**МІНІСТEРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

# ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ

# УНІВEРСИТEТ ІМEНІ ІВАНА ФРАНКА

# ФАКУЛЬТEТ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСАМИ ТА БІЗНEСУ

 ***ЗБІРНИК ДОПОВІДЕЙ***

***НАУКОВОГО СЕМІНАРУ***

***КАФЕДРИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРРОЛЮ***

**ЛЬВІВ – 2020 рік**

**ЗБІРНИК ДОПОВІДЕЙ НАУКОВОГО СЕМІНАРУ КАФЕДРИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ/**Львів : ЛНУ імені, Івана Франка, ФУФБ, кафедра обліку,аналізу і контролю. – 61с.

Укладач: Гончарук С.М. – доцент, к.е.н., доцент

За загальною редакцією завідувача кафедри обліку, аналізу і контролю проф. Романіва Є.М.

Затверджено на засіданні кафедри обліку і аудиту

Протокол № 13 від «03 » червня 2020 р.

Завідувач кафедри обліку, аналізу і контролю \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Романів Є.М.

 (підпис) (прізвище, ініціали)

 «03 » червня 2020 року

**ЗМІСТ**

1. Лобода Н.О. Динаміка аутсорсингових операцій у сучасній економіці**……………………………** 4

2. Гончарук С.М. Аудит і економічна безпека підприємств…………………………………………..8

3. Шот А.П. Пріоритети розвитку бухгалтерського обліку в умовах Євроінтеграції……………..15

4.Сенишин Б.Б. Аналіз адміністративних витрат та витрат на збут………………………………….23

5. Мосолова Ю.О. Формування думки аудитора щодо узагальненої фінансової звітності…………35

6. Приймак С.В. Місце аналітичних процедур у проведенні фінансових розслідувань…………..37

7. Шевців Л.Ю. Оподаткування малого бізнесу як напрям розвитку підприємництва в Україні ..51

 8. Долбнєва Д.В.**Трансформація обліку та звітності в державному секторі економіки в контексті стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на період до 2025року58**

**ДИНАМІКА АУТСОРСИНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ У СУЧАСНІЙ ЕКОНОМІЦІ**

**Лобода Н.О.,** к.е.н., доцент

Стрімкий розвиток сучасної світової економіки активно впливає на етапи формування та розвитку бізнесу. Внаслідок цього все більше та активніше посилюється конкуренція серед суб’єктів господарювання, що, в свою чергу, потребує від кожного учасника впровадження новітніх механізмів управління власної діяльності та процесів оптимізації кожної її галузі. Яскравим прикладом інновацій у сфері бізнесу стало виникнення у 80-ті роки поняття послуг за принципом аутсорсингу.

Проблема поняття, сутності, завдань та ефективності використання аутсорсингу в Україні завжди була предметом дослідження багатьох вчених. Слід зазначити, що вагомий внесок в висвітленні даного питання зробили такі вчені, як А.Г. Загородній, В.В. Красношапка, О.Г. Білоус, Р.Й. Бачо, Т.І. Воскресенська, Г.О. Партин, О.В. Гаврилюк, О.І. Пилипенко, О.В. Назаренко, А.В. Суровицька, С.Л. Безручук, С.М. Лайчук, В.К. Макарович, О.І. Коблянська, О.М. Чабанюк та інші.

Поняття "аутсорсинг" іншомовного походження - від англійського "outside resource using" означає використання зовнішніх ресурсів. Поняття аутсорсингу розробляється в літературі уже тривалий час, тому можна знайти безліч різноманітних визначень.

В даний час, в період економічної нестабільності, аутсорсинг, дуже актуальний для багатьох підприємств. Ринок аутсорсингу в світовій економіці оцінюється десятками мільярдів доларів щорічно. Протягом останніх років усе більше підприємств передають облікові функції аутсорсинговій компанії. В Україні за статистикою, приблизно 7-10% компаній делегують ведення бухгалтерського обліку спеціалізованим компаніям. Тоді, коли в європейських країнах частка становить близько 80%, в США – 90%, в Ізраїлі – 96% [1].

В усьому світі послуги "аутсорсингу" розвиваються швидкими темпами. Основним споживачами даних послуг є США (послугами аутсорсингу користуються близько 70% компаній). В європейських країнах даний показник складає 40%, а в Україні досягає лише 5%. Обсяг ринку послуг аутсорсингу на світовому ринку представлено на рис. 1.



**Рис. 1. Обсяг ринку послуг аутсорсингу в світі у 2010-2019 рр.**

*Джерело: [1, 2, 3]*

Аутсорсинг в Україні має свої особливості щодо популярності окремих його видів. Згідно з проведеними дослідженнями в Україні частіше на аутсорсинг передають (рис. 2): IT-послуги (40,5 %); логістику (35,1 %); ресурсне забезпечення виробничих процесів (27 %); маркетингові послуги (21,6 %); рекрутмент (18,9 %); бухгалтерські послуги (13,5 %); розрахунок заробітних плат (13,5 %); обробку й систематизацію інформації (8,1 %); аутсорсинг медичних представників (8,1 %); облік кадрів та кадровий супровід (5,4 %); адміністративні функції (2,7 %) тощо.



**Рис. 2. Динаміка популярність аутсорсингу в Україні**

Джерело: [1, 2, 3, 4]

В умовах сьогодення послуги аутсорсингу є вкрай важливими для сучасного бізнесу. Переважна більшість підприємств використовують сучасні наукові, технічні та технологічні досягнення для випуску конкурентоспроможної продукції, яка відповідає найкращим чином вимогам споживачів цієї продукції. Відтак підприємства звертаються до компаній, які надають послуги аутсорсингу, де як правило знаходяться фахівці, в руках яких є сучасні технології, знання та досвід. Такий "тандем" вигідний як одній стороні, так і іншій: кожна сторона концентрує власні ресурси на розвиток "сильних", а не "слабких" напрямків своєї діяльності.

Однією з основних перешкод на шляху активного впровадження аутсорсингу на підприємствах України є відсутність визначення процесів аутсорсингу та їх нормативно-правового регулювання, відсутність стабільного і збалансованого законодавства, яке б достовірно та прозоро регламентувало економічну діяльність компаній-аутсорсерів, а також системи контролю та відповідальності за порушення умов укладених договорів.

Проведене дослідження дає змогу зробити висновок про те, що застосування аутсорсингу є не лише одним із найважливіших факторів впливу на підвищення ефективної діяльності сучасних підприємств, але й інструментом забезпечення раціонального використання їх ресурсів. Дія даного інструменту виступає у вигляді розподілу функціональних можливостей серед працівників підприємства та аутсорсерів у залежності від визначених стратегічних і тактичних цілей розвитку організації.

На підставі здійсненого дослідження можна констатувати, що ринок аутсорсингових послуг в Україні має вагомий потенціал для свого розвитку. Розвиток вітчизняного ринку аутсорсингу є необхідним для успішного існування будь-якої підприємницької діяльності, тому його ефективне функціонування та поширене впровадження можливе лише за допомогою чітко налагодженого механізму співпраці сучасних підприємств з компаніями-аутсорсерами, система якого потребує подальшого удосконалення.

**Список використаних джерел**

1. Global Outsourcing market 2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.statista.com/statistics/190150/industrywide-contract-value-business-process-outsourcing/>
2. The Statistics Portal. - Режим доступу: [https://www.statista.com/ statistics/189788/global-outsourcing-market-size/](https://www.statista.com/statistics/189788/global-outsourcing-market-size/).
3. Україна увійшла до кола країн - лідерів у сфері IT-аутсорсингу // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://business.ua/business/4970-ukraina-uviishla-do-kola-krain-lideriv-u-sferi-itautsorsynhu>
4. Тенденції розвитку аутсорсингу у галузі ІТ – індустрії \ Лобода Н.О., Чабанюк О.М., Сподарик Т.І. // Теорія та практика управління розвитком економіки: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (10 жовтня 2019 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. С. Остапчук. К.: ТОВ «ВІПО», 2019. – С. 291-293.

**АУДИТ І ЕКОНОМІЧНА БЕЗПЕКА ПІДПРИЄМСТВ**

Гончарук С.М., к.е.н., доцент

Система економічної безпеки являє собою єдність взаємодії національних інтересів та протистояння економічним загрозам, які їй властиві. Держава повинна створити умови для економічної безпеки. Економічна безпека – це можливість і здатність економіки країни розвиватися в умовах невизначеності і конфліктів та ризиків, які виникають під час здійснення економічної діяльності.

Економічна безпека підприємства залежить від різних факторів. Шкоду його інтересам може бути завдано в результаті несприятливої економічної політики держави, протиправних дій конкурентів, кризових явищ в економіці, надзвичайних подій, управлінської некомпетентності, соціальної напруги тощо. Для кожного підприємства зовнішні і внутрішні загрози мають індивідуальний характер.

Необхідною є мінімізація внутрішніх і зовнішніх загроз економічній стабільності підприємства. Для цього потрібно розробити комплекс заходів економіко-правового та організаційного характеру для того, щоб знизити загрози його фінансовим, матеріальним, інформаційним та кадровим ресурсам. У процесі досягнення поставленої мети передбачається вирішення конкретних завдань за різними напрямами забезпечення економічної безпеки.

Економічна безпека кожного підприємства суто індивідуальна і залежить, перш за все, від законодавчої бази, обсягу матеріальних та матеріально-технічних ресурсів, які керівник підприємства виділяє на забезпечення економічної безпеки, розуміння кожного зі співробітників важливості забезпечення безпеки бізнесу, знань та практичного досвіду працівників, які безпосередньо займаються побудовою та підтримкою у робочому стані самої системи економічної безпеки.

У Стратегії національної безпеки підкреслюється, що належне фінансове і матеріально-технічне забезпечення виконання передбачених нею заходів має спиратися на сталий і динамічний розвиток національної економіки та розширення фінансових можливостей держави [2]. Економіка України перебуває у кризовому стані і вимагає на державному рівні реалізації комплексної програми дій, яка спрямована на визначення дестабілізуючих факторів, локалізації їх негативного впливу, відродження економічного потенціалу, підвищення рівня забезпеченості національної безпеки та її економічної складової, проведення попереджувальних заходів, своєчасної компенсації відхилень від нормального стану. Велике значення для зменшення економічних ризиків відіграє аудит безпеки. Все це обумовлює необхідність проведення подальших наукових розробок у цьому напрямку.

Організована злочинність є однією з найсерйозніших проблем у важких обставинах економічної кризи та радикальних реформ, що проводяться в Україні.

Вона стосується як фінансово-кредитної системи, так і промисловості, торгівлі, сфери побуту та зовнішньоекономічної діяльності.

Теоретичні та практичні розробки у сфері аудиту безпеки, які ефективно використовуються в умовах ринкових відносин, у поєднанні з юридичними і соціально-технологічними особливостями України відкривають нові можливості для пошуку більш досконалої моделі побудови аудиту безпеки підприємства.

Питання економічної безпеки розглянуто у працях таких провідних вчених України як Чорної А. М., Козаченко А. В., Ляшенко О.М., Іванова Ю.Б. та інших. У розвиток аудиту безпеки вагомий внесок зробили такі фахівці, як Д. Айков, П. Гоффін, К. Сейгер. Проте ряд аспектів проблеми потребують подальшого поглибленого дослідження з урахуванням специфіки функціонування підприємств України в умовах економічної кризи. Зокрема обґрунтування концептуальних основ побудови системи аудиту безпеки підприємства. Одночасно існує ціла низка невирішених питань прикладного характеру, пов’язаних з удосконаленням методичного забезпечення моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства з метою своєчасного виявлення та упередження загроз його стійкому функціонуванню; визначенням економічно ненадійних контрагентів, співпраця з якими буде характеризуватися додатковими збитками; оцінюванням впливу ризиків на вартість капіталу підприємства; контролем за виконанням заходів із забезпечення безпеки, що потребує використання обліково-аналітичного iнструментарiю. І таким інструментарієм може стати аудит безпеки.

