

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

**КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ**

**ЧЕРНЕТА Тетяна Валеріївна**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ  
НА ЗБЕРЕЖЕННЯ МАЙНА**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку та оподаткування

в галузях економіки

Гудзенко Наталія Миколаївна

## АНОТАЦІЯ

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства.

**Об'єктом дослідження** є процес облікового відображення і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства на прикладі ТОВ «Агро-Астра» с. Рачки Немирівського району Вінницької області.

**Мета і завдання дослідження** полягає в обґрунтуванні теоретичних та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна для підвищення ефективності його використання.

**Завданнями роботи є:** ідентифікація елементів майна підприємства як об'єктів облікового відображення, що підлягають збереженню через систему бухгалтерського обліку; виявлення відповідності класифікації об'єктів обліку витрат на збереження майна підприємства потребам управління та оцінка сучасного стану бухгалтерського обліку таких витрат стосовно їх задоволення запитів різних груп користувачів облікової інформації; характеристика особливостей формування внутрішньої бухгалтерської звітності щодо витрат на збереження майна та положень регламентації внутрішнього в частині витрат на збереження майна з метою підвищення впевненості суб'єктами управління в достовірності облікової та контрольної інформації.

**За результатами дослідження** виділені основні підходи до класифікації витрат на збереження майна підприємства за напрямками їх здійснення, що формує основу організації обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна; розглянуто методичні підходи щодо бухгалтерського обліку відображення витрат на збереження майна підприємства та формування бухгалтерської звітності на запит користувачів в частині розробки пакету внутрішньої звітності про витрати на збереження майна.

**Одержані результати** можуть бути використані при організації ваління обліку витрат та з метою ефективного управління витратами, спрямованими на максимально ефективне використання майна та його збереження.

**Ключові слова:** майно, активи, ресурси, витрати, зберігання, ремонт, облікова політика, елементи витрат, рахунки бухгалтерського обліку, внутрішній контроль, внутрішня звітність, управління.

Магістерська робота містить 120 сторінок, 8 таблиць, 15 рисунків, список використаних джерел включає 110 найменувань, додатків.

## ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ МАЙНА ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ЙОГО ЗБЕРЕЖЕННЯ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАБІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	9
1.1. Економіко-правова сутність категорії «майно», його структура та характеристика як об'єкта бухгалтерського обліку	9
1.2. Характеристика витрат на збереження майна підприємства	29
1.3. Витрати на збереження майна як об'єкт управління	41
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ЗБЕРЕЖЕННЯ МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА	50
2.1. Сучасний стан та методика відображення витрат на збереження майна підприємства в системі бухгалтерського обліку	50
2.2. Методика формування облікової інформації про витрати на збереження майна підприємства: управлінський аспект	65
2.3. Удосконалення організації бухгалтерського обліку витрат на збереження майна	74
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗА ЗБЕРЕЖЕННЯМ МАЙНА	87
3.1. Організація внутрішнього контролю за збереженням майна в підприємстві	87
3.2. Організаційно-методичний підхід до здійснення внутрішнього контролю: визначення ризиків втрат майна підприємства	105
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	118
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	121
ДОДАТКИ	133

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Для здійснення і господарської і підприємницької діяльності необхідною передумовою є володіння суб'єктами господарювання засобами виробництва, майном, що використовується в процесі цієї діяльності.

Право власності у загальному трактуванні слід розуміти право особи на річ (майно), яке вона здійснює відповідно до закону за своєю волею, незалежно від волі інших осіб.

Зовнішні умови ведення бізнесу в Україні та технологічні особливості промислових підприємств вказують на необхідність приділення уваги питанню захисту активів вітчизняних підприємств на мікрорівні.

Бухгалтерський облік як інструмент регулювання економіки та інформаційна база системи управління, в першу чергу, забезпечує достовірною та об'єктивною інформацією економічних суб'єктів. З метою інформування власників, потенційних інвесторів та інших суб'єктів економіко-правових відносин підприємства про стан захищеності його активів система управління потребує облікової інформації щодо заходів, які підприємство фінансує для забезпечення збереження майна. У зв'язку з цим, виникає потреба в розробці організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства з метою задоволення інформаційних потреб різних груп заінтересованих суб'єктів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанню збереження майна підприємства приділяли увагу як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, зокрема: М.І. Баканов, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валусев, Н.Г. Виговська, Л.В. Гуцаленко, М.Д. Корінько, Р.О. Костирко, М.В. Кужельний, В.Ф. Максимова, В.П. Пантелеєв, О.М. Петрук, С.М. Петренко, Н.Л. Правдюк, Я.В. Соколов, Л.В. Чижевська, В.О. Шевчук та ін. практичні всі вчені, що досліджували особливості обліку та контролю активів так чи інакше торкалися проблем збереження майна власника. Збереження майна залежно від його виду потребує витрат, величина яких може суттєво коливатися залежно від обставин. Такі

витрати необхідно ретельно планувати, досліджувати і управляти ними, забезпечуючи баланс між понесеними витратами та отриманою від їх здійснення вигодою. Зокрема, потребують вирішення проблемні питання, пов'язані з узгодженням елементів майна в системі бухгалтерського обліку, врегулювання облікового відображення витрат на збереження майна підприємства та вдосконалення підходу до представлення інформації про такі витрати для задоволення потреб управління, удосконалення організаційно-методичних положень внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства з урахуванням прогресивного міжнародного досвіду.

Необхідність комплексного дослідження теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства зумовлює актуальність обраної теми дослідження, постановку його мети та завдання.

**Інформаційною базою дослідження** є праці вітчизняних та зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, економічної теорії, права та менеджменту, зокрема монографії, статті в періодичних виданнях науково-практичного характеру, матеріали міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференцій, нормативно-правові акти з питань організації і ведення бухгалтерського обліку та підприємницької діяльності, статистичні дані, економічні огляди та аналітичні матеріали, судові рішення, Інтернет-ресурси.

**Мета дослідження** полягає в обґрунтуванні теоретичних та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства для підвищення ефективності його використання.

Для досягнення вищезазначеної мети були поставлені наступні завдання:

- дослідити та охарактеризувати елементи майна підприємства як об'єкти облікового відображення, що підлягають збереженню через систему бухгалтерського обліку; вивчити відповідність класифікації об'єктів обліку витрат на збереження майна підприємства потребам управління;

- оцінити сучасний стан бухгалтерського обліку витрат на збереження майна підприємства на предмет задоволення запитів різних груп користувачів облікової інформації;
- оцінити стан методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на збереження майна підприємства для формування бухгалтерської інформації на запит управління;
- ознайомитися з особливостями формування внутрішньої звітної інформації у звітності щодо витрат на збереження майна підприємства;
- розглянути методичні положення внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства з метою підвищення впевненості суб'єктами управління в достовірності облікової та контрольної інформації.

**Об'єктом дослідження** є процес облікового відображення і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства..

**Методи дослідження.** Дослідження ґрунтується на загальнонаукових та спеціальних методах пізнання. Для поглибленого вивчення структури майна використано логічний та порівняльно-правовий методи. В основу дослідження покладено системний підхід, який дозволив виділити витрати на збереження майна підприємства із загальної сукупності всіх витрат та за допомогою абстрактно-логічного методу удосконалити підхід до їх класифікації. За допомогою методів узагальнення, причинно-наслідкових зв'язків та інших специфічних методів внутрішнього контролю визначено підходи до організації та методики внутрішнього контролю за витратами на збереження майна підприємства.

**Новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна.

Найбільш вагомими результатами дослідження полягають у наступному:

- досліджено існуючі підходи до класифікації витрат на збереження майна підприємства за напрямками їх здійснення, що необхідно для розвитку організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства;

– запропонована систематизація інформації про витрати на збереження майна у системі рахунків бухгалтерського обліку, методичне забезпечення бухгалтерського обліку відображення витрат на збереження майна;

– проаналізовано існуючі підходи до формування бухгалтерської звітності на запит заінтересованих користувачів в частині розробки пакету внутрішньої звітності про витрати на збереження майна підприємства, що сприяє покращанню інформаційно-комунікаційної взаємодії систем управління різних ієрархічних рівнів та підсистеми бухгалтерського обліку на підприємстві;

– розглянуті методичні підходи щодо внутрішнього контролю в частині ідентифікації, оцінки ризиків втрат майна, що дає змогу розробляти заходи щодо запобігання ризикам та збереження майна власника

– здійснено теоретичне обґрунтування відповідності елементів майна складовим активу, що дозволило визначити майно як об'єкт бухгалтерського обліку та створити передумови для конкретизації витрат на збереження окремих елементів майна підприємства;

– проведена оцінка організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства в частині обґрунтування етапів його здійснення як основи раціонального управління витратами на збереження майна підприємства

**Апробація результатів роботи.** Основні положення магістерської роботи обговорювалися під час проведення внутрівузівських наукових заходів.

