада – Влада – Бізнес”.

Джерело: розроблено і побудовано автором

При цьому кожний кут трикутника є багатофункціональною та багатокомпонентною системою.

Громада – громадянське суспільство, яке, за даними Державної служби статистики [2], складається з великої кількості різних суб’єктів (окремі люди, громадські об’єднання, громадські організації, некомерційні організації, консультативно-дорадчі організації та ін.).

Влада – суб’єкти державного та місцевого управління, які поділяються на законодавчу (Верховна Рада України), виконавчу (Кабінет Міністрів України, Президент, обласні державні адміністрації, районні державні адміністрації та ін.), судову та СМІ (четверта влада). Діючі особи Влади – державні службовці та посадові особи місцевого самоврядування [3].

Бізнес – малі, середні, великі підприємства та різні посередницькі структури. Діючі особи Бізнесу – приватні підприємці, “місцеві барони”, олігархи (великий бізнес) та ін. В Україні дуже велика тіньова економіка, тому маємо значну складову “сірого” та “чорного” бізнесу.

Довіра є важливим чинником співпраці між різними структурами суспільства в будь-якій сфері.

Головні суб’єкти зовнішнього впливу на Україну – США, Європа та Росія, які керуються власним порядком денним. Це актуалізує проблему створення Україною власного порядку денного та його захисту від зовнішніх впливів.

Співпраця, співробітництво, участь. Участь однієї сторони у діяльності другої пов’язана з різним рівнем суб’єктності сторін. Основою співробітництва сторін є визначення спільних цілей, поділ праці та взаємна довіра. Для визначення таких

цілей сторони повинні спочатку з'ясувати проблеми, що є пріоритетними для всього суспільства, а також очікування суспільства щодо їх вирішення. Співпраця означає партнерські відносини між незалежними сторонами, спільну діяльність або значну участь однієї сторони у діяльності іншої, яка спрямована на досягнення спільної мети (вирішення соціально значимої проблеми) шляхом обміну знаннями, технологіями та ресурсами. В умовах глобальної конкуренції за обмежені ресурси сторони – учасники співпраці можуть отримати більше ресурсів і, відповідно, кращий результат за менший відрізок часу.

Прийняття публічних рішень та їх реалізація при співпраці громадянського суспільства з державними та бізнес-інституціями має складний характер. Врахування структури та функцій кожної зі сторін потребує ретельних досліджень. Основою для початкової взаємодії є визначення спільного порядку денного, соціально важливих цілей та розподіл завдань між учасниками спільної діяльності. Відомим технологічним засобом першого етапу співпраці є так званий швейцарський “Барометр тривоги”, який може служити прикладом для створення українського “Барометра” проблем.

“Барометр тривоги” (Worry Barometer). Ось уже чверть століття в Швейцарії публікується так званий “Барометр тривоги” – свого роду моментальний знімок настроїв швейцарців. Він є самим відомим в Швейцарії соціометричним інструментом висвітлення та аналізу проблем суспільства [4].

Щорічний рейтинг проблем і тривог громадян Швейцарської Конфедерації є найважливішим орієнтиром для громадських діячів, громадянського суспільства в цілому, а також для політиків, бізнесменів та ін. Готує і випускає його швейцарський банк Credit Suisse. Особливого значення він набуває напередодні важливих політичних подій, наприклад парламентських виборів. Чергові парламентські вибори в Швейцарії намічені на жовтень 2019 року.

На рис. 2 представлено динаміку шести головних проблем Швейцарії: 1) пенсійне забезпечення; 2) охорона здоров'я; 3) іноземці; 4) біженці, шукачі притулку; 5) захист навколишнього середовища; 6) безробіття.

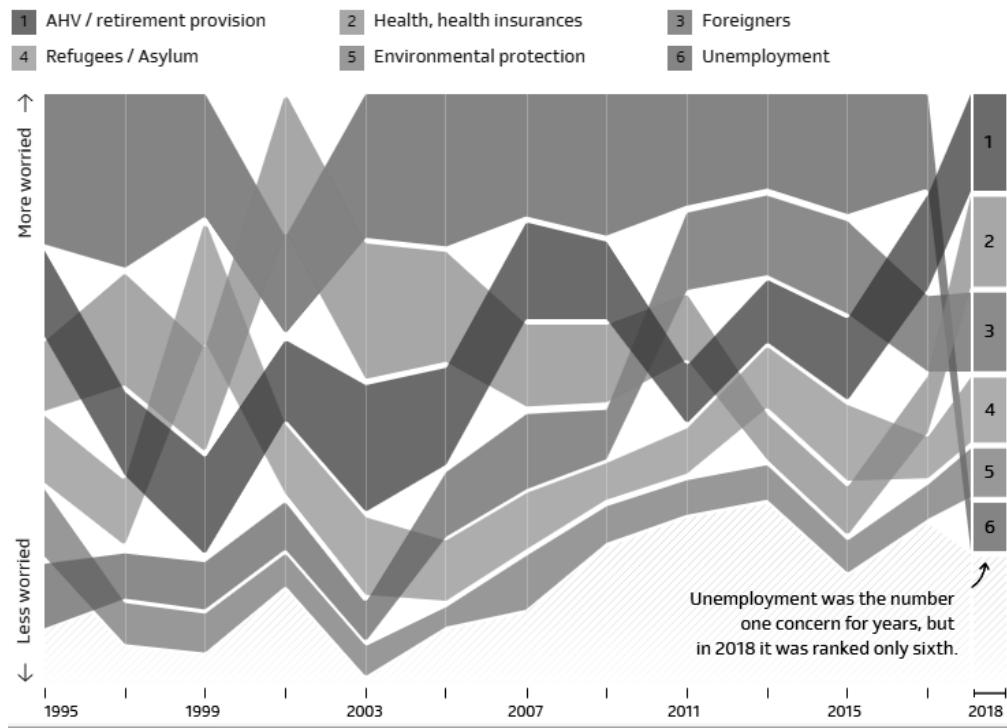


Рис. 2. Барометр тривоги (Worry Barometer – 2018)

Джерело: [4]

Барометр являє собою складний та інформативний графік. Він показує еволюцію пріоритетів швейцарців щодо їх основних проблем. Чим вище і ширше стає “потік” на графіку, тим частіше відповідна проблематика згадувалася швейцарцями в переліку основних проблем і джерел головних тривог. Динаміка еволюції показників барометра чітко показує, як змінювалися настрої швейцарців за останні чверть століття.