Метою дослідження є комплексне розв’язання проблем впровадження на підприємстві аудиту безпеки шляхом розробки теоретичних і практичних рекомендацій, що ґрунтуються на засадах соціально-орієнтованої економіки і спрямовані на забезпечення інформаційних потреб функціонування системи економічної безпеки підприємства. Для цього необхідно:

- розкрити основи формування теорії економічної безпеки підприємства та дослідити еволюцію сутності економічної безпеки суб’єктів господарської діяльності;

- охарактеризувати сучасний стан боротьби з правопорушеннями в економічній сфері та визначити перспективи удосконалення складових забезпечення функціонування системи економічної безпеки підприємства як основи його ефективної та стабільної діяльності;

- розробити теоретико-методологічне підґрунтя впровадження аудиту економічної безпеки підприємства як інформаційної системи стратегічного типу;

- надати практичні рекомендації щодо використання обліково-аналітичних технологій з метою управління ризиками підприємницької діяльності в системі економічної безпеки підприємства.

Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та емпіричні методи пізнання явищ та процесів проведення аудиту економічної безпеки підприємства на основі використання обліково-аналітичних технологій. У ході дослідження теоретичних аспектів цього складного процесу використано методи аналізу, синтезу та порівняння для деталізації об’єкта дослідження; історичний і діалектичний – для аналізу ґенези економічної безпеки та виявлення особливостей розвитку управління цього процесу на сучасному етапі; статистичний – для аналізу динаміки фінансово-економічних показників, що складають систему індикаторів економічної безпеки

В умовах необхідності посилення контролю за діяльністю вітчизняних суб’єктів господарювання виникає нагальна потреба модернізації системи забезпечення їх економічної безпеки, здатної управляти ризиками шахрайства в середині підприємства та зловживаннями з боку контрагентів. Основним елементом такої модернізації повинно стати запровадження аудиту безпеки при забезпеченні інформаційних потреб економічної безпеки підприємства. Корупція є головною загрозою економічній безпеці України. Неприпустимо використання посади чиновника в інтересах власного бізнесу. Закордонні банки та організації, які працюють в Україні, погоджуються в тому, що загалом українська економіка перебуває в стані рецесії. Фінансові аналітики наголошують, що хоча закордонний попит на українську продукцію впав, зменшення імпорту енергоносіїв покращило платіжний баланс, а відтак в наступному році можна очікувати невеликого економічного зростання. В той же час, в ЄБРР очікують, що держава ризикує стабільністю своєї фінансової системи через проблеми на ринку зовнішніх запозичень та зменшення золотовалютного резерву. Вихід вбачають у стимулюванні АПК та інших секторів виробництва, а також у збільшенні товарообігу та інвестицій між Україною та ЄС.

Попередження економічних злочинів може здійснювати аудит безпеки.

Аудиторська діяльність - незалежна професійна діяльність аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг [1].

**Аудит безпеки** підприємства – незалежна оцінка поточного стану захищеності інформаційної системи, що встановлює рівень її відповідності певним критеріям. Мета такого аудиту – систематизувати загрози підприємству і запропонувати рекомендації щодо їх усунення.

Аудит безпеки дає можливість отримати цілісну та об’єктивну картину всієї інформаційної системи підприємства та її окремих життєвих циклів (бізнес-процесів), локалізувати властиві проблеми з метою створення ефективної й оптимальної програми розвитку системи забезпечення безпеки підприємства.

Стратегія економічної безпеки включає безперервну роботу всіх підрозділів суб'єкта підприємницької діяльності з перевірки ділових партнерів, аналізу майбутніх угод, експертизі документів, виконання правил роботи з конфіденційною інформацією і т. п. Аудит безпеки в цьому випадку виступає в ролі контролера.

Заходи безпеки застосовується у разі виникнення або реального здійснення будь-яких загроз економічній безпеці підприємства. Ці заходи, проводяться із застосуванням ситуаційного підходу і врахуванням всіх зовнішніх та внутрішніх чинників, реалізується через систему заходів, специфічних для даної ситуації.

Тактика забезпечення безпеки припускає застосування конкретних процедур і виконання конкретних дій з метою забезпечення економічної безпеки суб'єкта підприємництва.

Напрямок на мінімізацію загроз треба починати з мікрокрорівня тому, що загрози і кризові явища завжди починаються на рівні домогосподарств та фірм.

В сучасних умовах, тільки ті господарюючі суб’єкти зможуть ефективно здійснювати свою діяльність, які впровадили сучасну систему аудиту безпеки, мають кращі показники в порівнянні з підприємствами, що працюють на основі старих принципів управління. В багатьох розвинених країнах менеджери у своїй роботі звертаються до послуг спеціальної служби безпеки.

Економічна безпека підприємства, на нашу думку, повинна мати такі складові як:

* юридичне забезпечення безпеки діяльності підприємства;
* збереження комерційної таємниці перспективних розробок та аудит організаційної та фінансово-господарської діяльності;
* аналіз економічної діяльності ділових партнерів.

Західні фірми до аудиту безпеки додатково включають такі елементи як: з

* захист від терористичних актів
* захист від бюрократичного та неправового впливу з боку державних органів.

Під аудитом безпеки слід розуміти забезпечення безпеки підприємств у економічній, інформаційній, соціальній та інших сферах підприємницької діяльності.

Концептуальна модель побудови аудиту безпеки підприємства, на нашу думку, повинна мати наступні елементи: мета аудиту, методи аудиту, його об’єкт і суб’єкт, оцінка стану комплексної безпеки систем та підсистем підприємства; механізм виявлення загроз у сфері аудиту безпеки підприємства та контроль якості аудиту безпеки.

**Висновки.** Дослідження існуючих науково-методичних підходів до оцінювання стану економічної безпеки підприємства свідчить, що основним недоліком, який значно знижує та унеможливлює їх практичне застосування є спрямованість лише на оцінювання досягнутого стану безпеки, тоді як у сучасному розуміння економічна безпека характеризує досягнутий рівень захищеності та процес, який забезпечує досягнення стану безпеки. Для подолання зазначеного недоліку та розширення аналітичних можливостей існуючих моделей оцінювання економічної безпеки, пропонується проводити аудит безпеки який, ґрунтуючись на принципах системи збалансованих показників, дозволяє узгодити та оптимізувати діяльність усіх функціональних підрозділів при виконанні ними заходів із забезпечення стійкого функціонування підприємства відповідно до обраної стратегії його безпеки та розвитку.

 В Україні відсутній окремий закон, який би регулював відносини між суб'єктами права щодо захисту бізнесу чи корпоративних прав, як з боку злочинних угруповань, так і з боку корумпованих владних структур. Норми права, які регулюють вказані відносини, містяться в окремих законах України, Указі Президента України «Про Доктрину інформаційної безпеки України» тощо.

Аудит безпеки, як незалежна експертиза виробничої та фінансово-господарської діяльності допоможе своєчасно виявити і мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством.

**Бібліографічні посилання**

1.Zakon Ukrayiny «Pro audyt finansovoyi zvitnosti ta audytorsʹku diyalʹnistʹ» vid 21 hrudnya 2017 roku№ 2258-VIII.

2. Ukaz Prezydenta Ukrayiny Pro rishennya Rady natsionalʹnoyi bezpeky i oborony Ukrayiny vid 29 hrudnya 2016 roku «Pro Doktrynu informatsiynoyi bezpeky Ukrayiny» vid 25. 02. 2017 r. № 47.

**ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

**Шот А.П., к.е.н., доцент**

Процеси євроінтеграції та глобалізація економіки, інформатизація суспільства торкаються усіх сфер життя та впливають на розвиток усіх без винятку галузей знань. Сказане є особливо актуальним для бухгалтерського обліку, який сам по собі є інформаційною моделлю господарської діяльності.

В сучасних умовах бухгалтерський облік як система знань та практична сфера діяльності зазнає значних змін. Після епохи багатовікового панування національних бухгалтерських шкіл, їх розвитку та збагачення за рахунок взаємопроникнення прогресивних ідей наступила ера формування єдиного бухгалтерського інформаційного простору. В її основі лежить перехід від національних правил ведення обліку до обліку за міжнародно визнаними обліковими принципами, що складають методологічну базу Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Разом з тим не можна переоцінювати значення МСФЗ, оскільки вони формуються під впливом певних групових інтересів і є недостатніми для вирішення окремих задач. У зв’язку з цим наукові дослідження у сфері бухгалтерського обліку сьогодні повинні не лише враховувати різноманітність економічних процесів та їх облікове відображення, а й, що особливо важливо, розкривати соціальні аспекти бухгалтерського обліку, розглядати розвиток облікової теорії та практики в контексті політичних, економічних та соціальних перетворень суспільства, що відбивають євроінтеграційні, глобалізаційні та інформатизаційні процеси.

Суттєвою проблемою сучасного етапу розвитку бухгалтерського обліку є недостатня відпрацьованість теоретичних аспектів облікової науки. Темпи глобалізації виявились настільки значними, що теорія бухгалтерського обліку, як і його методологія, методика та організація, відстали іне відповідають економічним інтересам нових структур.

Інструментарій сучасної теорії бухгалтерського обліку не в змозі пояснити нові об’єкти спостереження, нові технологічніможливості і нові відносини власності. Як результат спостерігається негативна тенденція розробки МСФЗ з ігноруванням здобутків економічної та облікової теорії.

Вітчизняні вчені оцінюють сучасну глобалізацію як процес встановлення залежності національних економік в інтересах окремих країн і суб`єктів. В економічних дослідженнях для оцінки готовності країни до глобалізації використовується Індекс глобальної конкурентоспроможності. За даними Глобального звіту про конкурентоспроможність, представленого Всесвітнім економічним форумом, за показником Індексу глобальної конкурентоспроможності Україна посідає 89 місце серед 139країн, тобто наша держава практично беззахисна передглобальними гравцями. На цей показник вплинули й **показники бухгалтерської професії**: рівень стандартів звітності та аудиту (128 місце), ефективність корпоративного керівництва (90),рівень захисту інвесторів (93).

Умови жорсткої конкуренції на ринку, глобалізацій ні процеси розвитку світового господарства, інформатизація суспільства спричинили докорінні зміни у вимогах до професії бухгалтера. Ведення бізнесу в сучасних умовах висуває підвищені вимоги до якості інформації, яка повинна бути пристосована до запитів користувачів. А тому завдання бухгалтерської служби сьогодні – формування якісної,достовірної і повної інформації про діяльність підприємства та її результати. Правильне використання цієї інформації дозволяє керівнику оптимізувати управлінські та фінансові рішення. Без перебільшення головного бухгалтера сьогодні можна вважати другою особою після керівника, адже він несе відповідальність за законність та ефективність використання фінансових і матеріальних ресурсів підприємства, господарських операцій,що здійснюється. Бухгалтер зараз, як ніколи, повинен бути ще і хорошим аналітиком ринку та економістом. На нього покладаються не тільки функції рахівника, а і управлінця. В умовах інформатизації суспільства та глобалізації економіки роль та місце бухгалтера докорінно змінюється. У вступі до Міжнародних Стандартів Освіти для професійних бухгалтерів зазначено, що сьогодні бухгалтер повинен бути технічним експертом, який має блискучі комунікативні навички і здатний задовольняти потреби в звітності та інформації, які висуває економіка, що базується на нових знаннях, глобалізаційних та інтеграційних процесах. На додаток до набуття технічних бухгалтерських знань та навичок,бухгалтерам потрібні навички, які нададуть їм можливість, уразі потреби, виступати у ролі бізнесових радників, фінансових аналітиків, менеджерів та фахівців, які можуть вести переговори.

Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів проголошують нові вимоги до професії обліковця. Бухгалтер сучасності – це компетентна, освічена особистість,котра йде в ногу з часом. Це всебічно розвинена людина, що постійно займається самовдосконаленням та професійним розвитком та ніколи не зупиняється на досягнутому, це комунікабельний, здатний до продуктивного ділового спілкування спеціаліст, що в змозі розібратися у самих складних економічних питаннях.