# РОЗДІЛ 1

## СУТНІСТЬ МАЙНА ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ЙОГО ЗБЕРЕЖЕННЯ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАБІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### 1.1. Економіко-правова сутність категорії «майно», його структура та характеристика як об'єкта бухгалтерського обліку

В умовах впровадження МСФЗ у практику вітчизняних підприємств дещо змінюються вимоги відображення в обліку його об'єктів, зокрема активів. Тому на даний час найбільш доцільним шляхом реформування бухгалтерського обліку є ліквідація розбіжностей між національними і міжнародними стандартами.

Бухгалтерський облік повинен описувати сутність функціонування господарського життя в соціально-економічних і правових взаємовідносинах, забезпечувати процес перенесення знань, можливість відтворення явищ, процесів, дій, властивостей, зв'язків та відносин господарського життя підприємств.

Бухгалтерські поняття відтворюють істотну характеристику, що притаманна конкретному явищу, об'єкту чи відносинам, тобто виділяє явища чи процеси деякого класу (категорії) за визначеними загальними і в сукупності специфічними для них ознаками.

Реформований облік відходить від трактування поняття «майно», натомість використовуючи термін «актив». Разом з використанням в обліку категорії «актив» відбувся перехід від обліку майна до обліку ресурсів. Кожне із зазначених понять існує та застосовується в окремих сферах знань: «актив» – у бухгалтерському обліку, «майно» – в правому полі, «ресурс» – в економічній теорії. Проблема застосування категорії «актив» полягає в тому, що вона ототожнюється з юридичним поняттям «майно» та з економічним поняттям «ресурс», хоча ці поняття є досить різними за своєю сутністю. З моменту введення в бухгалтерський облік категорії «актив» серед великої кількості



науковців і практиків не спостерігається однозначності щодо її трактування. Більшість учених (60 %) ототожнюють поняття актив з майном, третина учених вважають, що активи – це ресурси підприємства. Відповідно до умови, чи повинні активи бути у власності підприємства, чи можуть відображати суб'єктивні права підприємства, бачимо майже рівне співвідношення: більшість вчених вважають, що активи мають бути контрольовані підприємством, а решта – визнають необхідність наявності прав власності на активи. Наведена невідповідність критеріїв, покладених в основу визначення активів, не є винятковою для України.

Питанням для вирішення є обґрунтування місця юридичного поняття «майно» в обліковій практиці та доведення узгодження або неузгодження його з обліковою категорією «актив».

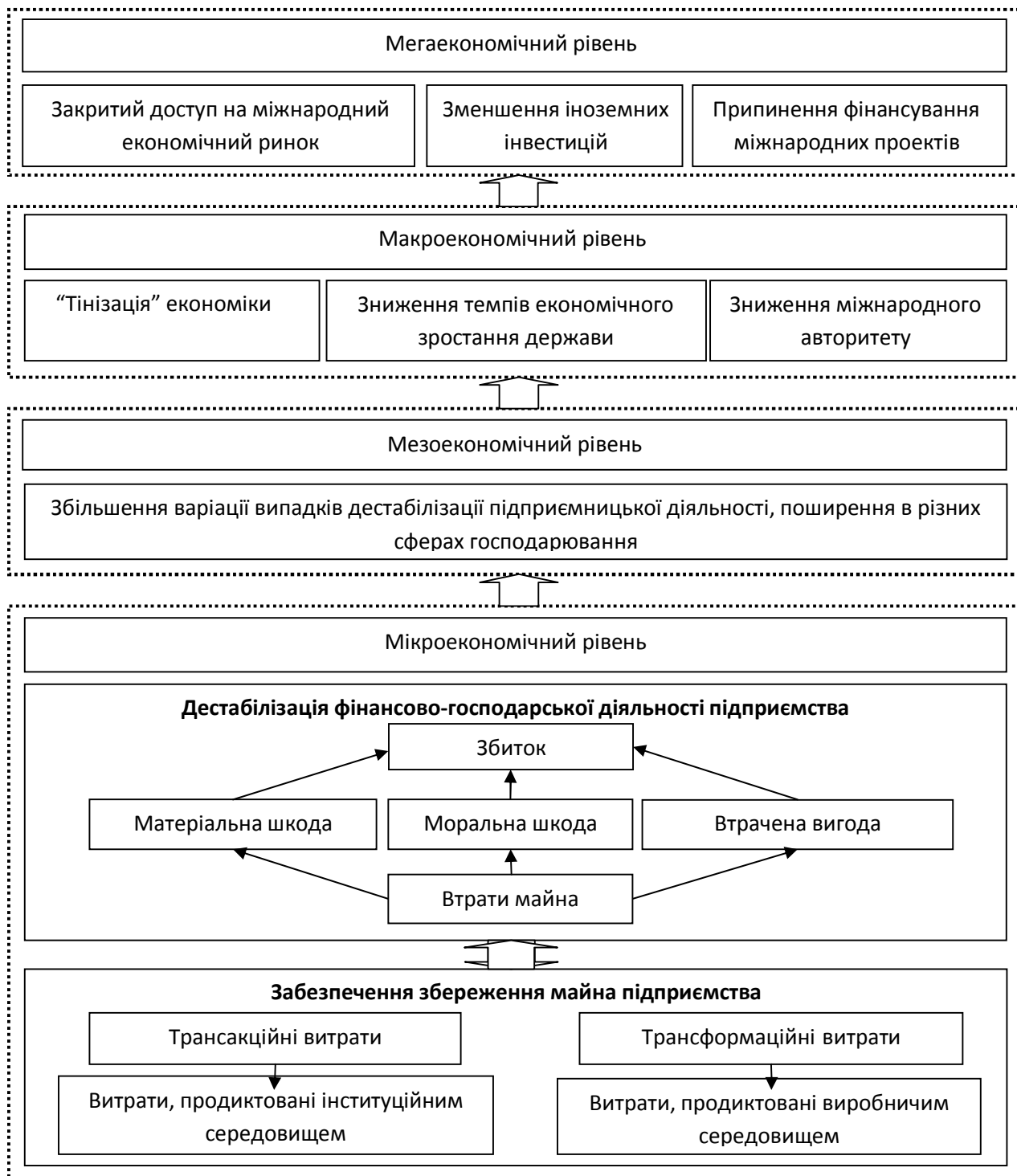
В інституціональній теорії діє принцип, суть якого полягає в тому, що ресурс належить тому, хто запропонує за нього максимальну ціну, що сприяє ефективності алокації ресурсів у руках власників [3]. Ринкові економічні відносини в суспільстві спонукають суб'єктів господарювання до боротьби за володіння правами на ресурси. Водночас розширення можливостей примноження власного капіталу збільшило ризик втрати ресурсів підприємства. Негативні наслідки втрат ресурсів (майна) завжди оцінюються розміром завданих підприємству збитків.

Контролерами під час проведення контрольних заходів була перевірена наступна кількість господарських операцій щодо використання державних ресурсів: у 2010 р. – 210 млрд, у 2011 р. – 308,5 млрд, у 2012 р. – 428,7 млрд, у 2013 р. – 750 млрд, у 2014 р. – 720,3 млрд, у 2015 р. – 481,3 млрд, у 2016 р. – 528,6 млрд, у 2017 р. – 827,4 млрд.

Слід зазначити, що підприємства, установи, організації, що охоплені контролем ДФІ України, становлять незначну частку (від 1 до 1,5 %) від усіх зареєстрованих підприємств.

Аналіз аналітичних звітів засвідчує наявність майже в кожному механізмі господарювання негативних явищ, що призводять до втрат майна. Проблема

поглиблюється тим, що фактори, які спричиняють збиток підприємства у вигляді матеріальної, моральної шкоди та ризику недоотримання можливих вигод, впливають не лише на фінансово-господарський стан суб'єкта господарювання, а також негативно впливає на макроекономічну ситуацію держави (рис. 1.1).