Барометр дозволяє відповісти на питання про те, як виникають проблеми, як вони пов’язані одна з одною, яку роль відіграє політика. Проблеми – це явище складне та багатоаспектне. Зрозуміло, що будь-яка проблема має декілька джерел: на динаміку її загострення, крім суто внутрішніх чинників, впливають значні зміни зовнішнього середовища, глобальні фінансові, військові та інші кризи.

Ступінь тривожності громадян зростає і в міру того, як політики, намагаючись знайти вирішення актуальних проблем, наприклад пенсійної, змушені все частіше відступати. Здається, що державні інституції, вирішивши пенсійну проблему для своїх службовців, не схильні нею займатися на рівні звичайних громадян. А органи місцевого самоврядування зазвичай не мають на це повноважень.

Нездатність політиків знайти задовільне рішення таких проблем як пенсійна неминуче приводить до зниження ступеня довіри суспільства до влади, і тоді проблема може бути вирішена шляхом народної законодавчої ініціативи.

Проект пенсійно-податкової реформи був запропонований на референдум і, скоріш за все, отримає підтримку. Реформа передбачає створення для всіх підприємств і комерційних компаній, як швейцарських, так і закордонних, рівних податкових умов; модернізацію швейцарського законодавства в податковій сфері відповідно до нових міжнародних податкових стандартів ОЕСР.

Ступінь серйозності проблеми залежить від стану економіки. Наприклад, на графіку щодо проблеми безробіття (рис. 3) видно, що в разі настання таких подій як фінансова криза економіка намагається реагувати на них, а люди починають побоюватися втратити роботу.

Перед кожним референдумом у Швейцарії науково-дослідницький інститут прикладної соціології (НДПС) [5] проводить на замовлення швейцарської громадської недержавної телерадіокомпанії SRG SSR опитування громадської думки.

Його результати є підсумком аналізу відповідей близько 6 тис. респондентів – мешканців усіх регіонів країни, які представляють всі мовні, культурні та громадські групи і прошарки. Отже, опитування може вважатися репрезентативним з точки зору наукових стандартів.

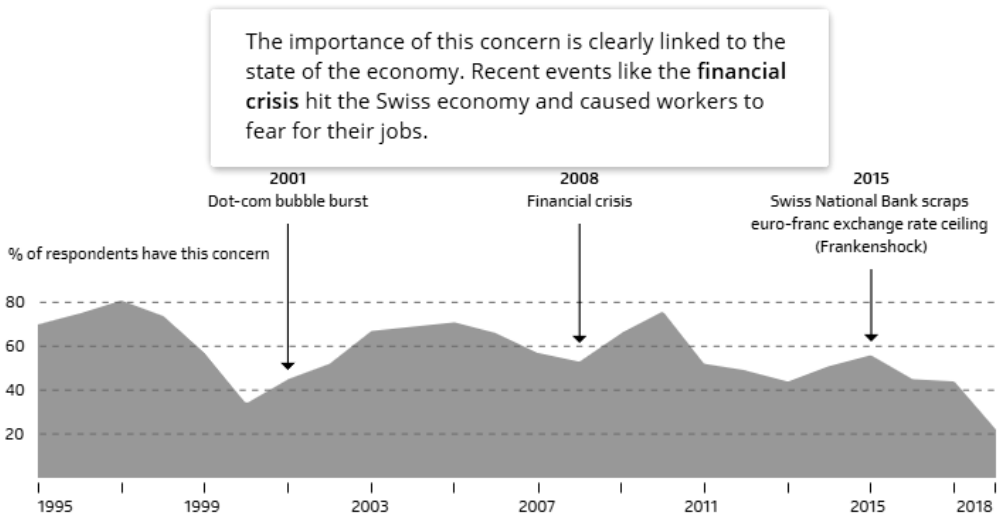


Рис. 3. Графік зміни показника безробіття та чинники, що на нього впливають (Worry Barometer – 2018)

Джерело: [4]

Загалом експерти НДПС відстежують 35 проблемних питань, які хвилюють виборців у Швейцарії. Як саме змінювалися пріоритети в рейтингу основних турбот і тривог виборців у Швейцарській Конфедерації починаючи з 1995 року, можна дізнатися з відповідного інтерактивного графіка. В рамках “розширеного барометра” відстежуються такі хвилюючі питання: 1) пенсійне забезпечення; 2) охорона здоров’я; 3) іноземці; 4) біженці; 5) шукачі притулку; 6) безробіття; 7) ЄС / взаємні відносини / інтеграція; 8) нова бідність; 9) державні фінанси; 10) зарплата; 11) транспортне сполучення; 12) расизм/ксенофобія; 13) соціальна захищеність; 14) інфляція; 15) особиста безпека; 16) (атомна) енергетика; 17) співіснування; 18) рівноправ’я; 19) система освіти; 20) безпека в Інтернеті/ІТ-шпигунство; 21) наркотики/алкоголь; 22) глобалізація; 23) тероризм/екстремізм; 24) сімейна політика / догляд за дітьми; 25) соціальне партнерство; 26) банківська криза; 27) перехід на цифрові носії / технологія / майбутнє ринку праці; 28) сільське господарство / ціни на молоко / субсидії фермерам; 29) релігійний фундаменталізм; 30) ослаблення прямої демократії; 31) економічне становище / високий курс швейцарського франка; 32) ціни на бензин і інше паливо; 33) криза євро; 34) реформа держави; 35) питання армії.

Згідно з останніми даними (2018 рік відносно 2017), більш тривожним стає питання особистої безпеки і менш тривожним – безпеки у Інтернеті. Особливе значення має питання довіри. Швейцарці демонструють високий рівень довіри до державних установ: 61% довіряють Федеральній раді, водночас як довіра до відповідної структури уряду в країнах ОЕСР становить у середньому 43%. Найбільше втратили (2018/2017) у рейтингу довіри Інтернет і безкоштовні газети (на 19 в. п.), а також ЄС (на 16 в. п.) і політичні партії (на 13 в. п.). Органи безпеки (поліція та армія), довіра до яких зросла на 14 в. п., є одними з найбільших переможців довіри. Поліція наразі займає перше місце серед установ за рівнем довіри – поряд із Федеральним верховним судом, який набрав 4 в. п.: обом установам довіряють 70% виборців.