Аналіз наукової фахової літератури та практичного досвіду показує, що всі без виключення елементи бухгалтерської професії формуються під безпосереднім впливом глобалізаційних процесів. Це:

**Організація облікової системи.** У фаховій літературі присутня думка про поширення глобальної моделі організації бухгалтерського обліку. Так, вітчизняні вчені зауважують, що

використання міжнародних стандартів обліку, звітності та аудиту є проявами глобалізму, які формують глобальний облік та аудит, а також, що глобальну систему бухгалтерського обліку як систему збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної,

доречної та своєчасної фінансової та нефінансової інформації про минулі та майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища.

**Стандартизація бухгалтерського обліку**. Глобалізаційні процеси зумовили стандартизацію бухгалтерського обліку та уніфікацію національних систем обліку з міжнародними стандартами. Поява глобалізованих фінансових ринків призвела до того, що національні моделі бухгалтерського обліку вже не могли розглядатися як повністю відповідні господарські явища.

На сьогодні політику в питанні стандартизації бухгалтерського обліку в світі визначають два центри: IAS (International Accounting Standards) – Міжнародні стандарти

фінансової звітності (МСФЗ) – Лондонський офіс; GAAP US (Generally Accepted Accounting Principles) – загальновизнані облікові принципи США.

**Методологія обліку та звітності**. Важливим наслідком глобалізованої економіки є потреба розширення об’єктів обліку та показників звітності. На переконання вчених облік повинен формувати окрему інформацію про земельні ресурси, екологічні витрати, нематеріальні активи компаній: ідеї,спеціальні навички, організаційні структури і можливості,бренди, списки розсилок і бази даних; мережі соціальних, професійних та ділових відносин, соціальні витрати.

Останнім часом присутнє розуміння того, що інтелектуальний і організаційний капітал, людські ресурси слід вважати ключовими факторами виживання та успіху, а тому вони теж повинні відображатися в бухгалтерському обліку.

**Державне управління системою бухгалтерського обліку***.* Вплив глобалізації економіки на розвиток бухгалтерського обліку з поміж іншого приводить до того, що управління розвитком бухгалтерського обліку переходить з національного рівня на міжнародний. У зв’язку з чим в фаховій літературі обґрунтовують необхідність посилення державного контролю над національною системою бухгалтерського обліку і захисту її від негативних проявів глобалізації. Зважаючи на те,що глобальні структури часто надають поступки великому бізнесу, держава повинна налагодити національний контроль над процесом відкриття національних ринків, залученням іноземного капіталу, розвитком міжнародної кооперації. Це дозволить захистити національні інтереси від негативних наслідків глобальної конкуренції та залучення транснаціонального капіталу.

**Розвиток бухгалтерської науки.** Суттєвою проблемою сучасного етапу розвитку бухгалтерського обліку є недосконалість теоретичної бази в бухгалтерській науці стосовно дослідження глобалізаційних процесів, що відбуваються в економіці України. Темпи глобалізації виявились настільки значними, що теорія бухгалтерського обліку, як і його методологія, методика та організація, відстали і не відповідають економічним інтересам нових структур. Інструментарій сучасної теорії бухгалтерського обліку не змозі пояснити нові об’єкти спостереження, нові технологічні можливості і нових відносин власності. Національна економіка України перейшла в стан, який теорією бухгалтерського обліку ще не досліджувався. Отже теорія бухгалтерського обліку не задовольняє інтереси глобальних гравців. Разом з тим розробка МСФЗ здійснюється з ігноруванням здобутків економічної та

облікової теорій.

**Бухгалтерська освіта.** Дослідження практики роботи вітчизняних підприємств свідчить про те, що не завжди рівень кваліфікації облікових працівників відповідає сучасним

вимогам. Це робить особливо гострими проблеми підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів відповідно до вимог глобального середовища.

**Стандартизація бухгалтерської освіти**. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації економіки та інформатизації суспільства передбачає його гармонізацію та стандартизацію. Аналогічні зрушення відбуваються і в бухгалтерській освіті. Стандартизація бухгалтерської освіти це об’єктивний процес. В Україні проблеми стандартизації бухгалтерської освіти стають все більш актуальними в процесі подальшого реформування національної системи бухгалтерського обліку.

У світовій практиці стандартизація бухгалтерської освіти базується на Міжнародних стандартах освіти, Міжнародних стандартах фінансової звітності, міжнародних аудиторських стандартах та Типовій програмі професійної освіти бухгалтерів ООН.

З 1 січня 2005 року вступили у дію Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів. Загальна мета стандартизації і визначення методичних засад поєднання компонентів навчальних програм в процесі бухгалтерської освіти як у академічних навчальних закладах, так і у рамках програм професійних організацій. Застосування МСО дає можливість забезпечити наступні вимоги до функцій, які повинні виконувати професійні бухгалтери. Це бути, по-перше, технічними експертами; по-друге, бізнесовими радниками; по-третє, фінансовими аналітикам; четверте, менеджерами; п’яте, фахівцями, які можуть вести переговори та спілкуватися.

**Формування у фахівців навичок самонавчання**. У п. 17 Вступу до Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів відмічається, що сьогодні швидкість змін є

основною характеристикою середовища, в якому працюють бухгалтери.

Підприємства та інші організації є учасниками все більш складних угод та операцій. Підвищується важливість управління ризиками. Освіта та практичний досвід бухгалтерів має створювати базу з професійних знань, та навичок, які нададуть фахівцям з бухгалтерського обліку можливість продовжувати вчитися та пристосовуватися до змін протягом всього професійного життя, підтримувати компетентність протягом усієї професійної кар’єри. З огляду на все більші зміни, з якими стикається бухгалтерська професія, для підтримання професійної компетентності важливо, щоб фахівці з бухгалтерського обліку розвивали та зберігали вміння навчатися. В таких умовах зростає роль самостійної роботи студента, в процесі якої його необхідно навчити вчитися.

**Посилення творчої та наукової складової навчального процесу**. В умовах гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку, які супроводжують глобалізацію світових процесів розвитку, змінюється характер праці бухгалтера від виконавчого до творчого, що потребує глибокого з’ясування проблем при підготовці інформації для прийняття управлінських рішень. Сьогодні посилюється креативність бухгалтерської професії. Перехід від облікової практики за жорстко уніфікованими процедурами, що передбачала виключно виконавчий характер праці облікових працівників до свідомої розробки облікової політики і обґрунтування облікових прийомів потребує посилення творчої та наукової складових навчального процесу підготовки облікових працівників, які

дозволяють розвинути у фахівця творчі навички. Цьому в значній мірі може сприяти варіативний підхід до формування структури та вибору теми наукових, курсових та дипломних робіт, що дає можливість студенту обґрунтовано визначати напрями дослідження відповідно до особливостей господарювання базового підприємства та власних професійних

і наукових інтересів.

**Посилення практичної складової процесу підготовки**. Бухгалтерський облік це складна інформаційна система, що відбиває господарську діяльність підприємства яка безумовно на кожному підприємстві має свою специфіку. Тому його побудова залежить в значній мірі від організаційних, технологічних особливостей, стратегії та пріоритетів розвитку конкретного суб’єкта підприємницької діяльності. З огляду на вищезазначене важливим напрямком підвищення якості підготовки фахівців з бухгалтерського обліку в сучасних умовах повинно бути посилення її практичної складової. Так, дипломні, курсові та наукові роботи фахівців з бухгалтерського обліку в обов’язковому порядку повинні мати не лише наукову актуальність, а й практичну спрямованість, яка визначається у відповідності з результатами дослідження потреб підприємств регіону пов’язаних з розробкою проблемних питань облікової та аудиторської практики. З цією метою доцільним буде проведення анкетування потенційних баз практики для з’ясування слабких місць у підготовці фахівців та пропозицій керівників підприємств та їх обліково-аналітичних служб стосовно тематики наукових, курсових, дипломних робіт та індивідуальних завдань з практики. Це дозволить адаптувати підготовку бухгалтерів до вимог глобалізаційних та інтеграційних процесів, що мають сьогодні вирішальний вплив на розвиток бухгалтерського обліку.

Дослідження пріоритетів розвитку та впливу глобалізації на розвиток бухгалтерського обліку і бухгалтерської професії зокрема дозволяє змогу зробити наступні

**висновки:**

- зростання впливу інтеграції і глобалізації на національну систему бухгалтерського обліку є неминучим. Вона здійснює значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку;

- розвиток національної системи бухгалтерського обліку в умовах глобалізації здійснюється на користь потреб управління глобального масштабу;

- неврахування інтересів безпосередніх користувачів бухгалтерської інформації, якими є управлінці, керівники призведе до зниження ефективності управління, що здійснюється з використанням облікової інформації та змусить підприємства до формування власних облікових систем;

- для забезпечення ефективного розвитку бухгалтерського обліку в Україні необхідним є зважене використання міжнародних стандартів з урахуванням економіко-правового середовища та стану ринкових відносин в Україні;

- інструментарій сучасної теорії бухгалтерського обліку не змозі пояснити нові об’єкти спостереження, зумовлені глобалізаційними процесами та інформатизацією суспільства.

Розробка МСФЗ здійснюється з ігноруванням здобутків економічної та облікової теорій;

- необхідність пристосування та адаптації до постійних змін середовища зумовлює необхідність розвитку та постійного навчання бухгалтера;

- професія бухгалтера стає дедалі складнішою для опанування.

**АНАЛІЗ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ І ВИТРАТ НА ЗБУТ**

**Сенишин Б.Б.**

**Науковий керівник – доц. Приймак С.В.**

В умовах ринкової економіки найголовніша мета для кожного підприємства отримання якомога більшого прибутку. Одним із способів збільшення прибутку є зменшення витрат. Витрати є однією з найголовніших економічних категорій, яка характеризує ефективність використання ресурсів і визначає рентабельність діяльності. Підприємства для повної економічної самостійності і відповідальності за результати своєї діяльності мають створити умови ефективного управління операційними витратами виробництва.

Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати"*витратами* діяльності називаються зменшення економічної вигоди внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу, якщо вони можуть бути достовірно оцінені.Для оцінки результатів діяльності підприємства важливим є грошове вимірювання витрат, оскільки вона виражає вартість

Так як витрати є невід'ємною частиною в діяльності підприємства при виготовленні продукції, виконанні послуг, то витрати є одним із важливих об'єктів економічного аналізу.

При аналізі витрат значну увагу приділяють змінам адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, їх особливістю є те, що вони не зараховуються до собівартості продукції (робіт, послуг), а є витратами певного аналізованого періоду і впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства.

Аналіз показує, як змінилася їхня частка у вартості випущеної продукції в динаміці і в порівнянні з планом і яка спостерігається тенденція - зростання або зниження.

Згідно з П(С)БО № 16, витрати, пов’язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції, поділяються на загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Цій групі витрат приділяється не менше уваги, ніж витратам, які формують виробничу собівартість, оскільки як перша, так і друга групи витрат безпосередньо стосуються формування ціни.

До *адміністративних витрат на підприємстві* належать такі загальногосподарські витрати, що спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

* загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
* витрати на службові відрядження та інші витрати апарату управління;
* амортизація та витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання;
* винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
* витрати на зв’язок (поштові, телеграфні, телефонні тощо);
* податки, збори та інші передбачені законодавством обов’язкові платежі (крім податків, зборів та обов’язкових платежів, які включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
* плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

 інші витрати загальногосподарського призначення: послуги Інтернет; обслуговування комп’ютерних програм; передплата періодичних видань; участь у семінарах; придбання друкованої продукції (нормативно-правові акти, бланки); витрати на канцелярське приладдя.

Аналіз адміністративних витрат повинен сприяти більш раціональному використанню матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Основними завданнями аналізу адміністративних витрат є:

* аналіз загальної суми адміністративних витрат;
* вивчення динаміки адміністративних витрат;
* аналіз адміністративних витрат у загальній структурі витрат від звичайної діяльності;
* аналіз структури адміністративних витрат;
* визначення резервів зниження адміністративних витрат.

Аналіз адміністративних витрат проводиться за допомогою різних методичних прийомів: логічних (деталізація, порівняння, елімінування, узагальнення); статистичних (зведення, групування, цифрового матеріалу, середні величини, індекси, ряди динаміки); математичних (математичне моделювання, математичний аналіз, інтегральний метод, математична статистика, теорія можливостей, економічна кібернетика); евристичних та інших.