\*Джерело: розроблено на основі узагальнення теоретичних досліджень

Рис. 1.1. Значення процесу збереження майна для макро- та мікроекономічного розвитку

З точки зору інституціональної теорії, агенти розглядаються з урахуванням узгодження свого легітимного положення в рамках визнаних суспільством інститутів. Форма власності визначає високий ступінь відповідальності власників перед державою, найнятими працівниками і соціальним середовищем безпосередньо. З метою протидії дестабілізуючим факторам зовнішнього та внутрішнього середовища підприємство фінансує значні витрати на забезпечення збереження свого майна. Такі витрати продиктовані як власними потребами в забезпеченні виробничої безпеки, так й інституційним середовищем [21].

Витрати, спрямовані на забезпечення збереження майна підприємства, детальніше розглянемо в наступному параграфі. Зупинимо увагу на об'єкті власності, який повинен бути збережений через систему бухгалтерського обліку. Відповідно до ст. 55.1 Господарського кодексу України (далі ГКУ), суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна [12]. У бухгалтерському обліку діє принцип автономності [8], який визначає необхідність відособленого відображення активів підприємства від об'єктів власності різних учасників господарських відносин в системі бухгалтерського обліку (рис. 1.2).

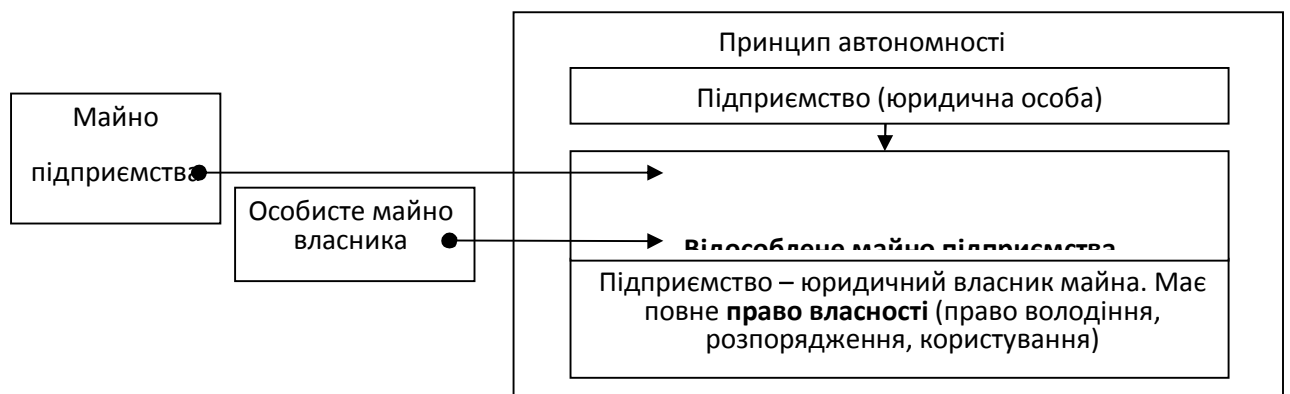


Рис.1.2. Сутність принципу автономності бухгалтерського обліку в економіко-правових відносинах власності

З майновою відособленістю нерозривно пов'язана й така ознака юридичної особи, як відповідальність. Будь-яка економічна одиниця, що є юридичною особою, несе відповідальність за результати своєї господарської діяльності в межах

закріпленого за нею майна, тобто за її зобов'язання не відповідають своїм власним майном ні її засновники, ні її учасники. Лише в окремих випадках, що визначені в ГКУ, залежно від форми власності, до відповідальності за зобов'язання підприємства може бути притягнуто власне майно засновників.

Так, власники майна повного товариства несуть додаткову солідарну відповідальність усім своїм майном; власники майна товариства з додатковою відповідальністю несуть додаткову солідарну відповідальність у визначеному установчими документами однаково кратному розмірі до вкладу кожного з учасників; власники майна командитного товариства, акціонерного товариства, державного унітарного підприємства, державного комерційного підприємства, товариства з обмеженою відповідальністю несуть додаткову солідарну відповідальність, зокрема повні учасники несуть відповідальність усім своїм майном, а вкладники – лише в межах своїх вкладів; власники майна комунального унітарного підприємства несуть відповідальність за зобов'язаннями підприємства лише майном підприємства [22, 43].

Принцип автономності передбачає, що в будь-якому господарстві бухгалтерський облік починається з таких записів, якими в балансі закріплюється початковий майновий стан суб'єкта господарювання як власника.

Як наголошує Л.В. Чижевська: «У протиставленні балансового рівняння ( $A=P$ ) важлива не просто форма аналітичного рівняння, а його глибокий економіко-правовий зміст: обмінні цінності, що знаходяться під контролем підприємства і мають властивість приносити їх власнику дохід, мають чітко обмежені права на їх безумовне володіння» [50].

Так, майно є економічною та правовою основою господарської діяльності. Водночас в нормативних актах, що регулюють ведення бухгалтерського обліку, наводиться визначення категорії «актив», тоді як трактування поняття «майно» в жодних нормативних актах бухгалтерського обліку не наведено. Проте термін «майно» вживається як синонім у законодавчих актах бухгалтерського обліку та широко використовується як науковцями, так і практикуючими бухгалтерами.

Враховуючи те, що господарська діяльність будь-якого підприємства потребує юридичного захисту своїх активів, що передбачає взаємодію з інститутами правового захисту, не можна стверджувати, що нормативна база бухгалтерського обліку має відособлений характер від інших галузей господарського права. Бухгалтерський облік стану та руху майна і результатів господарської діяльності призначений забезпечувати відповідність фінансово-господарської діяльності підприємства нормам Господарського, Податкового, Цивільного кодексів України та іншим нормативним актам, які застосовують виключно поняття «майно».

Виходячи з того, що в обліковій практиці використовуються поняття «майно» й «актив» як рівнозначні, а в юридичній практиці застосовується лише «майно», слід з'ясувати, чи тотожні ці поняття, а у випадку наявності різниці між ними, чи є вона суттєвою. Адже чітке тлумачення поняття «майно» з облікової точки зору забезпечить правильне його відображення та контроль в системі бухгалтерського обліку [108].

Використання юридичного поняття “майно” та ототожнення його з “активами” обумовлено історично. З часів Луки Пачолі основними категоріями обліку були майно та капітал. До 1930 року в категорійно-понятійному апараті бухгалтерського обліку вживалось поняття “майно” та “господарські засоби”, а категорії “актив” взагалі не існувало [103].

Актив як бухгалтерська категорія виникла давно, але почала фігурувати в словниковому запасі російського бухгалтера на початку 20-го століття. Слід відзначити велику заслугу професора Я.В. Соколова в дослідженні цього питання. Ярослав В'ячеславович вказує, що поняття “актив” з'явилося у російських словниках 1863 р. як запозичене з французької мови. На підставі всебічного аналізу історично сформованої облікової літератури професором сформульовано три основні визначення категорії “актив” [103].

- активи – це майно (цінності), що перебуває у власності підприємства;
- актив – це витрати майбутніх звітних періодів;
- актив – це доходи майбутніх періодів.

На основі проведеного дослідження нами було виділено основні

еволюційні зміни, яких зазнавало поняття “актив” в хронологічному порядку від його зародження і до сьогодні (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Еволюція категорії «активи» в бухгалтерському обліку ХХ ст.**

Представники	Період	Визначення
Лозинський О.І.	1900-1930 рр.	Елемент процесу соціалістичного відтворення
Вейцман Р.Я.	1900-1930 рр.	Господарські засоби
Нікліш Г., Лунський Н.С., Леонтєв Н.А.	1900-1930 рр.	Майно (цінності), що перебуває у власності підприємства
Рудановський А. П., Гальперін Я.М., Ніколаєв І.Р.	1900-1930 рр.	Витрати майбутніх звітних періодів
Д. Дзаппа	1930-1960 рр.	Доходи майбутніх періодів; ресурси
Міжнародні стандарти фінансової звітності	1973 р.	Ресурс, який контролюється підприємством у результаті минулих подій та, як очікується, забезпечить збільшення економічних вигод у майбутньому
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	1999 р.	