Деяке занепокоєння щодо втрати роботи викликає цифровізація. Втім сучасна дискусія про зникнення робочих місць через цифровізацію мало впливає на настрої швейцарських виборців. У порівнянні з попереднім роком (2017) безробіття сприймається як проблема набагато меншим числом респондентів. Крім того, 75% швейцарців вважають малоймовірним, що їхня робота буде автоматизована протягом наступних 20 років за допомогою роботів, нових технологій або інтелектуального програмного забезпечення. В цілому, 85% респондентів вважають свою роботу дуже безпечною або більш безпечною.

“Розширений барометр” дозволяє також відстежувати, чому саме до Топ-6 потрапляють проблеми, що раніше вважались незначними, такі як проблема захисту навколишнього середовища, яка у 2006 році посідала лише десяте місце, а у 2018 – вже п’яте.

Тема захисту навколишнього середовища певний час “визрівала” в електоральному середовищі. На настрої швейцарців впливали публікації у СМІ, резонансні кліматичні події у світі та країні, зокрема посуха в Швейцарії влітку 2018 року. Напередодні важливих кантональних виборів на вулиці Швейцарії раптом вишли школярі з гаслами про захист навколишнього середовища. У підсумку “Зелені” та інші ліві сили зуміли завоювати додаткові депутатські крісла в кантональних парламентах. Навіть “партія банкірів” FDP (ліберали) також заговорила про захист клімату, відчувши вигідну передвиборчу тему.

“Барометр проблем”. На основі опитування громадян та даних соціологічних досліджень може бути складений “Барометр проблем” для України на загальнонаціональному та територіальному рівнях. Так, на основі даних Київського міжнародного інституту соціології [6] автором створено український “Барометр проблем” (рис. 4).

Для правильного спрямування діяльності будь-якої складної соціальної системи потрібен аналіз цілей, завдань і результатів такої діяльності. Для партій чи депутатів “барометр” показує, якими саме суспільними проблемами вони мають займатися під час своєї каденції. Для державних інституцій “барометр” показує, які суспільні проблеми потребують вирішення за участі держави. Показники “барометра” важливі також для бізнесу, особливо соціально спрямованого.

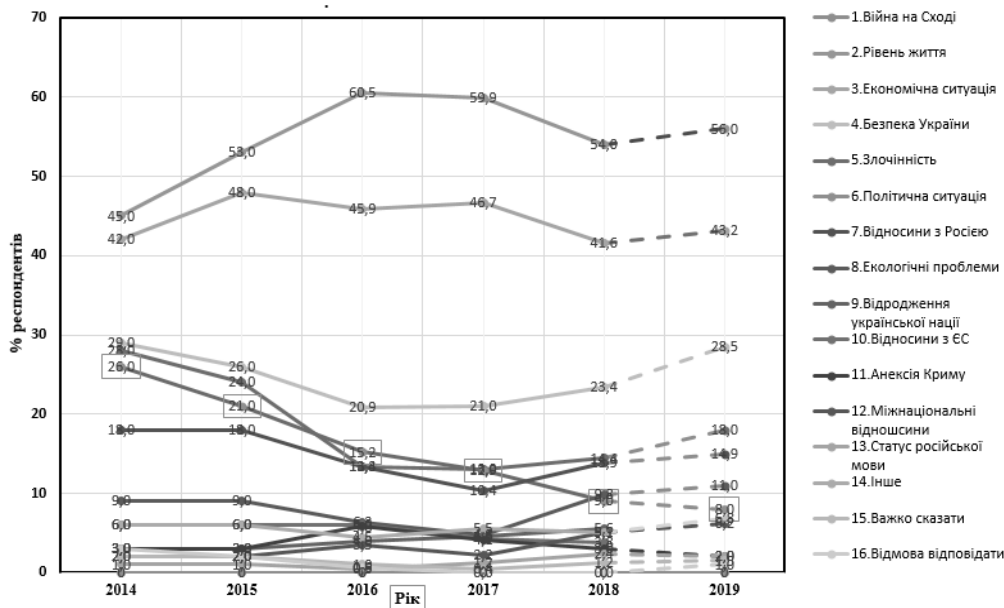


Рис. 4. Український “Барометр проблем”

Джерело: складено автором на основі даних Київського міжнародного інституту соціології [6]

Для виборця “барометр” служить показником спрямованості депутата та державного службовця на вирішення конкретних проблем населення або власних проблем (проблем спонсорів відповідних партій). Це формує рівень довіри громадян до відповідних інституцій.

Ідея візуалізації результатів статистичних та соціологічних досліджень не є новою. Можна навести багато прикладів створення візуальних систем представлення даних. Так, незалежна аналітична платформа VoxUkraine [7] систематично розраховує темп проведення економічних реформ в Україні (рис. 5) з використанням iMoPe – єдиного економічного індикатора темпу економічних реформ.

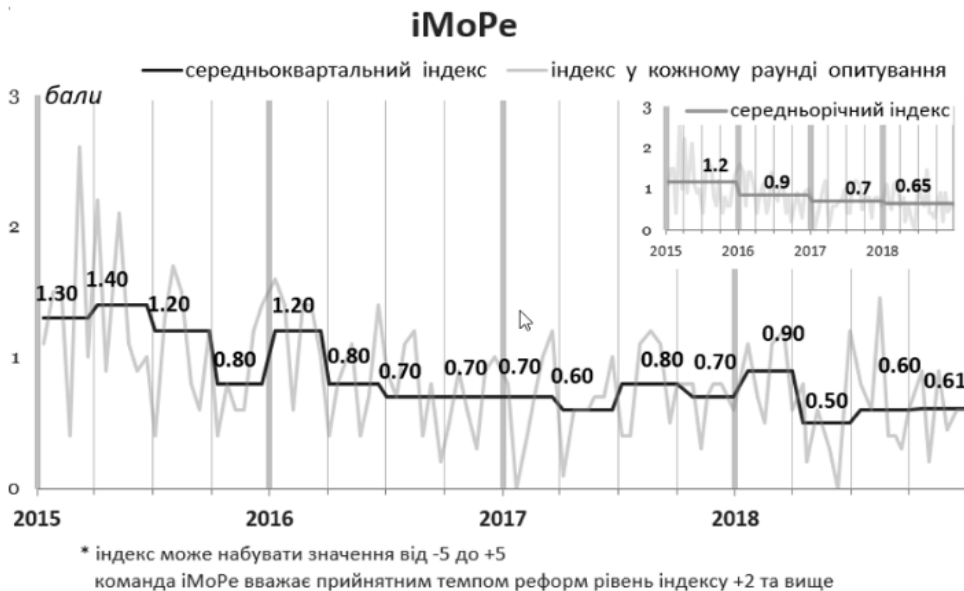


Рис. 5. Восьмий кварталний огляд економічних реформ

Джерело: VoxUkraine [7]