Для більш повної характеристики адміністративних витрат підприємства, їх обсяги за звітний рік порівнюються з обсягами попереднього періоду. Метою такого дослідження є вивчення кількісних та якісних змін, яке необхідне, щоб встановити, які зміни відбулися у обсягах адміністративних витрат підприємства.

При здійснені аналізу адміністративних витрат необхідно приділити увагу факторам, які впливають на витрати:

* загальноекономічні (розміщення підприємства, норми амортизації, ціни на товари та сировину, норми витрат при перевезені та зберіганні, тощо)
* фактори, що пов’язані з управлінською діяльністю (продуктивність праці, матеріально технічна база, та багато інших).

Результати аналізу витрат використовуються менеджерами підпри­ємства для пошуку внутрішньогосподарських резервів їх зменшення, усу­нення нераціонального використання ресурсів та непродуктивних витрат, для оцінки витрат на одиницю продукції, визначення відхилення фактич­них витрат від нормативних (стандартних) з виявленням причин та вину­ватців таких відхилень.

Об’єктом аналізу адміністративних витрат є їх структура в умовах управління. До адміністративних витрат підприємства (у бухгалтерському обліку – дебет рах. 92)відносяться витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, перелік яких встановлено П(С)БО 16 «Витрати».

Для більш повного аналізу адміністративних витрат є доцільним застосувати горизонтальний аналіз з метою виявлення поведінки адміністративних витрат протягом періоду, що досліджується.(табл.1)

*Таблиця 1*

**Аналіз динаміки адміністративних витрат**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Періоди | Сума витрат, тис. грн. | Абсолютний приріст, тис. грн. | Темп росту, % | Темп приросту, % |
| Базисний | Ланцюговий | Базисний | Ланцюговий | Базисний | Ланцюговий |
| 2015 | 1198 | х | х | 100 | 100 | х | х |
| 2016 | 1469 | 271 | 271 | 122,62 | 122,62 | 22,62 | 22,62 |
| 2017 | 1841 | 643 | 372 | 153,67 | 125,32 | 53,67 | 25,32 |
| 2018 | 1983 | 785 | 142 | 165,53 | 107,71 | 65,53 | 7,71 |
| Разом | 6491 | х | х | х | х | х | х |

За результатами проведеного аналізу динаміки адміністративних витрат за період 2015-2018р.р. можемо зробити такий висновок, що сума адміністративних витрат збільшилась на 785 тис. грн. Абсолютний приріст суми адміністративних витрат у 2016 р. збільшився порівняно з 2015 року на 271 тис. грн., що становить 122,62%. В 2017 році спостерігається збільшення адміністративних витрат від рівня 2016 року на 643 тис. грн., а до 2016 року – показник адміністративних витрат збільшився на 372 тис. грн, що у відсотках становить відповідно 153,67 та 125,32.Щодо 2018 року, то тут абсолютний приріст порівняно з минулим2017 роком має тенденцію до збільшенняі становить відповідно 142 тис. грн. Найбільший темп зростання спостерігався у 2017 році, а саме 372 тис. грн., що у відсотках становить 125,32.

За аналізований період найбільший темп приросту був у 2017 році, що становить 25,32%, а найменший був у 2018 році, що у відсотках становить 7,71%.

Можна визначити, що збільшення рівня адміністративних витрат за 2015-2018 рр. за окремими структурними одиницями пов’язане із збільшенням суми витрат на адміністративні потреби за звітні періоди. Тобто, спостерігається загальна зростаюча динаміка адміністративних витрат, що негативно відображається на фінансових результатах діяльності товариства.

Для того, щоб отримати ще більш повну характеристику адміністративних витрат підприємства та узагальнити інформацію про них, доцільно провести їх вертикальний аналіз,тобто визначити питому вагу кожного елементу витрат в їх загальній сумі. Для здійснення даного аналізу використовують оборотно-сальдову відомість за статтями витрат та фінансову звітність підприємства.

Розглянемо структуру адміністративних витрат підприємства за їх статтями у табл. 2.

Найбільшу питому вагу в загальній структурі адміністративних витрат займають загальні корпоративні витрати. У 2017 р. проти 2015р., у зв’язку зі збільшенням адміністративних витрат їх сума збільшилася на 197,6 тис. грн.

Значно збільшилися витрати на амортизацію нематеріальних активів загальногосподарського використання, витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством, витрати на утримання основних засобів загальногосподарського значення, а також винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо).

Збільшення адміністративних витрат негативно впливає на результат діяльності товариства, тому необхідно зменшувати витрати управлінського персоналу.

Наступний етап аналізу передбачає пошук резервів можливого скорочення адміністративних витрат і розроблення заходів з приводу використання знайдених резервів як однієї з передумов зниження виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), загальної суми витрат підприємства.

Заключним етапом є організація засідання та доведення результатів аналізу до відома керівництва.

*Таблиця 2*

**Аналіз структури адміністративних витрат**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Стаття витрат** | **2 015р.** | **2 016р.** | **2 017р.** | **Відхилення 2017 р. до 2015 р.** |
| **тис. грн.** | **%** | **тис. грн.** | **%** | **тис. грн.** | **%** | **+/-** | **%** |
| Загальні корпоративні витрати | 342,4 | 28,6 | 376,9 | 25,7 | 540,0 | 29,3 | 197,6 | 57,7 |
| Витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством | 215,9 | 18,0 | 289,9 | 19,7 | 360,6 | 19,6 | 144,8 | 67,1 |
| Витрати на утримання ОЗ, інших МНА | 62,1 | 5,2 | 61,9 | 4,2 | 78,1 | 4,2 | 15,9 | 25,6 |
| Оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання | 42,1 | 3,5 | 75,4 | 5,1 | 82,1 | 4,5 | 40,0 | 95,0 |
| Винагороди за професійні послуги | 65,4 | 5,5 | 76,3 | 5,2 | 85,7 | 4,7 | 20,3 | 31,0 |
| Витрати на зв’язок | 116,0 | 9,7 | 129,2 | 8,8 | 133,4 | 7,2 | 17,4 | 15,0 |
| Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання | 112,2 | 9,4 | 159,8 | 10,9 | 178,7 | 9,7 | 66,5 | 59,3 |
| Витрати на врегулювання спорів у судових органах; | 65,9 | 5,5 | 80,0 | 5,4 | 88,9 | 4,8 | 23,0 | 34,9 |
| Податки, збори та інші обов’язкові платежі | 73,7 | 6,1 | 85,7 | 5,8 | 99,6 | 5,4 | 25,9 | 35,2 |
| Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; | 68,9 | 5,7 | 88,4 | 6,0 | 95,3 | 5,2 | 26,4 | 38,3 |
| Інші витрати | 33,6 | 2,8 | 45,5 | 3,1 | 98,8 | 5,4 | 65,2 | 194,1 |
| Разом | 1198 | 100 | 1469 | 100 | 1841 | 100 | 643 | 53,7 |

Витрати на збут є суттєвою часткою загальновиробничих витрат і оскільки не тільки виробництво у більшій мірі маркетинг та збут є рушійною силою, що забезпечує фінансову стабільність підприємства.

**Джерелом інформації** для аналізу є рахунок 90 «Витрати на збут», відомість 15 журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку.

*Витрати на збут* включають:

* оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, які забезпечують збут;
* витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
* витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
* витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов’язаних зі збутом продукції (амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
* витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов’язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору поставки.

Витрати на збут залежать від об'єму реалізованої продукції, тобто є змінними. В зв‘язку з тим, що вони є змінними, то в процесі аналізу порівнюють фактичну їх суму з плановою перерахованою на коефіцієнт, який визначається як відношення даних по виробничій собівартості по плану на фактично реалізовану продукцію до аналогічного показника згідно плану.

Під час проведення аналізу витрат на збутза складом і структурою слід використовувати систему аналітичних показників основними з яких є:

* абсолютна і відносна зміна суми рівня витрат на збут;
* темп зміни суми і рівня витрат на збут;
* відносна економія (перевитрата) сум рівня витрат на збут.

З наведених вище аналітичних показників особливої уваги набуває визначення відносно економії (перевитрати) за сумую і рівнемвитрат. Для об’єктивності обчислення цього показника потрібно урахувати залежність окремих статей витрат на збут від обсягу товарообороту.

Проведемо аналіз витрат на збут на умовному прикладі (табл.3).

*Таблиця 3*

**Аналіз витрат на збут, тис.грн**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Складові витрат на збут** | **Минулий період** | **Звітний період** | **Динаміка** | **Відхилення від плану** |
| **План** | **Факт** | **План** | **Факт** | **Запланована** | **Фактична** | **сума** | **%** |
| **сума** | **%** | **сума** | **%** |
| 1. Витрати пакувальних матеріалів | 40 | 48 | 45 | 45 | -3 | -6,25 | -3 | -6,25 | - | - |
| 2. Витрати на транспортування продукції | 52 | 50 | 58 | 56 | 8 | 16,0 | 6 | 12,0 | -2 | 3,45 |
| 3. Витрати на оплату праці й комісійні продавцям | 35 | 39,8 | 31 | 30 | -8,8 | -22,11 | -9,8 | -24,62 | -1 | 3,23 |
| 4. Витрати на рекламу | 18 | 15 | 21 | 20,4 | 6 | 40,0 | 5,4 | 36,0 | -0,6 | 2,86 |
| Разом | 145 | 152,8 | 155 | 151,4 | 2,2 | 1,44 | -1,4 | -0,92 | -3,6 | 2,32 |

Витрати на збут продукції у звітному періоді становили 151,4 тис. грн. Згідно даних таблиці, відбулася економія витрат в сумі 3,6 тис. грн., або 2,32%. У минулому ж періоді при плані 145 тис. грн. фактичні витрати на збут становили 152,8 тис. грн.

Планом на звітний період передбачався ріст витрат на збут на 2,2 тис. грн., або на 1,44%. Це обумовлено збільшенням обсягу виробництва. Фактично витрати зменшилися порівняно з минулим періодом на 1,4 тис. грн., або на 0,92%. Підприємство у звітному періоді за всіма складовими витрат на збут має економію. Так, витрати на транспортування продукції знизилися на 2 тис. грн., або на 3,45%. Це стало можливим у результаті росту обсягу продажу на регіональному ринку.

Досить значну частку в складі витрат на збут займають витрати на рекламу (13,5%). Тому виникає необхідність оцінити їх ефективність.

Отже, згідно проведених аналізів адміністративних витрат і витрат на збут, можемо сказати, що хоч вони не включаються у собівартість продукції, але вони мають значний вплив на формування собівартості. Тому аналіз даних статей витрат дозволяє оцінити ефективність їх використання.

**ФОРМУВАННЯ ДУМКИ АУДИТОРА ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

**Мосолова Ю.**

**Науковий керівник – доц. Гончарук С.М.**

Узагальнені фінансові звіти - це звіти, які узагальнюють перевірені аудитором річні фінансові звіти, для інформування груп користувачів, зацікавлених лише в основній інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання і результати його діяльності.

Вони містять менше подробиць і розуміння фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання їх слід читати разом з річним перевіреним аудитором фінансовим звітом.

З метою проведення фінансових аналізів і найефективнішого інформування користувачів клієнт може підготувати звітність, яка показує його діяльність за кілька років, використовуючи звіти підприємства, на основі яких раніше проводився аудит. Аудитор при складанні аудиторського висновку за узагальнюючою звітністю повинен, крім розділів, передбачених МСА 800, відображати і такі відомості:

- посилання на річну звітність, перевірену аудитором, на основі якої підготовлено узагальнюючу фінансову звітність підприємства;

- дати аудиторського висновку про річну фінансову звітність і виду аудиторського висновку;

- про збіжність змістів інформації про перевірку із змістом інформації узагальненої річної фінансової звітності, підтвердженої аудитором. У разі позитивного висновку про річну звітність і позитивного висновку про узагальнену фінансову звітність підприємства в аудиторському висновку має бути зазначено, що узагальнений фінансовий звіт відповідає річному фінансовому звіту;

- заяву або посилання на відповідний розділ у примірниках до фінансової звітності, де рекомендується з метою кращого розуміння фінансових результатів, а також стану підприємства та виконаної аудитором роботи вивчати узагальнений фінансовий звіт разом з повною фінансовою звітністю та відповідним аудиторським висновком.