\*Джерело: вивчення спеціальної економічної літератури

На початку 20-го століття в Росії А.П. Рудановський, Я.М. Гальперін, І.Р. Ніколаєв, а в Німеччині Е. Шмаленбах і його послідовники стали стверджувати, що актив не пов’язаний з інвентарем, а витікає з поточної документації підприємства, яке постійно витрачає гроші. Ніколаєв І.Р. визначав, що “активи – раніше здійснені витрати, які повинні бути для підприємства (в реальному житті такими і є) витратами майбутніх періодів” [102].

Пізніше під активом почали розуміти одну зі сторін балансу, відображаючи в грошовій формі склад і розміщення господарських засобів підприємства. Також активи визначали як сукупність майнових цінностей, власність юридичної чи фізичної особи, право власності, право вимоги до боржників унаслідок зобов’язальних відносин. Таке трактування активів ґрунтувалося на основі праць учених 30-х років, таких як Г. Нікліш, М.С. Лунський, Н.А. Кіпарисов, Н.А. Леонтєв [102].

В законодавстві бухгалтерського обліку України визначення: “актив – ресурс, який контролюється підприємством у результаті минулих подій та, як очікується, забезпечить збільшення економічних вигод у майбутньому”, укорінилося саме з

Концептуальної основи і представленню фінансової звітності [92, 94]. Виходячи з особливостей трактування поняття «актив», можна визначити основні ознаки, характерні для цієї категорії, – це ресурси, що мають вартісне вираження, які повинні приносити в майбутньому економічні вигоди та мають бути контрольовані. Зупинимось більш детально на кожній із визначених характеристик та проведемо їх порівняння з відповідними характеристиками поняття «майно».

Характеризуючи визначення поняття «майно» та «ресурс», можна стверджувати, що поняття «ресурси» сконцентрувало в собі елементи господарювання, які використовуються при визначенні поняття «майно» (як окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки), та розширило його розуміння, додаючи нові об'єкти – джерела, послуги, все, що прямо чи опосередковано здатне забезпечити майбутні економічні вигоди [96].

Питання структури активів та складу більш узгоджені, ніж його визначення. За формою вираження активи поділяються на матеріальні, нематеріальні й фінансові. Матеріальні активи – це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму. Група матеріальних активів включає в себе необоротні активи (лише ті, що мають фізичну або матеріально-речову форму) й оборотні активи. Необоротні активи поділяються, у свою чергу, на дві підгрупи – основні засоби та інші необоротні матеріальні активи [99].

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва / діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Основні засоби включають в себе інвестиційну нерухомість, земельні ділянки, будинки, споруди, передавальні пристрої, машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, робочу і продуктивну худобу, багаторічні насадження та інші основні засоби. Структура інших матеріальних необоротних активів складається з: бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, тимчасових

(нетитульних) споруд, природних ресурсів, інвентарної тари, предметів прокату та інших необоротних матеріальних активів [77, 33, 36, 45].

Оборотні матеріальні активи включають в себе запаси – матеріальні активи, які утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умови звичайної господарської діяльності, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, які перебувають в процесі виробництва з метою подальшого продажу продуктів виробництва, утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [30, 35]. До запасів належить: сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, незавершене виробництво, готова продукція, товари у вигляді матеріальних цінностей, малоцінні та швидкозношувані предмети, поточні біологічні активи.

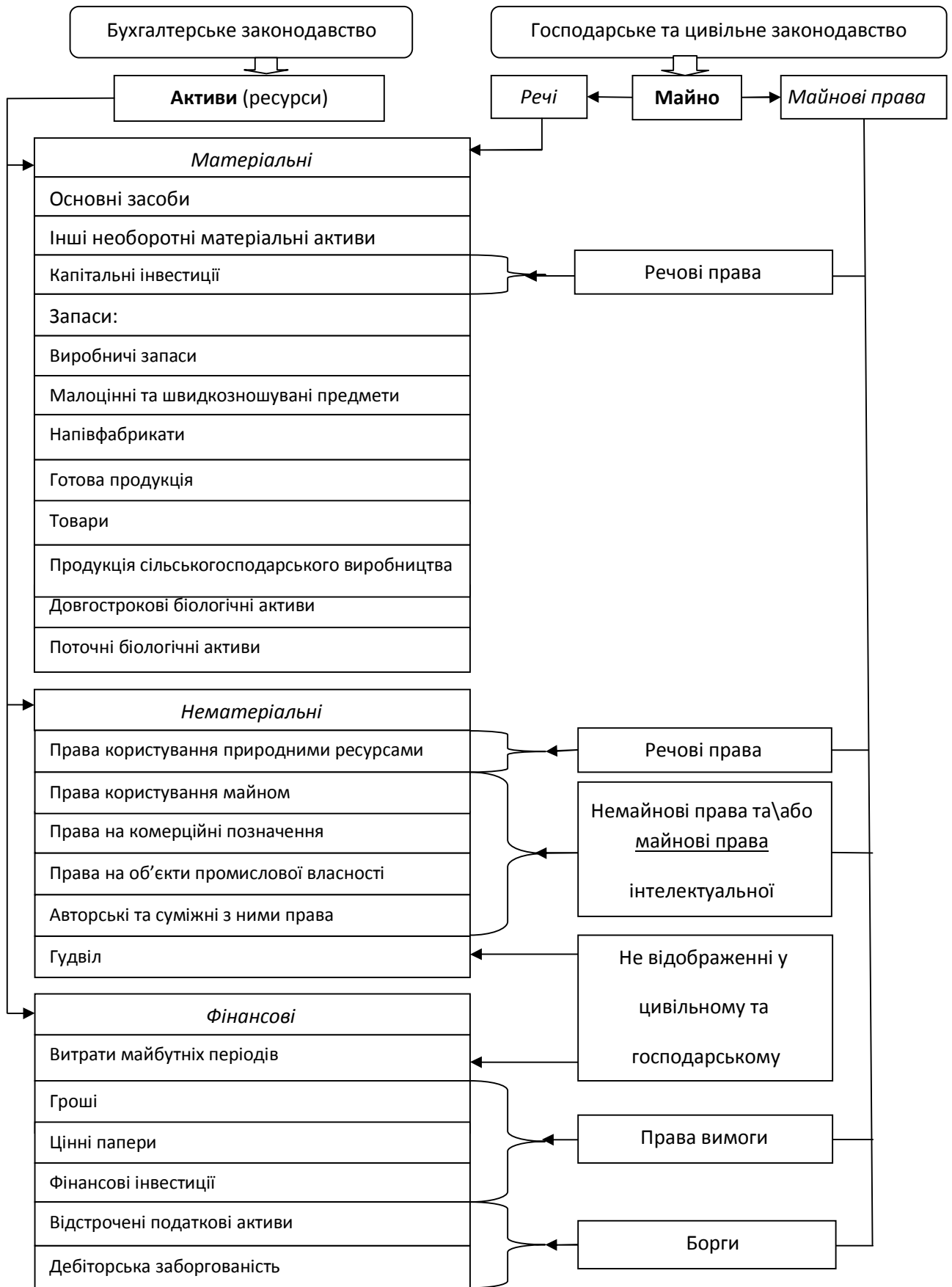
Друга група активів складає нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, але мають вартість і можуть бути ідентифіковані [30]. Нематеріальні активи виражаються у різноманітних правах і привілеях, що забезпечують власникам певний прибуток або іншу користь, хоча вони і мають вартість, проте не мають матеріально-речової форми. За складом нематеріальні активи поділяють на: права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права. До нематеріальних активів належить також гудвіл. П(С)БО 19 гудвіл трактує як перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання [81].

Різновидом нематеріальних активів, але монетарної форми вважаються фінансові активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, договір, що надає право отримати (або обмінювати) грошові кошти чи інший фінансовий актив від іншого підприємства. До цієї групи об'єктів належать готівкові кошти в національній та іноземній валютах, цінні папери та відкладені або відстрочені витрати (довгострокові й поточні фінансові інвестиції підприємства, дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, витрати майбутніх періодів).