VoxUkraine досліджує також рейтинги ефективності міністерств, вивчає діяльність Верховної Ради України (DataVox) і депутатів за допомогою математичних методів (BigData), виконує фактчекінговий проєкт в Україні (VoxCheck), який викриває брехню та маніпуляції в заявах політиків тощо. Але економісти світового рівня, які працюють у VoxUkraine, швидко з'ясували, що експертиза навіть нобелівських лауреатів нікому не потрібна – ні Кабміну України, ні Верховній Раді України. Тому зараз їхня діяльність спрямована на підвищення рівня освіти та економічної дискусії в Україні.

Висновки та пропозиції. Позитивні досягнення та особливості європейського досвіду щодо використання “барометра тривоги” дозволяють обґрунтовано стверджувати про необхідність використання українського “барометра” для організації вирішення загальнонаціональних і місцевих проблем України спільними зусиллями Громади, Влади і Бізнесу. Тільки система спільного прийняття рішень та спільного їх виконання забезпечує постійний та якісний зворотний зв'язок людини і влади, який дійсно забезпечує реальні права і вільний розвиток людини згідно з її, а не бюрократичним розумінням. А вільний розвиток людини є головним ресурсом та рушійною силою сталого соціально-економічного розвитку суспільства.

Запропонований в роботі “Барометр проблем” (аналог швейцарського “Барометра тривоги”) дозволяє зробити співпрацю Громади, Влади та Бізнесу більш цілеспрямованою, а відтак і більш ефективною.

Перспективи подальших досліджень. Досвід виконання європейських стандартів співпраці громади і влади зараз використовується для започаткування “Барометра проблем” на рівні громадських рад при державних інституціях [15]. Успішне здійснення цього проєкту відкриває можливість для його поширення на інші сфери суспільного життя.

Подальші наукові роботи в цьому напрямі будуть пов'язані з необхідністю створення умов для всебічного розвитку соціологічних досліджень, оснований не тільки на думках експертів, а на найбільш важливих проблемах населення, системного впровадження барометра проблем на всіх кутах трикутника співпраці Громади, Влади та Бізнесу та поширення використання барометра для аналізу місцевих проблем і проблем особливих груп населення. В контексті “барометру” слід приділити увагу питанням узгодження цілей, принципів, методів і етапів співпраці Громади, Влади і Бізнесу. Для підвищення ефективності співпраці на основі барометра, необхідно поширити наукові дослідження у цієї царини та забезпечити її правове закріплення.

Наукові результати, подані у цій статті, отримано в межах виконання НДР з реєстраційним номером 0118U006677 (01.01.2019–31.12.2022).

Список використаних джерел

1. Семяновський В. М. Партисипативне управління як модель управління територіальними громадами // Статистика України. 2018. № 1. С. 47–51.
2. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 10.06.2019).
3. Урядовий портал. Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua> (дата звернення 10.06.2019)
4. What people in Switzerland worry about. By the SRF data team. URL: https://www.swissinfo.ch/eng/2019-elections_what-people-in-switzerland-worry-about/44997722 (access date 10.06.2019)
5. Офіційний сайт науково-дослідницького інституту прикладної соціології. Швейцарія. URL: <https://www.gfsbern.ch/de-ch/> (дата звернення 10.06.2019)
6. Офіційний сайт Київського міжнародного інституту соціології. URL: <https://www.kiis.com.ua/?lang=rus&cat=background> (дата звернення 10.06.2019)
7. Офіційний сайт незалежної аналітичної платформи VoxUkraine. URL: <https://voxukraine.org/uk/about-us/> (дата звернення 10.06.2019)
8. Система взаємодії влади та громади на основі європейських стандартів. Портал Координаційного комітету громадських рад України. URL: <https://kkgrua.com/forum/gromadskist-ukraini/8-cystema-vzaiemodii-vlady-ta-hromady-na-osnovi-ievropaiskykh-standartiv> (дата звернення 10.06.2019)

References

1. Semianovskiy V. M. (2019). Partysypatyvne upravlinnia yak model upravlinnia terytorialnymy hromadamy [Participative Management as a Model of Management of Territorial Communities]. *Statistika Ukrainy – Statistics of Ukraine*, 1, 47–51 [in Ukrainian].
2. Ofitsiyniy sait Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy [Official web-site of the State Statistics Service of Ukraine]. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> (access date 10.06.2019) [in Ukrainian].
3. Uriadovyi portal. Yedyniy veb-portal orhaniv vykonavchoi vlady Ukrainy [Government portal. The only web-portal of executive bodies of Ukraine.]. Retrieved from <https://www.kmu.gov.ua/ua> (access date 10.06.2019) [in Ukrainian].
4. What people in Switzerland worry about. By the SRF data team. URL: https://www.swissinfo.ch/eng/2019-elections_what-people-in-switzerland-worry-about/44997722 (access date 10.06.2019)
5. The official web-site of the Research Institute for Applied Sociology. URL: <https://www.gfsbern.ch/de-ch> (access date 10.06.2019)
6. The official web-site of Kyiv International Institute for Sociology. URL: <https://www.kiis.com.ua/?lang=rus&cat=background> (access date 10.06.2019) [in Ukrainian].
7. The official web-site of the Independent Analytical Platform VoxUkraine. URL: <https://voxukraine.org/uk/about-us/> (access date 10.06.2019) [in Ukrainian].
8. Systema vzaiemodii vlady ta hromady na osnovi yevropeiskykh standartiv. Portal Koordynatsiinoho komitetu hromadskykh rad Ukrainy [The system of interaction of power and community based on European standards. Portal of the Coordinating Committee of Public Councils of Ukraine]. Retrieved from <https://kkgrua.com/forum/gromadskist-ukraini/8-cystema-vzaiemodii-vlady-ta-hromady-na-osnovi-ievropeiskykh-standartiv> (access date 10.06.2019) [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Семяновський В. М. “Барометр проблем” як інструмент співпраці громади, влади і бізнесу: досвід Швейцарії. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. № 3. С. 139–147. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.13.