Окрім визначених Міжнародним стандартом аудиту № 700 «Аудиторський висновок» п’яти видів основних висновків залежно від мети проведення аудиту, їх форми та зміст можуть бути більш деталізовані.

До таких випадків можна віднести:

* аудит підприємств, що приватизуються;
* аудит акціонерних товариств та підприємств—емітентів облігацій (крім комерційних банків, інституційних інвесторів);
* проведення тематичного аудиту;
* аудит окремих частин фінансової звітності;
* аудит фінансової звітності, що підготовлена у відповідності з іншими принципами обліку;
* аудит узагальненої фінансової звітності тощо.

МСА 700 (переглянутий) потребує, щоб аудитор оцінив, чи зроблено у фінансовій звітності адекватне посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування[[1]](#footnote-1) або її описання. У разі, якщо фінансова звітність складається згідно з вимогами положень контракту, аудитор повинен визначити, чи фінансова звітність подає належно значущі тлумачення контракту, на основі якого вона складається.

МСА 700 (переглянутий) розглядає форму та зміст звіту аудитора, в тому числі особливий порядок окремих елементів. При складанні звіту аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення:

- звіт аудитора повинен визначати мету, з якою складається фінансова звітність, та в разі потреби її користувачів вказувати на примітку до фінансової звітності спеціального призначення, що містить цю інформацію;

- якщо управлінський персонал має можливість обрати концептуальну основу фінансового звітування під час складання такої фінансової звітності, то пояснення відповідальності управлінського персоналу[[2]](#footnote-2) за фінансову звітність має містити посилання на його відповідальність за визначення того факту, що застосовна концептуальна основа фінансового звітування є прийнятною за цих обставин.

Звіт аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення має містити «Пояснювальний параграф», привертаючи особливу увагу користувачів звіту аудитора, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення та внаслідок цього не може використовуватися з іншою метою.

Концептуальна основа спеціального призначення не може бути концептуальною основою достовірного подання навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансового звітування, на якій вона ґрунтується, є концептуальною основою достовірного подання. Це відбувається тому, що концептуальна основа спеціального призначення може не відповідати всім без виключення вимогам концептуальної основи фінансового звітування, встановленим повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативом, необхідним для достовірного подання фінансової звітності.

Фінансова звітність, складена відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, може бути єдиною фінансовою звітністю, яку складає суб’єкт господарювання. У такому разі ця фінансова звітність може бути використана іншими користувачами, ніж ті, для яких ця концептуальна основа фінансового звітування була призначена. Незважаючи на широке розповсюдження фінансової звітності у цих обставинах, фінансова звітність все ще вважається фінансовою звітністю спеціального призначення для цілей застосування МСА.

МСА 700 зазначає, що: «роблячи наголос на послідовності, цей МСА також визнає необхідність гнучкості, яка б дала змогу враховувати особливі обставини окремих юрисдикцій. Послідовність звіту аудитора, якщо аудит проводився відповідно до МСА, підвищує ступінь довіри до нього на глобальному ринку, полегшуючи можливість ідентифікації тих аудитів, які проводились відповідно до визнаних на міжнародному рівні стандартів. Вона також допомагає поліпшити розуміння фінансової звітності користувачем та виявити незвичайні обставини, якщо такі мають місце»

Узагальнена фінансова звітність — узагальнений фінансовий звіт, який готується з річною бухгалтерською звітністю та висновком аудитора з метою інформування окремих користувачів, яких цікавлять лише найголовніші показники діяльності та фінансового стану підприємства. Узагальнена фінансова звітність значно менше деталізована, ніж річна фінансова звітність по одній, окремо взятій юридичній особі. Тому в таких фінансових звітах необхідно чітко вказати, що вони є узагальненими.

Назва узагальненому фінансовому звіту підприємства присвоюється таким чином, щоб дати інформацію про ту річну фінансову звітність, на підставі котрої він був підготовлений, наприклад, «Узагальнений фінансовий звіт, підготовлений з використанням фінансової звітності (назва підприємств) станом на 01 січня 20\_\_ року, яка перевірена аудитором (аудиторами) (назва аудитора чи аудиторів)».

Узагальнена фінансова звітність може не містити всіх передбачених законодавством форм фінансової звітності, що, як правило, підтверджуються аудитором. Тому такі фрази, як «представлена об’єктивно в усіх відношеннях» і «представлена неупереджено» не повинні використовуватися аудитором при формуванні ним висновку стосовно узагальненої фінансової звітності.

Висновок аудитора про узагальнену фінансову звітність підприємства повинен включати такі основні елементи:

* назву незалежної аудиторської фірми;
* назву підприємства; посилання на річну фінансову звітність, перевірену аудитором, на підставі котрої підготовлена ця узагальнена фінансова звітність підприємства;
* відбиття дати аудиторського висновку про річну фінансову звітність і виду аудиторського висновку;
* висновок аудитора про те, чи збігається за змістом інформація в узагальненій фінансовій звітності — річній звітності, яка підтверджена аудитором. У разі позитивного висновку про річну звітність і позитивного висновку про узагальнену фінансову звітність підприємства, в аудиторському висновку має бути вказано, що узагальнений фінансовий звіт відповідає повному річному фінансовому звітові, однак стосовно останнього був виданий позитивний висновок із зауваженнями (розкривається характер зауважень у цьому розділі або вони наводяться у додатку до аудиторського висновку);
* заяву або посилання на відповідний розділ у примітках до фінансової звітності, де розповідається про те, що для кращого розуміння фінансових результатів, а також стану підприємства та виконаної аудитором роботи узагальнений фінансовий звіт слід вивчати разом з повною фінансовою звітністю і аудиторським висновком до неї;
* дату висновку;
* адресу аудитора;
* підпис аудитора та печатку аудиторської фірми.

З усього вищесказаного, можна зробити висновок, що загальна думка аудитора щодо фінансової звітності ґрунтується на основі низки висновків стосовно окремих суттєвих аспектів, які вимагаються МСА 700. Крім вимог до розкриття інформації у звіті незалежного аудитора потрібно застосовувати професійне судження щодо визначення критеріїв оцінки суттєвих питань аудиту.

Коли існує необхідність підготувати та оприлюднити фінансову звітність підприємства, що показує в динаміці його діяльність за декілька років, використовуючи звіти підприємства, які раніше були підтверджені аудитором, з метою найефективнішого інформування користувачів, які таким чином мають змогу отримати більш обґрунтоване уявлення про результати діяльності підприємства і зробити відповідні фінансові аналізи, — аудитор повинен скласти висновок про узагальнену фінансову звітність.

Зі зміною назви узагальнюючого документа результатів аудиту не змінюється його структура та змістовне наповнення за виключенням окремих складових, щодо висловлення думки аудитора.

Визначаючи обсяг робіт і здійснюючи перевірку, аудитор повинен розглядати і враховувати взаємопов'язані статті та їх суттєвість щодо компоненту, який перевіряється. Таким чином, у процесі перевірки може виникати необхідність у перевірці й іншої фінансової інформації для висловлення відповідної думки щодо означеного компоненту.

**МІСЦЕ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР У ПРОВЕДЕННІ ФІНАНСОВИХ РОЗСЛІДУВАНЬ**

**Приймак С.В.**

Сучасні ринкові умови господарювання зумовлюють об’єктивну необхідність підвищення уваги до питань організації контролю за діяльністю господарюючого суб’єкта з боку його власників і виконавчого керівництва. Незалежно від видів і масштабів діяльності будь-якого суб’єкта господарювання основна мета зводиться до забезпечення його стабільного та ефективного функціонування, створення високого потенціалу розвитку, а, отже, його фінансової стійкості.

 Системи управлінського та бухгалтерського обліку часто не дозволяють виявити незаплановані витрати, зважаючи на неефективність їх функціонування і відсутність ефективних заходів контролю за ними. Таким чином, основним завданням, яке має вирішувати будь-яке підприємство, будь то суб’єкт малого, середнього або великого бізнесу, є оцінка ризиків і прогнозування свого стану з точки зору виконання властивих йому функцій, вжиття заходів їх захисту від впливу різних внутрішніх і зовнішніх факторів. При цьому підприємцю важливо не просто робити спроби уникати ризику, а передбачити його, одночасно прагнучи знизити до прийнятного рівня. Для цього необхідний постійний, ефективний і своєчасний контроль над діяльністю підприємства в цілому, його підрозділів і співробітників за допомогою правильно поставленої економіко-правової складової його діяльності, бухгалтерського обліку та звітності.

Прагнення власників бізнесу заощадити кошти, в тому числі на утримання штату співробітників, призводять сьогодні до того, що на менеджерів покладаються функції, традиційно не властиві тим чи іншим ланкам управління. Це призводить до неможливості якісно забезпечити виконання його прямих обов’язків і сприяє виникненню ймовірності здійснення помилкових дій і невірних рішень і, як наслідок, інших більш серйозних несприятливих подій. Найчастіше їх наслідками є податкова, адміністративна і навіть кримінальна відповідальність.

У процесі фінансових розслідувань з метою виявлення і встановлення обставин вчинення протиправних дій в сфері економіки і фінансів потрібні спеціальні економічні знання з урахуванням галузевої спеціалізації (економічний і фінансовий аналіз, бухгалтерський облік, корпоративні, державні та муніципальні фінанси, оподаткування, банківська справа, ринок цінних паперів, страхування та ін.). При цьому важливим є знання як нормального перебігу економічних процесів, так і відхилень від цих процесів, незвичайних угод, фальсифікації бухгалтерської (фінансової) звітності. Необхідно ефективніше застосовувати контрольні (захисні) функції бухгалтерського обліку, оскільки деструктивні властивості злочинної діяльності проявляються при включенні в неї дій, спеціально спрямованих на нейтралізацію захисних функцій обліку, фальсифікацію даних. Так, засоби обліку самі можуть використовуватися в злочинних цілях, а частина облікових записів на перевірку виявляється фальшивою. Про це свідчать корпоративні скандали останніх років. Тому доцільне використання не тільки захисних властивостей бухгалтерського обліку, а й знання деструктивних властивостей злочинної діяльності, що маскуються під облікові операції, інших документальних невідповідностей як ознак і специфічних слідів.

У зв'язку з цим взаємозв'язкам економічних факторів і злочинності, економічному інструментарію протидії присвячується все більше робіт. Так, наприклад, звертається увага на певну взаємозалежність більшості структурних складових злочинності зі зміною коефіцієнта Джині, що відображає рівень нерівномірності розподілу доходів населення.

Окремими напрямками наукового пошуку є розробка економічної теорії злочину і покарання, в тому числі економіки відмивання «брудних грошей», економічного аналізу правоохоронної діяльності (Дж. Б'юкенен, Г. Беккер, Д. Стінглер, А. Ерліх та ін.), механізму фінансових розслідувань, судового обліку, аудиту шахрайства та ін.

Одночасно з економічною наукою розвивається методологія оцінки тіньової економіки. В даний час використовуються різні методи її оцінки на основі прямих і непрямих підходів, в тому числі з урахуванням розбіжностей між виробленим і спожитим національним доходом, між доходами і витратами домогосподарств.

Складовою частиною методології виступають конкретні методи, які знаходять відображення в приватних методиках, в тому числі фінансових розслідувань (комплекс методів і прийомів). В сучасних умовах тривають дослідження методів фальсифікації звітності та засобів протидії цьому негативному процесу. Ці дослідження базуються на основі робіт основоположників економічного аналізу (І.Ф. Шер, Л.Р. Діксі, А.Т. Ватсон і ін.). Сучасними фахівцями на основі різноманіття схем по фальсифікації фінансової звітності здійснюється їх типологія (завищення виручки, заниження витрат і ін.).

Актуальним для сучасного етапу боротьби з корупцією на основі виявлення невідповідності зроблених витрат державних службовців їх доходам є використання концепції доходу (прибутку – класична концепція Хейга Саймонса, покладеної в основу податкових систем розвинених країн, коли дохід особи дорівнює сумі витрат на споживання і приросту чистої (тобто за вирахуванням платежів за заборгованістю) вартості власного капіталу (майна).