Тлумачення поняття «майно» наведене в Господарському та Цивільному кодексах України. Відповідно до ст. 139 ГКУ, майно – це сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів. Згідно з ГКУ (ст. 139), до речей належать: основні засоби, нематеріальні активи, оборотні засоби, кошти, товари, цінні папери [12]. ЦКУ (ст. 190) майном визначає окрему річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки [206]. ЦКУ (ст. 191) визначає, що до складу підприємства як єдиного майнового комплексу входять усі види майна, призначені для його діяльності, включаючи земельні ділянки, будівлі, споруди, устаткування, інвентар, сировину, продукцію, права вимоги, борги, а також право на торгівельну марку чи інше позначення та інші права, якщо інше не встановлено договором або законом. Грошові кошти та цінні папери визначаються як вид майна та такими, що посвідчують майнове право [108]. Як бачимо, в цивільному законодавстві трактування поняття “майно” визначається з кількох позицій. З одного боку, під майном розуміють річ чи конкретну сукупність речей, як це визначено також у ГКУ, а з іншого боку, – це сукупність майнових прав та обов'язків. Річчю (ст. 179 ЦКУ) є предмети матеріального світу, тобто всі активи матеріальної форми. Майнові права є неспоживною річчю, яка визначається речовим правом [206]. При визначенні майна в ЦКУ вжите також таке поняття, як “обов'язок” – мова йде про немайнові права [108].

Схожі риси за формою вираження активів та майна схематично зображено на рис. 1.3. Наступна характеристика активів – як майбутніх економічних вигод – не викликає суперечок серед сучасних учених. Акцентуємо увагу лише на тому, що вигоди мають бути економічними. Оскільки ресурси, які використовуються на підприємстві, здатні до відтворення, це обумовлює те, що одержання економічних вигід від розпорядження активами можливе лише у випадках їх цілеспрямованого використання та проведення заходів їх збереження.



\* Джерело: розробка на підставі законодавчих актів

Рис. 1.3. Порівняльна характеристика форми вираження активів та майна

Виходячи з того, що активи разом із капіталом, зобов'язаннями, доходами та витратами є елементом фінансової звітності, робимо висновок, що вони мають вартісний вимірник. Відповідно до принципу єдиного грошового вимірника, об'єкти, що не піддаються грошовій оцінці, не можуть бути визнані об'єктами бухгалтерського обліку. Цей критерій також зазначений у визначенні майна.

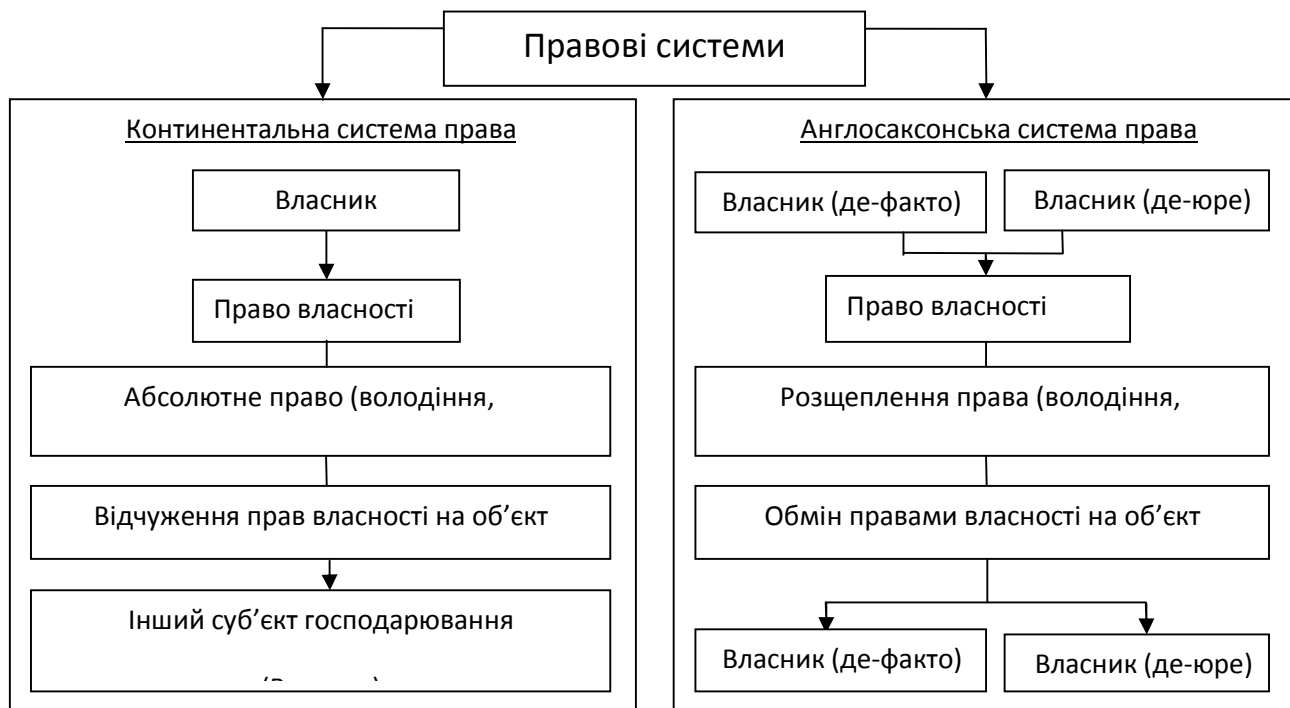
Проблемним питанням залишається правова основа активів, тобто такий критерій, як контрольованість підприємством.

У законодавстві з бухгалтерського обліку при визначенні правової основи активів підприємства існує суперечність. Так, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», П(С)БО та Податковому кодексі України (далі ПКУ) задекларована концепція контролю [72, 92]. Тоді як в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, підприємств і організацій (далі Інструкція № 291) організацію обліку слід будувати, виходячи з концепції права власності й інших речових прав, визначених ГКУ та ЦКУ.

«Контрольовані підприємством» для бухгалтерського обліку передбачає свої особливості та виявляється в різних ситуаціях. Прикладом цього є наступне: об'єкт знаходиться на балансі і належить підприємству на праві власності; об'єкт знаходиться на балансі, але належить підприємству на інших речових правах; об'єкт відсутній на балансі, але належить підприємству на праві власності. Тобто, «контрольовані підприємством» – це поняття, яке виходить за межі балансу одного суб'єкта. Контрольованість підприємством у результаті минулих подій – ознака, що потенційно передбачає відмову від введення до складу активів тільки тих об'єктів, які належать підприємству на праві власності [61].

Аналізуючи МСФЗ та П(С)БО, кожен з яких ґрунтується на конкретній правовій системі (МСФЗ на англосаксонській, а П(С)БО на континентальній), у дослідженні приділимо увагу аналізу цих двох правових систем. Континентальна правова система розглядає право власності як абсолютне право, яке базується на концентрації права власності, що обумовлює тримання повної влади на об'єкт в одних руках – у одного власника. Англосаксонська правова система