**Редакційна політика та етичні норми
збірника наукових праць
“Науковий вісник Національної академії статистики,
обліку та аудиту”**

У “Науковому віснику Національної академії статистики, обліку та аудиту” публікуються матеріали, що мають важливе наукове, теоретичне і практичне значення та підготовлені на високому науковому рівні і є наслідком наукових досліджень.

Редакційна політика збірника наукових праць “Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту” ґрунтується на рекомендаціях Комітету з етики публікацій (Committee on Publication Ethics) та Етичним кодексом ученого України.

1. Етика публікацій

1.1. Всі члени редакційної колегії є її рецензентами. До рецензування залучаються авторитетні науковці та практики за фахом статті.

1.2. Статті, подані до публікування, проходять через “сліпе” рецензування членів редколегії збірника та перевірку на плагіат.

1.3. До рецензування допускаються наукові статті, оформлені у повній відповідності до вимог оформлення матеріалів, які подаються авторами до періодичних видань. Для визначення ступеня відповідності зазначеним вимогам, усі статті та супутні матеріали авторів проходять первинний контроль. У випадку наявності зауважень на етапі первинного контролю, стаття та інші матеріали автора повертаються для усунення виявлених недоліків.

1.4. Процедура рецензування є анонімною як для рецензента, так і для авторів; вона здійснюється мінімум одним рецензентом, що є членом редакційної колегії періодичного видання. Для рецензування закована стаття надається члену редколегії, відповідальному за науковий напрямок по темі статті.

1.5. Член редколегії, що одержав заковану статтю, заповнює типову форму і обирає один з варіантів рекомендації – рекомендовано до публікації; рекомендовано доопрацювання; не рекомендовано до публікації.

1.6. Рецензенти повідомляються про те, що направлені їм рукописи є інтелектуальною власністю авторів та відомості, розміщені в рукописі, не підлягають розголошенню. Рецензентам не дозволяється використовувати дані роботи до їх опублікування у власних інтересах.

1.7. У випадку негативного висновку (відсутності рекомендації до публікації або визначення необхідності доопрацювання статті) рецензент повинен надати письмове аргументоване пояснення причин такого рішення.

1.8. Остаточне рішення щодо можливості публікації статті приймається на засіданні робочої групи редакційної колегії періодичного видання.

1.9. Подальша робота зі статтею, яка прийнята до публікації, здійснюється апаратом відповідального за формування періодичного видання підрозділу відповідно до технологічного процесу підготовки збірника.

1.10. Рішення робочої групи редакційної колегії повідомляється авторові(-ам) статті. У разі необхідності доопрацювання, авторові(-ам) також надсилається текст рецензії, що містить рекомендації з доопрацювання статті. Анонімність рецензентів гарантується редакцією збірника.

1.11. Доопрацьований варіант статті направляється на повторне рецензування. У випадку повторного негативного висновку рецензента стаття відхиляється та не підлягає подальшому розгляду.

1.12. Редакція не вступає у дискусію з авторами відхилених статей.

2. Етичні зобов'язання авторів

- 2.1. Автор несе повну відповідальність за зміст статті.
- 2.2. Автор повинен належним чином вказувати джерела використані в своїй роботі, якщо вони не були отримані самим автором.
- 2.3. Недопустимим є плагіат.
- 2.4. Співавторами статті мають бути ті особи, які доклали значний науковий внесок у представлену роботу і які розділяють відповідальність за отримані результати.

3. Етичні зобов'язання рецензента

- 3.1. Всі члени Редколегії є рецензентами.
- 3.2. Рецензент повинен об'єктивно оцінити якість рукопису, його експериментальну і теоретичну частини, інтерпретацію і виклад, а також зважати чи відповідає робота високим науковим і літературним стандартам.
- 3.3. Рецензент повинен адекватно пояснити й аргументувати свої судження, щоб члени Редколегії і автор(и) могли зрозуміти, на чому базуються його зауваження.
- 3.4. Рецензент повинен своєчасно надати відгук.



**Редакционная политика и этические нормы
сборника научных работ
“Научный вестник Национальной академии статистики,
учета и аудита”**

В “Научном вестнике Национальной академии статистики, учета и аудита” публикуются материалы, имеющие важное научное, теоретическое и практическое значение, подготовлены на высоком научном уровне и являются следствием научных исследований.

Редакционная политика сборника научных работ “Научный вестник Национальной академии статистики, учета и аудита” базируется на рекомендациях Комитета по этике публикаций (Committee on Publication Ethics) и этическим кодексом ученого Украины.

1. Этика публикаций

1.1. Все члены редакционной коллегии являются ее рецензентами. К рецензированию привлекаются авторитетные ученые и практики по тематике статьи.

1.2. Статьи, которые были представленные к публикации, проходят через “слепое” рецензирование членов редколлегии сборника и проверку на плагиат.

1.3. К рецензированию допускаются научные статьи, оформленные в полном соответствии с требованиями оформления материалов, представляемых авторами в периодических изданиях. Для определения степени соответствия указанным требованиям, все статьи и сопутствующие материалы авторов проходят первичный контроль. В случае наличия замечаний на этапе первичного контроля, статья и другие материалы автора возвращаются для устранения выявленных недостатков.

1.4. Процедура рецензирования является анонимной как для рецензента, так и для авторов; она осуществляется минимум одним рецензентом, который является членом редакционной коллегии периодического издания. Для рецензирования закодирована статья предоставляется члену редколлегии, ответственному за научное направление по тематике статьи.

1.5. Член редколлегии, получивший закодированную статью, заполняет форму (анкету) и выбирает один из вариантов рекомендации – рекомендовано к публикации; рекомендуется доработать; не рекомендуется к публикации.

1.6. Рецензенты осведомлены в том, что направленные им рукописи являются интеллектуальной собственностью авторов и сведения, размещенные в рукописи, не подлежат разглашению. Рецензентам не разрешается использовать данные работы в собственных интересах до их опубликования.