Крім того, в розвинених країнах застосовуються і непрямі методи визначення вартості податкових зобов'язань, зокрема, методика визначення податкових зобов'язань громадянина на основі його витрат, узагальнених показників способу життя та ін. В діяльності контрольно-рахункових, аналітичних, правоохоронних органів, що спеціалізуються на розслідуванні злочинів в сфері економіки і фінансів, з'являються нові напрямки.

У свою чергу в зарубіжній і вітчизняній практиці розробляються і узагальнюються індикатори (показники), які сигналізують про ознаки правопорушень («червоні прапорці»): нееквівалентні фінансові та господарські операції, сумнівна організація бухгалтерського обліку та ін.

Особливої уваги потребує легалізація незаконних доходів, яка залежить багато в чому від стану і якості регулювання фінансово-кредитної системи. Специфікою вітчизняної практики є близькість багатьох типів шахрайських операцій і широко використовуваних схем ухилення від податків до відмивання незаконних доходів. У надрах фінансової системи часто паралельно йдуть процеси незаконного отримання і легалізації незаконних доходів. Особливістю вітчизняної тіньової економіки є тісне переплетення схем отримання злочинних доходів і їх відмивання. В таких умовах щодо нової для вітчизняної практики є поняття операцій, що підлягають обов'язковому контролю. Розробляються вичерпні переліки таких фінансових операцій, що підлягають обов'язковому контролю, встановлюються вартісні критерії (суми) фінансових операцій для обов'язкового контролю і ін. Для їх моніторингу створюються спеціальні органи, які отримали назву фінансових розвідок. Аналіз світової практики свідчить про те, що в їх діяльності широко використовується фінансово-аналітичний інструментарій в поєднанні з розширенням повноважень щодо реагування на виявлені порушення з метою протидії легалізації «злочинних доходів». З метою виявлення відмивання злочинних доходів отримали розвиток процедури як обов'язкового, так і внутрішнього контролю. Внутрішній контроль являє собою діяльність організацій, що здійснюють операції з грошовими коштами або іншим майном, щодо виявлення операцій, що підлягають обов'язковому контролю, і інших операцій з грошовими коштами або іншим майном, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму. Обов'язковий контроль – сукупність заходів з контролю за операціями з грошовими коштами або іншим майном, що здійснюється на підставі інформації, яка надається йому організаціями, що здійснюють такі операції, а також з перевірки цієї інформації відповідно до законодавства. В Україні також широко використовуються економічні методи, зокрема критерії самостійної оцінки ризиків для платників податків, які застосовуються податковими органами в процесі відбору об'єктів для проведення виїзних податкових перевірок:

- податкове навантаження у даного платника податків нижче її середнього рівня по господарюючим суб'єктам у конкретній галузі (виду економічної діяльності);

- випереджаючі темпи зростання витрат над темпами зростання доходів від реалізації товарів (робіт, послуг);

- виплата середньомісячної заробітної плати на одного працівника нижче середнього рівня за видом економічної діяльності;

- значне відхилення рівня рентабельності за даними бухгалтерського обліку від рівня рентабельності для даної сфери діяльності за даними статистики;

- побудова фінансово-господарської діяльності на основі укладання договорів з контрагентами-перекупниками або посередниками («ланцюжки контрагентів») без наявності розумних економічних або інших причин (ділової мети) і ін. Водночас практика свідчить, що передача функції виявлення податкових злочинів податковим органам без наділення їх відповідними повноваженнями з проведення оперативно-розшукової діяльності привела до зниження кількості кримінальних справ. Результатом стало значне скорочення статистично показників боротьби з податковою злочинністю. За різними даними, залишаються невиявленими близько 60 відсотків злочинів. Сьогодні за законом єдиним приводом для порушення кримінальних справ про злочини у сфері оподаткування є матеріали перевірки податкових органів. Дані статистики свідчать про те, що не більше 8 відсотків кримінальних справ порушуються за результатами перевірок податкових органів. Переважна ж більшість злочинів виявлялося органами внутрішніх справ. І ці показники залишаються стійкими протягом багатьох років. Справа в тому, що функція протидії податкової злочинності для податківців є супутньою. Передача функції виявлення податкових злочинів податковим органам без прийняття додаткових заходів може привести до зниження кількості кримінальних справ ще приблизно на 90 відсотків.

Особливе місце належить аналізу фінансового стану і платоспроможності суб'єкта господарювання, який здійснюється на практиці як контролюючими, так і правоохоронними органами. При цьому необхідно виходити з положення про те, що методика такого аналізу як сукупність правил, прийомів і способів для виконання поставлених завдань повинна бути конкретна. Вона залежить від мети, завдань, об'єктів дослідження інформації. Центральним елементом методики є вибір системи показників для дослідження об'єктів і предметів аналізу, а також розробка моделей їх взаємозв'язку. Вимірювання причинно-наслідкових взаємозв'язків в аналізі, оцінка результатів впливу різних чинників на підсумкові показники, первинна обробка вихідної інформації повинна проводитися за допомогою спеціального інструментарію - способів і прийомів. Вони є найважливішими елементами методики фінансового аналізу. При цьому традиційними способами аналітичної обробки інформації є: порівняння, використання абсолютних і відносних величин, групування вихідних даних, різні види оцінок, визначення відхилень, процентних і середніх величин.

У фінансовому аналізі застосовується широкий спектр його видів, методів і прийомів: структурний, структурно-динамічний, трендовий (перспективний), коефіцієнтний аналіз; факторний аналіз з використанням методів ланцюгових підстановок, інтегрального, кореляційного, регресійного методів і ін. В діяльності правоохоронних органів використовується багато з розглянутого фінансово-аналітичного інструментарію. Зазіхання на економічні відносини носять в значній мірі латентний характер, прийняття рішення про долю заяви або повідомлення про злочин в більшості випадків передує перевірочна діяльність, в ході якої виробляються додаткові дії, з використанням засобів оперативно-розшукового характеру, методів документального контролю. Як правило, в якості первинних матеріалів представляються акти органів державного контролю, відомчих ревізій, які відомості, отримані оперативному шляхом. Вивчення слідчої, експертної та судової практики свідчить про недоброякісності, а часом і навіть необ'єктивності надходять для оцінки первинних матеріалів. Висновки, що містяться в них, нерідко носять помилковий характер. Найбільш типовими є випадки, коли акт не містить посилання на первинні бухгалтерські документи, в ньому не повно відображені всі істотні обставини. У багатьох випадках при розгляді матеріалів потрібне проведення повторної перевірки.

При проведенні фінансових розслідувань використовується технологія напрямки рухів «від загального до конкретного». За допомогою особливої системи індикаторів, заснованої на знаннях закономірностей руху фінансових ресурсів при здійсненні того чи іншого виду злочинів, а також внесення спотворень в фінансову інформацію при їх здійсненні, виявляються конкретні сегменти фінансово-господарської діяльності досліджуваного особи (групи досліджуваних осіб). Далі в цих секторах виокремлюються окремі фінансові та господарські операції, що формують (пов'язані, що сприяють вчиненню; фінансують) злочину. Шляхом дослідження цих операцій фіксуються економічні характеристики злочинної діяльності: факт фінансування або отримання доходу, його легалізації, фінансові наслідки і т.д. Можна виділити два основних етапи в фінансових розслідуваннях, мають істотно розрізнені методики:

1 Виявлення ознак злочинів.

2. Фіксація фінансової складової злочинів.

Виявлення ознак злочину (моніторинг) – методика, що націлена на вивчення масивів фінансової інформації, в яких можливо містяться дані про злочини, що мають фінансову складову. Ключова методична складність даного етапу – це побудова системи індикаторів по кожному способу вчинення злочину та їх накладення на кожен конкретний випадок. Використовуються розглянуті вище методи фінансового контролю. Завдання і методика фінансових розслідувань мають істотні відмінності при боротьбі з кримінальним сектором економіки і фінансуванням тероризму та економічною злочинністю. Так, наприклад, за кримінальним сектором та фінансуванням тероризму має місце схема з рухом фінансових ресурсів між господарюючими суб'єктами при приховуванні джерела (напрямки руху) фінансових ресурсів. Якщо гроші переміщаються «живцем», тобто мішками, то відстежити це рух практично неможливо без оперативно-розшукових заходів. А ось банківські, поштові та деякі альтернативні (безготівкові) перекази відстежити можна. Справа «Беневоленс Інтернешнл Фаундешн» (США) – ісламського фонду з 18 філіями в різних країнах світу. Він був створений для збору коштів і надання фінансової та матеріальної допомоги жертвам етнічних і релігійних конфліктів. Відомості ж, отримані в результаті спільних дій фінансових розвідок лягли в основу неспростовних доказів участі фонду у фінансуванні та екіпіровці бойових терористичних груп на Північному Кавказі.

Здійснюючи процедуру легалізації, злочинці використовують величезний арсенал всіляких способів, залучають висококваліфікованих фахівців у сфері фінансів, права, економіки та інформаційних технологій, використовуючи підконтрольні їм фінансові організації, банки та інші комерційні структури. Знання способів відмивання і індикаторів, які свідчать про легалізацію доходів дає можливість виявити підозрілі операції та ініціювати розслідування. На підставі рекомендацій міжнародних інституцій, іноземних і вітчизняних експертів по боротьбі з відмиванням злочинних доходів, а також практикою у справах про легалізацію виділяються наступні індикатори, що свідчать про можливе приховування джерела (напрямки руху) фінансових ресурсів:

1. Масштабні операції з готівковими коштами.

2. Незвичний і економічно необґрунтований рух у взаєминах з нерезидентами.

3. Незвичний бізнес і незвичні бухгалтерські проведення.

4. Переміщення капіталу з втратами, занижені відсотки за фінансовими операціями.

5. Значні обороти і швидке переміщення коштів.

6. Незрозуміле благополуччя в порівнянні з профілем клієнта.

7. Відмова від дачі чітких пояснень.

Використання офшорних компаній, дроблення платежів, використання розрахунків через Інтернет і неофіційні системи є «червоними прапорцями» можливої легалізації злочинних коштів або фінансування тероризму. Необхідний аналіз фінансової інформації, в тому числі з включенням в даний аналіз даних, отриманих оперативним або слідчим шляхом. Як показує практика, з точки зору фінансового моніторингу методичну проблему представляє не стільки виявлення сумнівних фінансово-господарських операцій, скільки розуміння змісту самої схеми, реальних зв'язків між господарюючими суб'єктами, які роз’єднані зазначеними засобами маскування. Кінці схеми, особи, які отримують вигоду від її реалізації роз’єднані ланцюжками «фірм-одноденок», «фірм-поштових скриньок» та іншими механізмами приховування джерела фінансування або напрями витрачання грошових коштів. Виявлення закономірностей формування зазначених схем, типових способів легалізації, «переведення в готівку» в рамках функціонування систем фінансів різних видів організованої та економічної злочинності, встановлення переліків «червоних прапорців» для фінансової інформації по кожному виду (підвиду) злочинної діяльності має життєво важливу необхідність і має здійснюватися переважно економічною наукою.

В рамках оперативно-розшукової діяльності такий інструментарій виступає необхідною умовою ефективної боротьби з економічними злочинами при виявленні їх ознак, зокрема для оцінки повноти інформації, характеру порушень з метою виявлення ознак злочину; при визначенні цікавлять бухгалтерські документи стосовно подій, методів перевірки документальних відомостей, послідовності проведення оперативно-розшукових заходів. Крім того, розглянутий інструментарій широко використовується податковими органами при аналізі фінансового стану і платоспроможності підприємств, правоохоронними органами при виробництві судово-економічних експертиз і виявленні ознак фіктивного чи навмисного банкрутства.

Судово-економічна експертиза відіграє важливу роль у встановленні ознак об'єктивної сторони фінансових злочинів. У цих умовах особливої важливості набуває науково-методичне забезпечення процесу призначення та проведення судово-економічних експертиз.