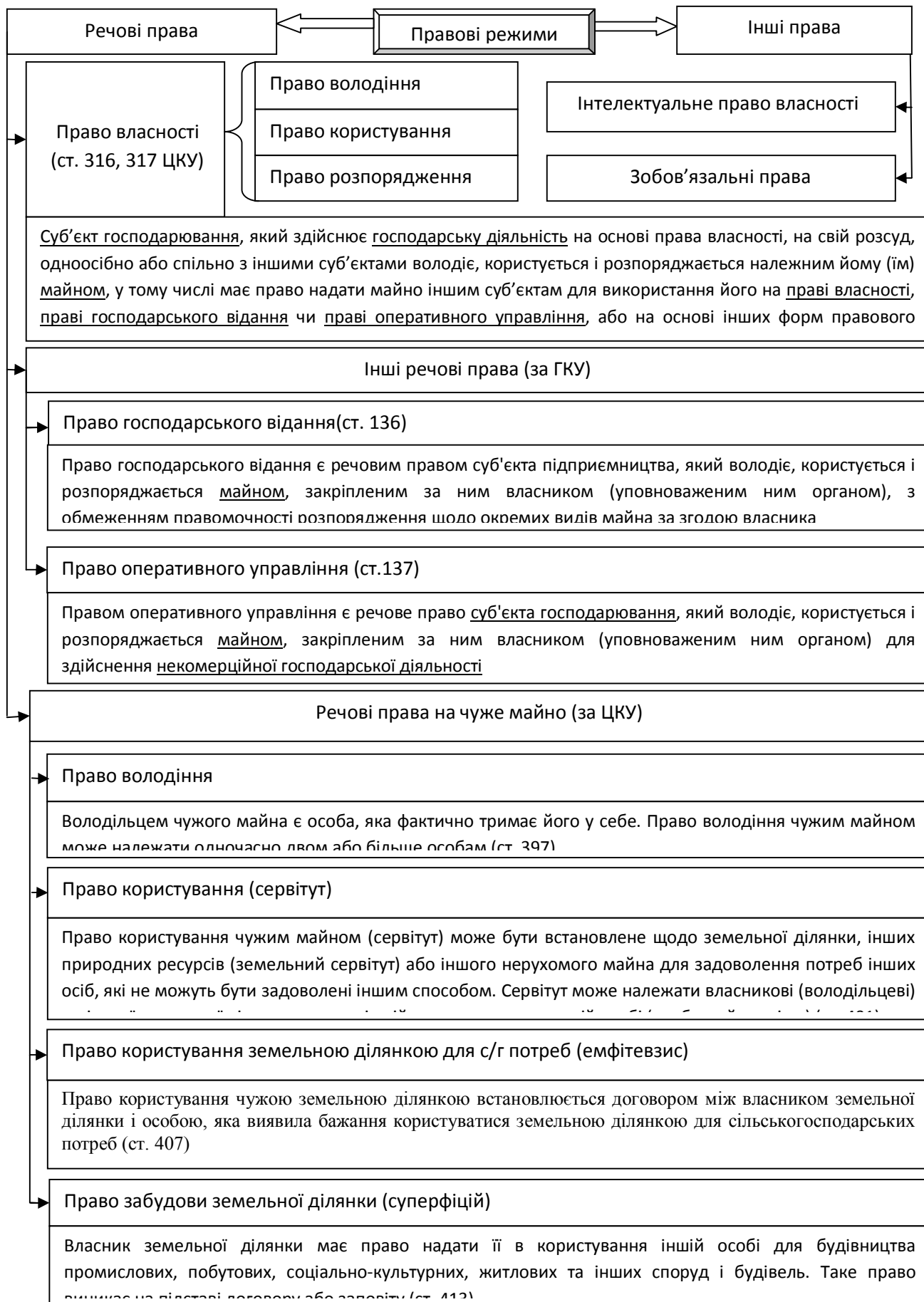
ґрунтується на обмеженому праві – розщепленні прав на об’єкт власності між декількома суб’єктами господарювання одночасно [47] (рис. 1.4).



\* Джерело: розробка на підставі законодавчих актів

Рис. 1.4. Сутність права власності в правових системах України й Америки

Міжнародні стандарти розроблялися відповідно до англосаксонської моделі права. Саме англосаксонська правова традиція стала основою формування і розвитку економічної теорії прав власності, згідно з якою кожне економічне рішення повинно спиратись на сукупність визначених прав, які забезпечують найвигідніші умови реалізації господарської операції щодо ресурсів. В Україні правове регулювання здійснюється відповідно до континентальної моделі. Регулювання обліку забезпечується на державному рівні і реалізується через систему нормативно-правових актів. Концептуальне значення набуває розуміння правової основи майна – його правового режиму. У ст. 133 ГКУ визначено, що основою правового режиму майна, на якій базується господарська діяльність є право власності та інші речові права – право господарського відання, право оперативного управління [12]. Проте підприємство використовує майно також на інших правах. Правові режими майна, що передбачені чинним законодавством, зображено на рис. 1.5.



\*Джерело: [12, 108]

Рис. 1.5. Правові режими майна, передбачені чинним законодавством

Так, зміст речового права зводиться до права власності. Конструкція права власності як основного речового права забезпечує суб'єктивні права власності на відповідні об'єкти майна. Право власності на майно – це абсолютне право, яке становить тріаду правочинів: право володіння, користування та розпорядження своїм майном і легітимно закріплене за власником. Право володіння визначає можливість реального (фактичного) володіти майном, право користування – можливість здобувати користь і дохід, право розпорядження – можливість визначати його подальшу юридичну долю: продаж, передавання в оренду тощо. Традиційне розуміння права власності на майно виключає з числа його об'єктів безтілесні предмети. Проте, визнавши майнові права й обов'язки складовими майна, водночас під майном розуміємо також об'єкти, які мають безтілесну форму і які не обов'язково знаходяться у підприємства на праві власності.

Право власності охоплює всі види можливостей особи щодо володіння різноманітними ресурсами (речей, майнових прав, нематеріальних об'єктів тощо). Вони називають суб'єктивні майнові та немайнові права абсолютними правами власності. Правознавці зазначають, що таке поширення режиму права власності на майнові та немайнові права можливе виключно в сенсі правової фікції, яка має прагматичне призначення [28, 34, 43].

Опосередковано визнання майнових та немайнових прав об'єктами права власності відбулося на законодавчому рівні через визнання майнових та немайнових прав неспоживними речами в ч. 2 ст. 190 ЦКУ [108].

Прагнення науковців поширити режим права власності на широке коло об'єктів зумовлене практичною потребою – рівною мірою захищати права на будь-які майнові об'єкти, що відповідає міжнародній правовій системі. Відносини у сфері господарської діяльності з приводу майнових та немайнових прав є відносинами власності, які реалізуються поза межами речового права – права власності. Цивільний кодекс майновими правами називає речові права на чуже майно, а немайновими – право інтелектуальної власності та зобов'язальне право. Слід зазначити, що режим права власності може бути поширений на такі майнові права, що надають можливість набути у власність конкретні предмети

матеріального світу (речі або гроші), за рахунок яких можливо безпосередньо задовольняти економічні інтереси суб'єкта господарювання. До них відносяться: 1) майнове право на грошові еквіваленти, в т.ч. цінні папери; 2) майнове право на річ, яке виникне у майбутньому (об'єкт незавершеного будівництва); 3) майнове право вимоги щодо сплати грошових коштів, передачі іншого майна у власність (довгострокові та поточні фінансові інвестиції підприємства); 4) майнове право на повернення боргів (обов'язок іншого суб'єкта сплатити грошові кошти, передати будь-яке інше майно у власність підприємству (дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи)). Так, об'єктом права власності може бути таке майнове право, яке в майбутньому трансформується в річ [108].

Речове право на чуже майно виникає у випадку, коли річ належить на праві власності одній особі, але друга особа має на неї таке ж безпосереднє речове право, лише обмежене за своїм змістом. Обмеженість прав власності полягає не в держанні окремого виду права (володіння, користування, розпорядження), а в мірі обмеженості можливостей поведінки їх власника. До речових прав на чуже майно належать: право володіння, право користування (сервітут), право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис), право забудови земельної ділянки (суперфіція) [12].

Такі об'єкти майнових прав, як природні ресурси, за Цивільним кодексом відносяться до речових прав на чуже майно. Використання природних ресурсів у господарській діяльності підприємства регулюється ст. 148 ГКУ, в якій зазначено, що природні ресурси є об'єктами права власності українського народу, тому органи державної влади й органи місцевого самоврядування від імені народу виконують права власника і надають у користування чи володіння природні ресурси суб'єктам господарювання, за що останні несуть відповідальність за збереження природного середовища [12].

Специфічним майновим правом є право інтелектуальної власності. У ст. 154 ГКУ зазначено, що у відносинах, пов'язаних з використанням у господарській діяльності прав інтелектуальної власності, застосовуються

положення ЦКУ. Права інтелектуальної власності визначені як немайнові та/або майнові права, що є не залежними правами від права власності (ст. 419 ЦКУ). До таких належать майнові права інтелектуальної власності (ст. 155 ГКУ, ст. 419 ЦКУ) на: об'єкти суміжних прав (виконання, фонограми, відеограми, програми (передачі) організацій мовлення); винахід, корисну модель, промисловий зразок; компонування інтегральної мікросхеми; сорт рослин, породу тварин, засвідчені патентом; торгівельну марку; комерційне найменування; комерційну таємницю [12].

До інших прав також належить зобов'язальне право, яке є правовідношенням, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь іншої сторони (кредитора) певну дію або утриматись від певної дії щодо майна підприємства (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо), а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку (ст. 509 ЦКУ) [108].