1.7. В случае отрицательного заключения (отсутствия рекомендации к публикации или определения необходимости доработки статьи) рецензент должен предоставить письменное аргументированное объяснение причин такого решения.

1.8. Окончательное решение о возможности публикации статьи принимается на заседании рабочей группы редакционной коллегии периодического издания.

1.9. Дальнейшая работа со статьей, принятой к публикации, осуществляется аппаратом ответственного за формирование периодического издания подразделения в соответствии с технологическим процессом подготовки сборника.

1.10. Решение рабочей группы редакционной коллегии сообщается автору(ам) статьи. В случае необходимости доработки, автору(ам) также направляется текст рецензии, содержащий рекомендации по доработке статьи. Анонимность рецензентов гарантируется редакцией сборника.

1.11. Доработанный вариант статьи направляется на повторное рецензирование. В случае повторного отрицательного заключения рецензента статья отклоняется и не подлежит дальнейшему рассмотрению.

1.12. Редакция не вступает в дискуссию с авторами отклоненных статей.

2. Этические обязательства авторов

- 2.1. Автор несет полную ответственность за содержание статьи.
- 2.2. Автор должен надлежащим образом указывать источники литературы в своей работе.
- 2.3. Недопустим плагиат.
- 2.4. Соавторами статьи должны быть те лица, которые разделяют ответственность за полученные результаты.

3. Этические обязательства рецензента

- 3.1. Все члены Редколлегии является рецензентами.
- 3.2. Рецензент должен объективно оценить качество рукописи, его экспериментальную и теоретическую части, интерпретацию и изложение, а также обозначать соответствует ли работа высоким научным и литературным стандартам.
- 3.3. Рецензент должен объяснить и аргументировать свои суждения, чтобы члены Редколлегии и автор(ы) могли понять, на чем основаны его замечания.
- 3.4. Рецензент должен своевременно предоставить отзыв.



**Editorial policy and ethical standards
of the collection of scientific papers
“Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics,
Accounting and Audit”**

In the “Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit” are published materials, which have a great scientific, theoretical and practical importance and are prepared at a high scientific level as the result of scientific researches.

Editorial policy of the collection of scientific papers “Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit” is based on the recommendations of the Ethics Committee of publications (Committee on Publication Ethics) and the Ethics Codex of the scientist of Ukraine.

1. Ethics of Publications

1.1. All members of the editorial board are its reviewers. To reviewing are involved reputable scientists and trainees in the field of the article.

1.2. Articles submitted for publication, go through “blind” reviewing of the members of the editorial board of the collection and checking for plagiarism.

1.3. To reviewing are accepted scientific articles issued in full compliance with the materials which are submitted by the authors to periodicals. To determine the degree of compliance with these requirements, all articles and related materials are passing through the initial control. In the case of observations during the initial control, article and other materials are returned to the author to correct deficiencies that are found.

1.4. Reviewing procedure is anonymous both for reviewer and authors; it is made by at least one reviewer, a member of the editorial board of the periodical. For the reviewing is coded an article that is provided for editorial board member, who is responsible for the scientific direction on the subject of the article.

1.5. Member of the Editorial Board, who received coded article fills the typical form and selects one of the following recommendations – recommended for publication; recommended revision; not recommended for publication.

1.6. Reviewers are informed that manuscripts submitted to them are the intellectual property of authors and the information placed in the manuscript, is not subjected to disclosure. Reviewers can not use the data of their works before publication in their own interests.

1.7. In case of a negative conclusion (no recommendation for publication or determination of the need for revision of the article) reviewer must provide a written reasoned explanation of the decision.

1.8. The final decision on the possibility of publishing of an article takes place at a meeting of the working group of the periodical editorial board .

1.9. Further work with the article, which is accepted for publication, is made by apparatus of responsible for the formation of a periodical unit according to the technological process of preparing the collection.

1.10. The decision of the editorial board of the working group is told to the author (-s) of an article. If revision is necessary, to author (-s) also are sent text of review containing recommendations for revision of the article. Anonymity of reviewers is guaranteed by editors of collection.

1.11. The revised version of the article is sent for re-review. In case of repeated negative opinion of reviewer an article becomes rejected and not subjected for further reviewing.

1.12. Revision does not enter into a discussion with the authors of rejected articles.

2. Ethical obligations of authors

- 2.1. The author takes full responsibility for the content of the article.
- 2.2. The author must correctly indicate the sources used in his work if they were not obtained by the author himself.
- 2.3. Plagiarism is illegal.
- 2.4. Co-authors of the article must be persons who have made significant scientific contributions to the submitted work and who share responsibility for the results.

3. Ethical commitment of reviewer

- 3.1. All members of the editorial board are reviewers.
- 3.2. Reviewer should objectively assess the quality of the manuscript, its experimental and theoretical parts, interpretation and presentation, and to consider whether the work is done well enough for high scientific and literary standards.
- 3.3. The reviewer must adequately explain and argue their opinions so that associate editor and the author (s) could understand on what are based on his observations.
- 3.4. The reviewer shall provide the review in time.



ВИМОГИ

до змісту та оформлення статей до збірника наукових праць “Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту”

До збірника приймаються рукописи наукових праць, які ніколи раніше не публікувалися і не призначені для одночасної публікації в інших виданнях.

Статті публікуються українською, російською, англійською мовами.

1. Зміст статті має відповідати профілю журналу та сучасним науковим критеріям.

Текст статті структурується за розділами:

- постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями;
- аналіз останніх досліджень і публікацій, присвячених різним аспектам розв'язання поставленої автором проблеми, виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми;
- формулювання цілей статті (постановка завдання);
- виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів;
- висновки за результатами проведеного дослідження та перспективи подальших розвідок у цьому напрямі.