Встановлення динаміки фінансового стану досліджуваного об’єкта здійснюється шляхом розрахунку певного набору фінансових коефіцієнтів щодо поданої звітності на звітні дати за квартал. Найбільш повно платоспроможність характеризується наступними фінансовими коефіцієнтами:

1) коефіцієнт абсолютної ліквідності;

2) коефіцієнт швидкої (операційної) ліквідності;

3) коефіцієнт поточної ліквідності;

4) коефіцієнт забезпеченості власними коштами;

5) коефіцієнт забезпеченості зобов'язань боржника всіма його активами;

6) коефіцієнт забезпеченості зобов'язань боржника його оборотними активами;

7) величина чистих активів.

Важливим етапом, наступним за розрахунком коефіцієнтів, що характеризують динаміку фінансового стану досліджуваного суб’єкта, є визначення критичності зниження коефіцієнтів (наприклад, свідчить таке зниження про втрату досліджуваним платоспроможності). Одним з методів, що дозволяють дати оцінку критичності зниження, виступає порівняння розрахованого значення коефіцієнта з допустимим значенням (нормативом).

У процесі фінансових розслідувань не ставляться завдання охопити всю сукупність фінансових потоків на предмет дотримання встановлених норм. Перед фінансовими розслідуваннями стоїть значно вужче і складне завдання – виявити злочин і зафіксувати шляхом проведення економічного дослідження необхідні його фінансові характеристики, які відрізняються від відхилень, що входять в предмет контролю, особливою складністю, умислом на вчинення і, як правило, приховуванням слідів протиправної діяльності. Проблема підвищення ефективності боротьби з корпоративним шахрайством стає все більш актуальною для вітчизняної економіки. Це пояснюється тим, що період первісного нагромадження капіталу підійшов до свого завершення, і в економіці країни з'явилася досить велика кількість власників, які болісно сприймають факти розкрадань в своїх компаніях. Якщо раніше, в епоху підвищеної криміналізації економічних відносин, корпоративне шахрайство фактично вважалося нормальним процесом-супутником, що відбувалося в країні процесу розподілу та первинного перерозподілу активів директивної економіки, то зараз приходить усвідомлення необхідності захисту бізнесу не тільки від корпоративних захоплень, але і від корпоративного шахрайства. Сучасна практика взаємодії контролюючих і правоохоронних органів показує значну кількість матеріалів, що надходять за результатами заходів фінансового контролю в органи прокуратури і органів внутрішніх справ. У той же час судова перспектива таких матеріалів, як правило, не висока. Контролюючі органи, вирішуючи не властиве їм завдання по виявленню злочинів, стикаються з істотними організаційними і методичними проблемами. В якості основної організаційної проблеми при виявленні не просто злочинів виступає неможливість використання контролюючим органом заходів з інструментарію правоохоронних органів, в тому числі оперативно-розшукових заходів.

Досліджуючи суми встановлених і відшкодованих податковою міліцією збитків і проаналізувавши їх динаміку за ряд років бачимо, що офіційний показник відшкодованих державі коштів за спрямованими до суду кримінальних проваджень у 2016 році порівняно з 2014 роком знизився на 40%, а у 2017 році приблизно на 30% (табл.1).

Загальна кількість кримінальних проваджень, що обліковуються за офіційною статистикою, становила 8 748 у 2016 році і 7197 у 2017 році (тобто, менше на 1551 справ порівняно з 2016 р.). Хоча фактично ДФС визнає, що розслідувалось лише чверть кримінальних проваджень, тоді як інша частина реєструвалось лише формально.

Власне, з обвинувальним актом до суду передалось у 2016 році лише 796 проваджень – менше 10% справ.

 Таблиця 1

**Аналіз стану досудового розслідування кримінальних проваджень за 2014-2017 рр.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Показники** | **Роки**  |
| **2014** | **2015** | **2016** | **2017** |
| Встановлено збитків на суму, млн. грн. | 960,3 | 918,1 | 965,4 | 1840,5 |
| Вилучено грошей та цінностей для забезпечення відшкодування збитків, млн. грн | 10,0 | 12,9 | 0,78 | 1,61 |
| Відшкодовано збитків на суму, млн. грн | 699,7 | 520,6 | 419,5 | 493,4 |
| Закрито КП за відсутністю складу злочину на 1 січня | 2625 | 1 997 | 1 947 | 1161 |
| Розпочато кримінальних проваджень | 8357 | 7 942 | 6 800 | 5279 |
| З них звернення до суду з обвинувальним актом | 692 | 734 | 796 | 813 |
| З них звернено до суду з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності  | 418 | 299 | 317 | 274 |
| Закрито КП із числа закінчених  | 3497 | 2 738 | 2 245 | 1517 |

З них лише 86 обвинувальних актів складені за статтею 212 ККУ, яка інкримінується при ухиленні від сплати податків і є найбільш розповсюдженою. Як свідчать висновки міжнародних і вітчизняних незалежних експертів, ключовою проблемою погіршення соціально-економічного стану в Україні стала тотальна корупція (протидія кримінальним корупційним правопорушенням, (рис. 2).

Беручи до уваги дані міжнародної організації Transparency International, у 2016 р. в Індексі сприйняття корупції Україна посіла 131-ше місце зі 176-и країн, що досліджувалися, а у квітні 2017 р. міжнародна аудиторська компанія «Ernst & Young Global Limited» поставила Україну на перше місце у світі за рівнем корупції серед 41-ї досліджуваної країни (у тому числі країн Африки).

Рис. 2. Суми встановлених і відшкодованих збитків, млн. грн.

Так, згідно статичних даних у 2017 виявлено:

* 3 995 фактів зловживання владою або службовим становищем, що є дещо більшим ніж у 2013-2016 роки

(у 2016 році – 3 360,

у 2013 році – 3 810,

у 2010 році – 4543,

у 2009 році — 4063);

* 2 032 факти перевищення влади або службових повноважень, що дещо більше, ніж у попередні роки

(у 2016 році – 1 140,

у 2013 році – 1 525,

у 2010 році – 827,

у 2009 році — 836);

* 6 592 фактів службового підроблення, що є більшим чим у 2013 і 2016 роки

(у 2016 році — 5 583,

у 2013 році – 6 477,

у 2010 році – 8 581

 2009 – 8 280, відповідно);

* 1 774 факти службової недбалості, що трішки більше ніж у 2016 році – 1 706, але, менше ніж у 2013 році – 2 010;
* 2 086 випадків одержання неправомірної вигоди, що дійсно більше ніж у 2016 та 2013 роках – 1 578 і 1 683, відповідно, але, значно менше ніж у 2010 році – 2 501 і у 2009 році – 2 405.

 Відповідно погіршився і стан боротьби із організованою злочинністю в сфері корупції. Так, згідно рейтингу, складеного фахівцями Всесвітнього економічного форуму (ВЕФ), Україна увійшла у список країн з найбільш високим рівнем організованої злочинності. Вона посідає 113-е місце в переліку з 137 країн з оцінкою 3,9. У групі країн з високим рівнем організованої злочинності Україна опинилася поруч з державами Південної, Латинської Америки і Африки. Згідно статистичних даних, якщо в 2014 році правоохоронцями виявлено 32 організованих злочинних групи з корумпованими зв’язками, з яких 14 діяли в органах влади та управління (при цьому було припинено злочинну діяльність 18 організованих груп у бюджетній сфері), то в 2015 році виявлено лише 11 організованих груп з ознаками корупції (що на 65,6%, або майже тричі менше), з яких лише 4 (тобто на 71,4%, або майже в чотири рази менше) в органах влади і управління, а також припинено злочинну діяльність ОЗГ в бюджетній сфері, що на 66,6% менше ніж в попередньому.

Отже, наявність цілої низки проблем активізувала пошук ефективної моделі функціонування служб, які борються з економічною злочинністю і створення на цій основі єдиного правового органу, функції якого повинні забезпечити захист економічних інтересів держави.

**ОПОДАТКУВАННЯ МАЛОГО БІЗНЕСУ ЯК НАПРЯМ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ**

Шевців Л.Ю. к.е.н., доцент

Подальший розвиток підприємництва потребує реформування системи оподаткування для суб’єктів малого та середнього бізнесу з метою створення сприятливих умов діяльності, виявлення ефективних стимулів підтримки та методів розвитку державної політики, оскільки відіграє важливу роль у формуванні конкурентоспроможного середовища в період інтеграції України у світовий простір. Підприємництво вирішує проблеми зістворенням нових робочих місць і поглинанням надлишкової робочої сили; офіційною зайнятістю населення,здорової конкуренції, сприяння економічному зростанню, надання гнучкості економічній системі відповідно до реалій сьогодення для розвитку регіональної економіки.

Метою дослідження є оподаткування малого бізнесу, як одного із найбільш дієвих засобів впливу на діяльність суб’єктів малого підприємництва, який визначає місце суб’єкта господарювання у фіскальних відносинах із державою, його роль у господарських відносинах з іншими контрагентами та величину витрат праці під час ведення обліку та складання звітності.

Внесок малого та середнього бізнесу в економіку розвинених країн досить вагомий: їх частка у ВВП Франції та Італії становить близько 70 %, Японії – 55 %, США, Німеччини і Великобританії – близько 52 %; кількість працівників, зайнятих на малих та середніх підприємствах у цих країнах, становить більше половини, а у деяких країнах навіть вищий (наприклад, в Японії – 78%, Італії – 73 %, США – 54 %). Проте в Україні на сьогодні – це 1 %. [1].Згідно з Податковим кодексом України [2] малі підприємства можуть застосовувати як загальну так і спрощену систему оподаткування, кожна з яких за певних умов має власні переваги і недоліки. Оподаткування підприємств має бути спрямовано одночасно і на стимулювання розвитку малого бізнесу, і на подальше наповнення державного та місцевих бюджетів за рахунок податкових надходжень від малого бізнесу. Спрощена система оподаткування – це особливий механізм справляння податків і зборів, що полягає в заміні сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [2].

Одним із ефективних кроків із вдосконалення спрощеної системи оподаткування може бути прив’язка диференційованого граничного обсягу виручки, що дає право переходу на спрощену систему оподаткування та визначає приналежність суб’єкта підприємництва до тієї чи іншої групи платників, до розміру мінімальної заробітної плати або до індексу інфляції з метою постійної її актуалізації. Що сприятиме гнучкості податкової системи,її стабільності, не вносячи поправки до Податкового кодексу.

У світовій практиці державними напрямами підтримки розвитку малого бізнесу вважають:

* створення раціональної нормативно-правової бази;
* вдосконалення спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності малих підприємств;
* організація фінансової підтримки малого бізнесу;
* забезпечення малих підприємств інформацією та підготовленими кадрами.

Однак на низькому рівні розвитку знаходиться кредитування малих підприємств комерційними банками в Україні. Станом на 01.01.2018 р. сукупний портфель кредитів, виданих малим та середнім фірмам, дорівнював 55 мільярдів гривень, а це лише 5% загального портфеля кредитів, виданих банками юридичним особам[3].Необхідно відзначити, що у 2020 році стартувала Державна програма «Доступні кредити 5-7-9 %», передбачена для створення і розширення власного мікро- та малого бізнесу під рекордно низький відсоток: 5, 7 або 9 % на суму до 1,5 млн грн строком до 5 років. Зокрема у 2020 році уряд вже виділив на програму два млрд грн. За рік це дозволить видати понад 50 тисяч доступних кредитів, створити до 90 тисяч нових робочих місць і залучити близько 2 млрд. грн. внутрішніх інвестицій у сферу малого бізнесу. У межах програм державної підтримки для підприємців-початківців буде можливість пройти безоплатне навчання, щоб підвищити свої бізнес-компетенції та покращити перспективу створення успішного бізнес-проекту (рис.1).

**Рис. 1. Завдання програми**.

У рамках програми діють три відсоткові ставки (залежно віддати заснування бізнесу та його розміру (річного обороту)(табл.1.).