Залежно від форми вираження та правового режиму майна можна виділити складові майна: 1) речі, що належать підприємству на праві власності; 2) майнові права, речові ознаки яких істотно ослаблені – самостійні майнові права, які по суті є об'єктами речового права на чуже майно; 3) майнові права, речові ознаки яких відсутні – самостійні майнові права, які визначаються правом інтелектуальної власності; 4) обов'язок – річ, суб'єктивне право особи, яке є правом, що дозволяє суб'єктові безпосередньо впливати на річ в межах, визначених власником і законом (об'єкти, які визначаються зобов'язальним правом).

Спільними ознаками як для майна, так і для активів є: 1) вони існують у матеріальній та нематеріальній формі; 2) мають грошовий вимірник.

Водночас майно включає в себе речі, майнові права й обов'язки, тоді як активи поділяються на матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси. До речей належать всі матеріальні активи, окрім капітальних інвестицій. До майнових прав належать такі активи, як:

– незавершене капітальне будівництво (капітальні інвестиції);



- грошові кошти та їх еквіваленти, в т.ч. цінні папери;
- довгострокові та поточні фінансові інвестиції підприємства, дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи;
- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні позначення (права на торгівельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних, виконання, фонограми, відеограми, передачі організацій мовлення тощо);
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Слід зазначити, що обов'язки – це речі, які посвідчуються зобов'язальним правом, що дозволяє суб'єктові безпосередньо впливати на річ у межах, визначених власником і законом. Активи включають окремі об'єкти (витрати майбутніх періодів, гудвіл), які не належать до майна, але є об'єктом бухгалтерського обліку. Можна вивести формулу: активи дорівнюють майну плюс гудвіл та витрати майбутніх періодів. До відмінних критеріїв також належить те, що майно, за ГКУ та ЦКУ, не обов'язково повинно приносити

дохід у майбутньому [12, 108]. Проведене дослідження дозволяє визначити майно як складову поняття категорії «актив».

Виділені елементи майна підприємства як об'єкти бухгалтерського обліку зображено на рис. 1.6.

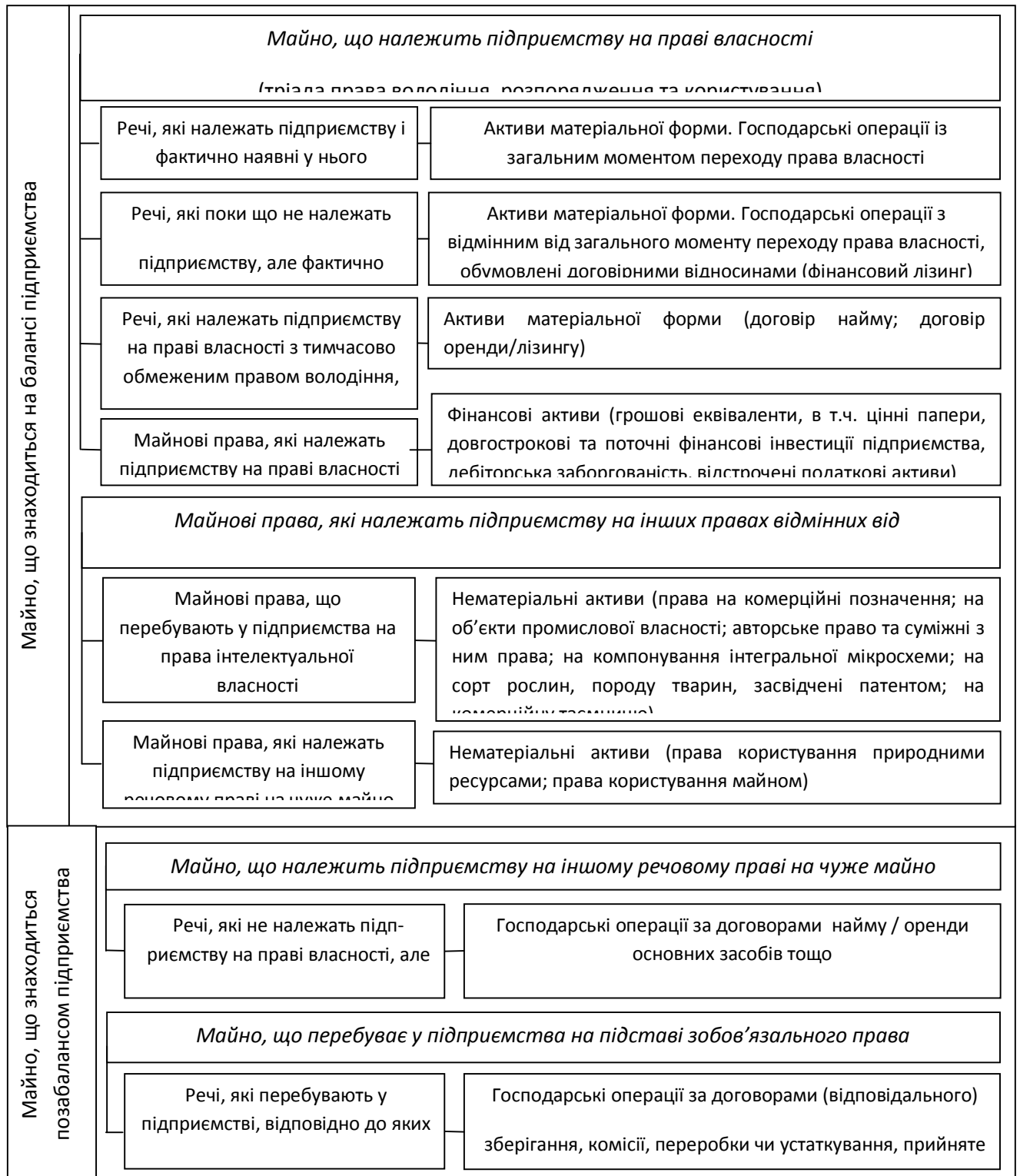


Рис. 1.6. Структура майна підприємства як об'єкта бухгалтерського обліку

Так майно підприємства поділяється на балансове та позабалансове майно. Виділене нами майно, що знаходиться на балансі підприємства, складається з таких елементів: 1) речі із загальним моментом переходу права власності – об’єкти матеріальних активів, що належали на праві власності підприємству (договір купівлі-продажу); 2) речі із чітко визначеним терміном переходу права власності після закінчення строку дії договору (наприклад, договір фінансової оренди); 3) речі, які належать підприємству на праві власності з тимчасово обмеженим правом володіння, користування, розпорядження (наприклад, договір оренди); 4) майнові права, які належать підприємству на праві власності – фінансові активи (грошові еквіваленти, в т.ч. цінні папери, довгострокові та поточні фінансові інвестиції підприємства, дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи); 5) майнові права, які належать підприємству на праві інтелектуальної власності – нематеріальні активи (права на комерційні позначення, права на об’єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи); 6) майнові права, які належать підприємству на іншому речовому праві на чуже майно – нематеріальні активи (права користування природними ресурсами; права користування майном).

Майно, що знаходиться поза балансом підприємства – це активи матеріальної форми, які можна поділити на дві групи. До першої групи входять речі, які не належать підприємству на праві власності, але фактично наявні у нього, посвідчуються речовим правом на чуже майно. Це відповідає нормам Інструкції № 291, де зазначається, що активи, які належать підприємству на праві власності з тимчасово обмеженим правом володіння, користування, розпорядження і не передбачають переходу права власності відображаються у власника поза балансом. Тому в орендаря, особи, що винаймає чуже майно, воно відображаються поза балансом. До другої групи належить майно, яке де-юре належить підприємству, але право власності на нього припинено до моменту виконання власником конкретного обов’язку, що посвідчується зобов’язальним правом (наприклад, майно в заставі). Обидві групи майна потребують суворого контролю та заходів із забезпечення їх цілісності.