Необхідно уникати викладення загальновідомих положень. Також необхідно наводити посилання на всі джерела, використані авторами під час написання статті. Список джерел (не менше 8) потрібно наводити у тому порядку, в якому вони згадуються в тексті, в квадратних дужках із зазначенням номера джерела сторінки: [1, с. 243]. У разі загального посилання на кілька джерел вони наводяться через тире: [1–5]. Список використаних джерел має бути оформлений згідно ДСТУ 8302-2015 “Інформація та документація. Бібліографічне посилання. Загальні положення та правила складання”

2. Оформлення статті. Обсяг статті – 12-15 сторінок (формат А-4, шрифт Times New Roman, 14 кегель, інтервал – 1,5, поля – 2 см, текст має бути надрукований у Microsoft Word (тип файлу – текст у форматі RTF або DOC(X)). Рисунки, схеми, таблиці, формули слід наводити у вигляді, що дозволяє їх коригування. Розміри ілюстрацій не повинні перевищувати розміри друкованої сторінки збірника. Рисунки, графіки й таблиці повинні бути пронумеровані та мати назву. Під кожною табл. та рис. має бути зазначено **джерело** (Джерело: ...). Таблиці, графіки та рисунки потрібно подавати у чорно-білому кольорі. Ілюстративні матеріали потрібно розміщувати після посилання на них у тексті. Рисунки додатково подають окремим файлом Microsoft EXCEL. Одночасне використання таблиць і графіків для пояснення одних і тих самих положень не рекомендується.

Формули необхідно виділяти одним рядком від решти тексту, центрувати, нумерувати в круглих дужках, вирівняних до правої межі тексту.

Стаття подається в одному примірнику, надрукованому з одного боку стандартного аркуша, а також в електронному вигляді на електронну пошту. Статтю підписують усі автори.

До статті додаються:

- рецензія, за підписом доктора економічних наук відповідної галузі, завірена печаткою установи;
- індекс Універсальної десятикової класифікації (УДК) та JEL класифікатор;
- прізвище та ім'я автора – українською, російською, англійською мовами;
- назва статті – українською, російською, англійською мовами;
- ключові слова – українською, російською, англійською мовами;

- ідентифікатори ORCID та ResearcherID;
- відомості про авторів (українською, російською, англійською мовами): прізвище, ім'я, по батькові (повністю); повна назва організації, посада; вчене звання, науковий ступінь; контактні телефони; службова і домашня адреси (з поштовим індексом); e-mail; основні наукові інтереси;
- коротка анотація російською мовою (обсягом 5–7 рядків) на окремому аркуші та в електронному вигляді;
- **розширена анотація українською і англійською мовами**, яка повинна містити: постановку проблеми, мету, стислий виклад змісту статті (без формул, рисунків, таблиць), висновки (problem setting, aim of the study, results, conclusions). Обсяг – від 1200 до 2500 слів, анотація подається на окремому аркуші та в електронному вигляді.
- на окремій сторінці (у сканованому форматі) потрібно подати **підтвердження оригінальності статті, засвідчене підписами авторів**, такого змісту:
*“Я(ми) ПІБ, автор(и) наукової статті „...”, засвідчую(-ємо), що вона правдиво розкриває самостійне дослідження і не містить плагіату.
Автор(и) гарантує(-ють), що ним(и) одержано всі необхідні дозволи на використання у статті матеріалів, що охороняються авторським правом”.*

Датою надходження рукопису статті в редакцію вважається дата отримання редколегією кінцевого варіанта статті.

Рукописи, оформлені без урахування викладених вимог, не розглядаються.



ТРЕБОВАНИЯ
к содержанию и оформлению статей
в сборник научных трудов
“Научный вестник Национальной академии статистики,
учета и аудита”

В сборник принимаются рукописи научных трудов, которые никогда раньше не публиковались и не предназначены для одновременной публикации в других изданиях.

Количество авторов – не более трех.

Статьи публикуются на украинском, русском и английском языках.

1. Содержание статьи должно отвечать профилю журнала и современным научным критериям.

Текст статьи структурируется по разделам:

- *постановка проблемы* в общем виде и ее связь с важными научными или практическими задачами;
- *анализ последних исследований и публикаций*, посвященных разным аспектам решения поставленной автором проблемы, выделение не решенных ранее частей общей проблемы;
- *формулирование целей статьи* (постановка задачи);
- *изложение основного материала исследования* с полным обоснованием полученных научных результатов;
- *выводы* по результатам проведенного исследования и перспективы дальнейших исследований в этом направлении.

Необходимо воздерживаться от изложения общеизвестных положений. Также необходимо приводить ссылки на все источники, использованные авторами при написании статьи. Список источников (не менее 8) необходимо приводить в том порядке, в котором они упоминаются в тексте, в квадратных скобках с указанием номера источника и страницы: [1, с. 243]. В случае общей ссылки на несколько источников они приводятся через тире: [1–5]. Список использованных источников должен быть оформлен по форме 23 “Примеры оформления библиографического описания в списке источников, который приводят в диссертации, и списка опубликованных работ, который приводят в автореферате” (Приказ ВАК от 26.01.2008 № 63).

2. Оформление статьи. Объем статьи – 12–15 страниц (формат А-4, шрифт Times New Roman, 14 кегель, интервал – 1,5, поля – 2 см, текст должен быть набран в *Microsoft Word 2003* г. (тип файла – текст в формате RTF или DOC)). Рисунки, схемы, таблицы, формулы следует приводить в виде, позволяющем их корректирование. Размеры иллюстраций не должны превышать размеры печатной страницы сборника. Рисунки, графики и таблицы должны быть пронумерованы и иметь название. Они должны быть выполнены в черно-белом цвете. Иллюстративные материалы должны быть размещены после ссылок на них в тексте. Рисунки дополнительно подаются отдельным файлом *Microsoft EXCEL*. Одновременное использование таблиц и графиков для пояснения одних и тех же положений не рекомендуется.

Формулы должны быть отделены одной строкой от остального текста, отцентрированы, пронумерованы в круглых скобках, выровненных по правой границе текста.

Статья подается в одном экземпляре, напечатанном на одной стороне стандартного листа, а также в электронном виде на CD-R диске и электронной почтой. Статью подписывают все авторы.