*Таблиця 1*

**Відсоткові ставки**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ставка, % | Річний дохід, млн. грн. | Окремі умови, роб. місць | Власний внесок, % |
| 5% | До 25 млн. грн. | Від 25 до 50 млн. грн |
| 7% | + 2 робочі місця за І квартал | - 0,5 % річних за кожне робоче місце( але не менше 5 % річних) |
| 9% | Не менше 20 %( не менше 30 % для стартапів) |

Стосовно оптимізації оподаткування,пропонуємо запровадити систему, за якої мале підприємство повністю звільняється від оподаткування за умови реінвестування, щонайменше 50% власного чистого прибутку. У короткостроковому період і це може погіршити особистий добробут власника бізнесу, який не зможе використовувати весь прибуток підприємства для власного споживання, а також зменшити податкові надходження до бюджету. Але у середньостроковій перспективі за рахунок нарощення капіталу підприємства, розширення виробництва та зростання обсягів реалізації продуктів чи послуг підвищаться як прибуток фірми, так і податкові відрахування до бюджету. Розглянемо дію моделі на прикладі малого підприємства ТОВ«Мрія» за допомогою програмного забезпечення IThink. Середньорічна кількість зайнятих на підприємстві становить 12 працівників, а річний дохід протягом останніх п’яти років коливався у межах 450-500 тисяч гривень. Дані про діяльність підприємства, яке належить до 3 групи платників єдиного податку, за 2017 рік, наведені у табл.2. При цьому коефіцієнт оборотності активів обраховується як співвідношення доходу підприємства до його активів. Рентабельність у моделі не відповідає загальноприйнятому визначенню показника рентабельності і розраховується як співвідношення фінансового результату до оподаткування підприємства (який за відсутності оподаткування і виступає чистим прибутком підприємства) до його чистого доходу.

*Таблиця 2*

|  |
| --- |
| **Окремі показники діяльності ТОВ «Мрія» у 2019 році** |
| Показник |  | Значення, одиниця виміру |
| Активи підприємства (станом на кінець періоду) |  | 153,6 тисяч гривень |
| Чистий дохід від реалізації продукції |  | 427,1 тисяч гривень |
| Коефіцієнт оборотності активів |  | 2,8 |
| Фінансовий результат до оподаткування |  | 82,9 тисяч гривень |
| Рентабельність |  | 19% |

Побудуємо дві моделі та проаналізуємо поведінку системи у двох станах: за чинного рівня оподаткування та при імплементації запропонованих змін.Перша модель, зображена на рис. 1, стимулює поточний стан оподаткування ТОВ «Мрія».

**Рис. 1. Модель оподаткування малого підприємства**

Для цього створимо блок запасів Budget\_1, який показує наповнення бюджету залежно від податкових надходжень з малого підприємства, які становлять 5% від доходу підприємства (TaxRate\_1 = 0,05). Податкові надходження обраховуються в потоці Taxation\_1 за формулою:

|  |  |
| --- | --- |
| *Taxation\_1 = TaxRate\_1 \* Sales\_1.........* | (1) |

Конвертор Sales\_1 показує річний дохід підприємства, який, у свою чергу, залежить від розміру активів та коефіцієнту їх оборотності (дохід дорівнює добутку даних показників). У даній моделі ми враховуємо, що підприємство може реінвестувати певну частину свого прибутку або ж розширюватися за рахунок позичкових коштів, тому ми додаємо фактор зростання активів Assets Growth\_1, встановлюючи рівень їх зростання (AssetsGrowth Rate\_1) як 7% на рік (на основі середнього показника росту активів за останні 5 років).Друга модель показує, як вплинуть запропоновані зміни на розвиток малого підприємства та на бюджетні надходження. Для цього до вищеописаної моделі додамо фактор повного реінвестування чистого прибутку підприємства. На рис. 2,подано що рівень росту активів у другій моделі впливає і рентабельність (Profitability) підприємства, що в нашій моделі становить 19%.У разі наявності спеціального податкового режиму, що триватиме 3 роки, підприємство не сплачує податків, але зобов’язане реінвестувати 50% чистого прибутку (який за вищезазначених умов дорівнює фінансовому результату до оподаткування) в розширення своєї діяльності. Податковий режим моделі відображається за формулою, що описує зростання активів підприємства:

*IF TIME >3 THEN Assets\_Growth\_Rate\*Assets ELSE 0.5\*Profitability\*Sales ..........................*(2)

Якщо підприємство звільняється від сплати єдиного податку, у потоці Taxation використовуємо формулу:*IF TIME <= 3 THEN 0 ELSE TaxRate\*Sales ..(3).*

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |

**Рис. 2. Модель оподаткування малого підприємства за умови реінвестування чистого прибутку**

Для аналізування впливу податкового режиму (період симуляції 10 років), порівнюємо поведінку активів, розмір доходів підприємства та бюджетні надходження двох моделей. Звільнення підприємства від оподаткування на три роки за умови реінвестування ним половини прибутку протягом цього терміну має позитивний вплив як на розвиток самого підприємства, так і на наповнення бюджету за рахунок податкових надходжень від даної фірми. Спостерігається, що реінвестування прибутку у власний розвиток дозволяє підприємству наростити власні активи та обсяги продажів таким чином, що через десять років після впровадження режиму дані показники будуть близько у 1,5 рази вищими, аніж за умови відсутності пільгового податкового режиму.

Розвиток процесу оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні свідчить про наявність ряду проблем: постійної зміни податкового законодавства та податкового тиску на ці категорії суб’єктів, складності доступу до кредитування; відсутності кваліфікованих кадрів; наявності адміністративних бар’єрів. Українському бізнесу необхідно допомогти вирішити ці проблемні аспекти, зміцнити позиції у вітчизняній економіці, підвищити рівень стимулювання інвестиційної діяльності та забезпечити його вихід на європейський ринок, що вимагає планомірно реалізовувати засади державної політики підтримки та розвитку малого та середнього бізнесу. Ефективному наповненню дохідної частини відповідних бюджетів сприятиме запровадження дієвих механізмів оподаткування суб’єктів малого та середнього бізнесу.

**Висновки**. Оптимізація оподаткування підприємництва сприятиме стимулюванню розвитку малого бізнесу,подальшому наповненню державного та місцевих бюджетів за рахунок податкових надходжень на основі:звільнення від оподаткування новостворених суб’єктів малого бізнесу або встановлення ставки податку, диференційованої за часом існування для сприяння новоствореним підприємствам; розроблення ставок єдиного податку, диференційовану за видами діяльності підприємств для стимулювання суб’єктів, зайнятих у стратегічно важливих галузях економіки;забезпечення залежності сплати податків від результату діяльності підприємства; взаємозалежність граничних обсягів виручки, що визначають групу платника податків, до мінімальної зарплати або індексу споживчих цін задля їх постійної актуалізації. Державна кредитна програма «Доступні кредити 5-7-9%»для підприємців-початківців надає можливість пройти безплатне навчання, щоб підвищити свої бізнес-компетенції та покращити перспективу створення успішного бізнес-проекту, а також спрощення доступу мікро та малого бізнесу до банківського кредитування.

**Список літератури.**

1. Шевців Л. Ю. Тенденції розвитку підприємництва в контексті становлення інформаційної економіки в Україні / Шевців Л. Ю., Сенишин Б. Б., Сподарик Т.І.// Проблеми економіки. 2019. №4 (42). C. 55–61.<https://doi.org/10.32983/2222-0712-2019-4-55-61>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / зі змінами і доповненнями.
3. Волкова Н.І. Аналіз проблем кредитування малого та середнього бізнесу в сучасних економічних умовах / Волкова Н.І.,Свірідова К.Д.// Фінанси, облік, банки. – 2017. – №1. – С.55-62.
4. Доступні кредити 5-7-9: <https://www.epravda.com.ua/news/2020/05/19/660685>

**Трансформація обліку та звітності в державному секторі економіки в контексті стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на період до 2025 року**

Долбнєва Д.В., к.е.н., доцент

Важливим та вкрай необхідним кроком у напрямку реформування існуючої системи обліку та звітності державного сектора економіки стало розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року» [1].

Як визначено у розпорядженні, на сьогодні в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених на основі міжнародних стандартів [1].

До суб’єктів державного сектору економіки України належать:

1) Міністерство фінансів України, який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;

2) розпорядники бюджетних коштів;

3) Державна казначейська служба України;

4) фонди загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування.

Саме з метоюпідвищення якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів було прийнято вищезгадану Стратегію.

Схвалення Стратегію сформувало передумови створення до 2025 року єдиного інформаційного простору в бухгалтерському обліку державного сектора, що полягаю у застосуванні національних положень (стандартів) і використанні плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі всіма суб’єктами державного сектору та удосконаленні моделі бухгалтерської служби.

Реалізація мети Стратегії досягатиметься через низку завдань з трансформації системи обліку та звітності державного сектора економіки (рис. 1). Виконання кожного із завдань Стратегії зумовило визначення цілого ряду заходів з модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, що знайшло своє відображення у Плані заходів.

Варто зазначити, що трансформація обліку та звітності в державному секторі економіки

в обов’язковому порядку передбачає **удосконалення законодавчої і нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності.** Цього планується досягти шляхом перекладу міжнародних стандартів фінансової звітності українською мовою для їх подальшої імплементації в національні стандарти, а також підготовки методичних рекомендацій по їх застосуванню тощо.

**Завдання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі**

удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності

удосконалення системи бухгалтерського обліку

підвищення прозорості та якості фінансової звітності

удосконалення системи підготовки і підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб

створення та впровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності суб’єктами державного сектору

**Рис. 1. Завдання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі до 2025 року**

Джерело: складено за [1].

Щодо у**досконалення системи бухгалтерського обліку, то виконання цього завдання здійснюватиметься через** адаптацію інформаційно-аналітичної системи Державної казначейської служби України, а також проведення Міністерством фінансів України аналізу можливості відображення операцій із виконання бюджетів за методом нарахувань у бухгалтерському обліку.

Жодні трансформації в економічній системі не можуть відбуватися без належної кадрової підготовки. Так і для виконання завдань стратегії обов’язковим є навчання і підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб установ державного сектора, запровадження якісно нової моделі організації бухгалтерської служби.

Якщо вдасться досягнути запланованих завдань і реалізувати основну частину заходів по модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, то отримані результати забезпечать:

1) підвищення рівня відкритості, достовірності та прозорості фінансової звітності з

метою забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень у сфері державних фінансів;

2) порівнянність показників фінансової звітності державного сектору України та державного сектору інших країн;

3) консолідацію фінансової звітності на різних рівнях;

4) запровадження якісно нової системи підготовки та перепідготовки кадрів бухгалтерських служб суб’єктів державного сектору;

5) підвищення статусу керівників бухгалтерських служб суб’єктів державного сектору та ефективності їх діяльності.

Це, на нашу думку, докорінно змінить існуючу систему обліку, звітності суб’єктів державного сектора відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. У подальшому це дозволить удосконалити управління державними фінансами, стратегічним бюджетним плануванням і системою контролю за виконанням бюджету в цілому.

Однак через низку проблем, які характерні для державного сектора економіки України, на сьогодні існують ризики не отримання бажаних результатів від реалізації Стратегії [1], основні з яких подані на рис. 2.

відсутність належної ІТ-інфраструктури та програмного забезпечення у суб’єктів державного сектору та обмеженість фінансових ресурсів для їх модернізації

недостатність фінансових ресурсів для здійснення заходів, передбачених Стратегією

відсутність (обмеженість) кадрового потенціалу, недостатній рівень професійної кваліфікації працівників бухгалтерських служб

недостатній рівень координації між заходами з реформування бухгалтерського обліку у державному секторі, державного фінансового контролю та зовнішнього аудиту

**Рис. 2. Ризики, що можуть перешкодити реалізації Стратегії**

Джерело: складено за [1].

Враховуючи усе вищесказане, вважаємо, що трансформація системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному сектор економіки України шляхом приведення її у відповідність до міжнародних стандартів та вимог забезпечить високу якість облікової інформації та створить умови ефективної реалізації всіх без винятку функцій управління, що у сукупності є ключовим шляхом покращення дотримання фінансово-бюджетної дисципліни усіх учасників бюджетного процесу.

**Література**:

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року» від 20 червня 2018 р. № 437-р

1. [↑](#footnote-ref-1)
2. [↑](#footnote-ref-2)