К статье прилагаются:

- рецензия с подписью доктора экономических наук;
- индекс Универсальной десятичной классификации (УДК) и JEL классификатор;

-
- идентификаторы ORCID и ResearcherID;
 - фамилия, имя и отчество автора – на украинском, русском и английском языках;
 - название статьи – на украинском, русском и английском языках;
 - ключевые слова – на украинском, русском и английском языках;
 - сведения об авторах (на украинском, русском и английском языках): фамилия, имя и отчество (полностью); полное название организации, должность; ученое звание, научная степень; контактные телефоны; служебный и домашний адрес (с почтовым индексом); e-mail; основные научные интересы;
 - короткая аннотация на украинском и русском языках (объемом 5–7 строчек) на отдельном листе и в электронном виде;
 - расширенная аннотация на украинском и английском языках, которая должна иметь: постановку проблемы, цель, сжатое изложение содержания статьи (без формул, рисунков, таблиц), выводы (problem setting, aim of the study, results, conclusions). Объем – от 1200 до 2500 слов, аннотация подается на отдельном листе и в электронном виде.
 - на отдельной странице (в отсканированном формате) нужно подать подтверждение оригинальности статьи, удостоверенное подписями авторов, следующего содержания:

“Я (мы) ФИО, автор (ы) научной статьи” ... “свидетельствуем (ю), что она правдиво раскрывает самостоятельное исследование и не содержит плагиата.

Автор (ы) гарантирует (-ют), которым (и) получено все необходимые разрешения на использование в статье материалов, охраняемых авторским правом”.

Решение о публикации статьи принимает редколлегия. К рецензированию привлекаются авторитетные ученые и специалисты-практики по проблеме статьи. В название и текст могут быть внесены редакционные правки без согласования с авторами.

Рукописи, отклоненные редакционной коллегией, авторам не возвращаются.

Рукописи, оформленные без учета вышеизложенных требований, не рассматриваются.



REQUIREMENTS
to the content and format of the articles published in the quarterly
collection of scientific works
“Scientific Bulletin of National Academy of Statistics,
Accounting and Audit”.

To the collection are taken manuscripts of scientific works , which have never been published before and are not meant for simultaneous printing in other editions. It can be from one to three Authors. *Articles can be published in Ukrainian, Russian or English.*

I. The article content

The article content needs to conform to the research profile of the journal and the modern scientific criteria. The article’s text is structured by sections:

- problem setting in general form and the problem’s link with important scientific or practical tasks;
- Analysis of the latest researches and publications devoted to various approaches of solution of the problem set by the author, with emphasis on the parts of the general problem, which were not solved before;
- formulation of the research objectives (setting the task of research);
- description of research, with comprehensive grounding of the produced results;
- conclusions from the results of research and future research in the field.

Authors are recommended to avoid descriptions of well known data, facts or theories. All the references to the sources used in an article need to be given. The list of references (not less than 8) must be arranged in the order of their occurrence in the text, in square brackets, with indicated number of source and number of page: [1, p. 243]. When reference is made to several sources, they are arranged with dash: [1–5]. List of references to be issued under ISO 8302-2015 “Information and documentation. The citation. The terms and rules of making”.

II. Article format

The size of article – **12-15 pages** (A-4, font Times New Roman, 14 pins, spacing – 1,5, margins – 2 cm, the text must be typed in Microsoft Word (file type – text in RTF or DOC (X)). The figures, charts, tables, formulas should be presented in a form that allows their adjustment. Sizes of illustrations should not exceed the size of the printed page of collection. Figures, graphs and tables should be numbered and have a title. Under each tab. and Fig. must be noted a source (...). Tables, charts and figures should be submitted in black and white. Illustrations should be placed after the references on them in the text. Figures are also submitted by a separate file Microsoft EXCEL. Simultaneous use of tables and graphs to explain the same provisions is not recommended. Formulas need to be allocated by one line from the rest of the text, centered, numbered in parentheses, aligned to the right of the text. Article is submitted in one copy printed on one side of a standard sheet, as well as electronically on via email. The article is signed by all the authors.

To the article are added:

- review, signed by Doctor of Economic Sciences of the relevant area, stamped by the institution’s signet;
- Universal Decimal Classification Index (UDC) and JEL (Journal of Economic Literature) Classification system;
- author’s name and surname by Ukrainian, Russian, English;
- title by Ukrainian, Russian, English;
- keywords – Ukrainian, Russian, English;
- information about authors (Ukrainian, Russian, English) Surname, name and patronymic (in full); name of organization, position; academic title, academic degree;

- ORCID and ResearcherID;
- contact numbers; utility and home address (with zip code); e-mail; Main research interests;
- a brief summary in Russian (of 5-7 lines) on a separate sheet and in electronic form;
- extended abstract in English and Ukrainian, which should include: formulation of the problem, objectives, summary of the content of the article (no formulas, figures, tables), conclusions (problem setting, aim of the study, results, conclusions). Amount – from 1200 to 2500 words, abstract is submitted on a separate sheet and electronically.
- on a separate page (in scanned format) must be submitted proof of originality article certificate signed by the authors, as follows:

“I (we) SNP, author (s) of the article” ... “certify (-yemo) that it truly reveals independent research and does not contain plagiarism.

Author (s) are guaranting (s) that they have received all necessary permits for the use of materials protected by copyright”.

The date of reception of manuscript to the editor is the date of receipt of the editorial board the final version of the article.

Manuscripts issued without the requirements noted higher are not considered.



НАУКОВИЙ ВІСНИК

НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ СТАТИСТИКИ,
ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ЩОКВАРТАЛЬНИЙ ЗБІРНИК НАУКОВИХ ПРАЦЬ

№ 3 (62) 2019

Оригінал-макет підготовлено у редакційно-видавничому відділі
ДП «Інформаційно-аналітичне агентство»
Надруковано в ДП «Інформаційно-аналітичне агентство»
01001, Київ – 1, вул. Еспланадна, 4–6, оф. 419-3.
Тел./факс: (044) 287-03-79

Оригінал-макет підготовлен в редакційно-видавничому відділі
ГП «Інформаційно-аналітичне агентство»
Напечатан в ГП «Інформаційно-аналітичне агентство»
01001, Киев – 1, ул. Эспланадная, 4–6, оф. 419-3.
Тел./факс: (044) 287-03-79

Typeset, laid out and printed by the editorial and publishing unit of public
enterprise “Information and Analytical Agency”
office 419-3, 4–6 Esplanadna str., 01001, Kyiv – 1, Ukraine.
Phone/fax: (044) 287-03-79

Підписано до друку 01.10.2019. Формат 70x100 ¹/₁₆.
Папір офсетний. Гарнітура “Петербург”.
Офсетний друк. Ум.-друк. арк. 12,9. Обл.-вид. арк. 20,33.
Тираж 300 прим. Зам. № 34.