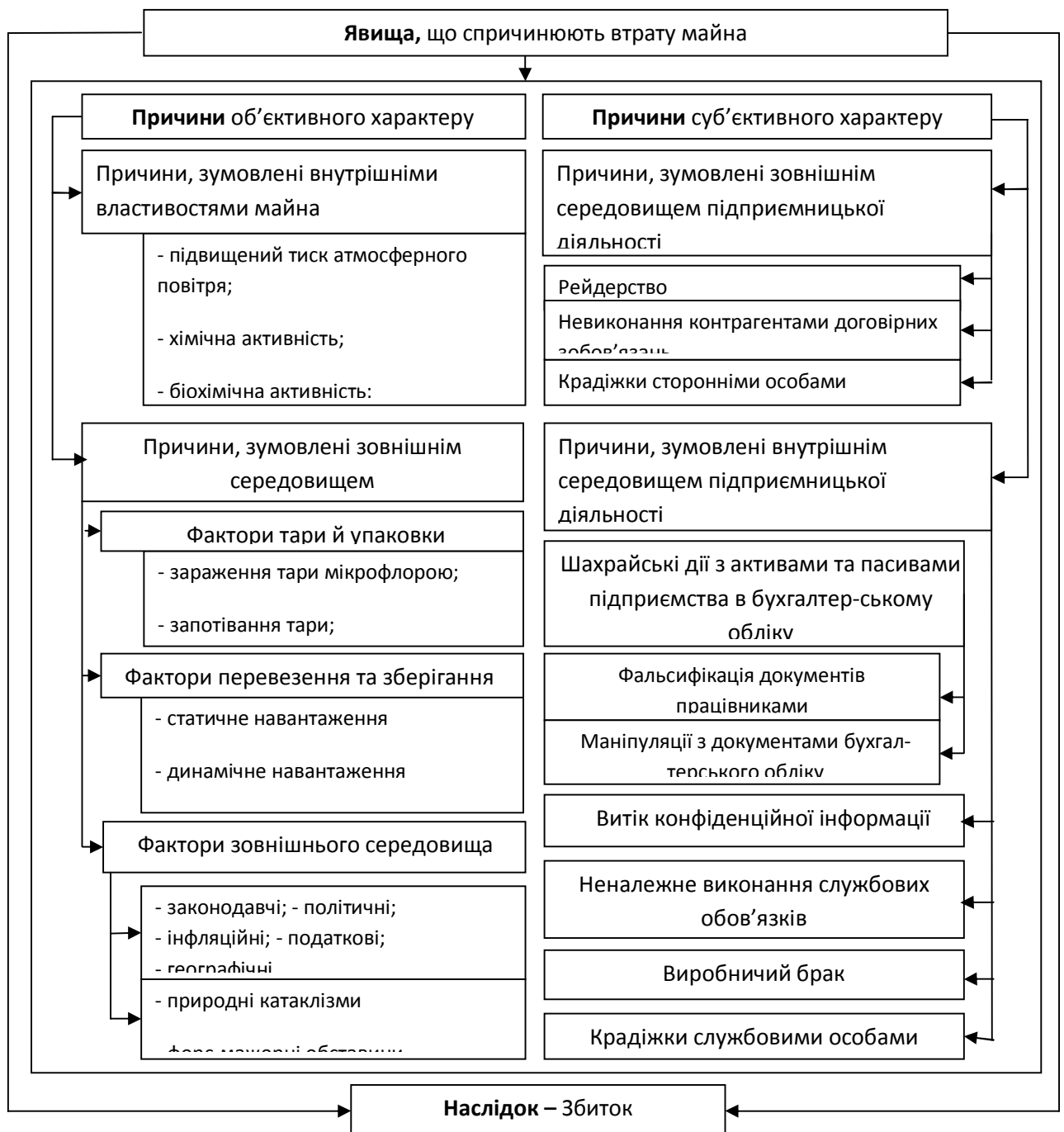
## 1.2. Характеристика витрат на збереження майна підприємства

Підприємства функціонують в умовах відкритого ринкового простору, внаслідок чого дестабілізація майнового стану підприємства може бути спричинена великим колом явищ, які супроводжуються впливом зовнішніх (екзогенних) та внутрішніх (ендогенних) факторів суб'єктивного та об'єктивного характеру.

Значна кількість злочинів проти об'єктів власності підприємства спричинюється зовнішніми суб'єктивними причинами: протиправним перерозподілом власності, протиправними захопленнями підприємств, або так зване «рейдерство», організованим злодійством, хабарництвом, крадіжками сторонніми особами, неналежним виконанням умов договору, неплатоспроможність контрагента тощо. Зовнішніми умовами, що впливають на зміни в господарській діяльності, викликаними об'єктивними причинами, є інфляційні, політичні, законодавчі, податкові ризики. Розкрадання майна працівниками, некваліфікованість працівників, що призводить до браку у виробництві, фіктивне банкрутство, шахрайство з фінансовими ресурсами (вивід активів із власності підприємства), складають втрати майна, спричинені внутрішніми суб'єктивними обставинами. Втрати майна також можуть зумовлюватися об'єктивними обставинами: форс-мажорними обставинами, природними катаклізмами, погодними умовами, факторами перевезення й зберігання, факторами, обумовленими внутрішніми властивостями майна та їх хімічною або біологічною не взаємодією з тарою, упаковкою, природним убутком тощо.

Найбільш поширені явища, що призводять до втрат майна, зображено на рис. 1.7, протидія яким пов'язана з процесом збереження майна підприємства.

Розглядаючи збереження як категорію філософії, можна припустити, що діяльність підприємства щоденно призводить до змін, по суті ці зміни є збереженням. Наявність негативних тенденцій знищення елементів майна без створення результатів породжує невизначеність його функціонування та порушення принципу безперервності бухгалтерського обліку.



\* Джерело: розробка на підставі вивчення статистичної та аналітичної літератури

Рис. 1.7. Зв'язок між втратами майна та збитком

Збереження пов'язане зі створенням умов протидії зовнішнім і внутрішнім загрозам втрат майна. Проблема збереження майна як інструмент протидії небезпеці його втрати вирішується насамперед через дослідження взаємодій об'єктивних умов і суб'єктивних факторів. Між об'єктивними умовами і діями суб'єктивного фактора має бути певна відповідність, але розвиток цих двох

складових здійснюється через невідповідність, тому завжди вимагає підключення свідомої діяльності. Так, створення умов, які забезпечують збереження майна підприємства не є об'єктивно існуючим явищем, воно забезпечується цілеспрямованими діями суб'єктів господарювання.

Основні цілі управління, тобто прийняття управлінських рішень щодо виробничо-господарської діяльності, можна розділити на 2 групи: забезпечення економічно вигідного використання майна і ті, що спрямовані на забезпечення збереження майна. Відповідно до цілей управління формується мета, ставляться завдання щодо об'єктів управління. Мета управління щодо збереження майна підприємства відображається в завданні бухгалтерського обліку, але не може бути метою бухгалтерського обліку [21, 30].

Німчинов П.П. зазначав: “Метою ведення бухгалтерського обліку є збереження соціалістичної власності, контролю за процесом виконання планів і управління господарством” [142]. У радянські часи це твердження не викликало ні сумніву, ні заперечень. У командно-адміністративній системі існувала одна непорушна соціалістична власність і один зацікавлений користувач – держава, яка і визначала цілі, завдання та функції бухгалтерського обліку. Трансформація інституту власності розширила коло власників майна, в кожного з яких є власні інтереси щодо облікової інформації. Підтримує таку думку і С.Ф. Легенчук, стверджуючи, що «суб'єкт встановлює завдання перед системою бухгалтерського обліку, які зумовлюють формування її функціонального призначення» [46].

Збереження майна – одне з найдавніших завдань, відоме ще за часів початку розвитку та вивчення бухгалтерського обліку як прикладної науки. Послідовність записів статей в інвентарному описі була обумовлена ступенем необхідності захисту майна від можливих втрат. Завдання збереження майна стало похідним для інших визначених пізніше завдань.

Романчук К.В. вказує, що завдання збереження майна (власності) підприємства сьогодні не відповідає реальним економічним умовам. Автор виокремлює синтетичне завдання збереження майна підприємства і трактує

його, як: надання інформації про стан і рух ресурсів, переданих підприємству на різних правових режимах для організації їхнього збереження та формулювання для їхнього розвитку аналітичних завдань, одним з яких є забезпечення інформацією про стан та рух майна підприємства для розробки оперативних заходів з його збереження [99]. Таке доповнення завдання є вкрай важливим з точки зору його орієнтації на розширене коло користувачів, які доповнюються інвесторами та кредиторами. Переорієнтація інтересів користувачів облікової інформації після реформ бухгалтерського обліку вплинула на розмитість облікової інформації щодо користувачів. Відповідно до вітчизняних традицій бухгалтерського обліку, формування облікової інформації спрямоване на вимогу адміністрації, що представляє інтереси власника майна. Тоді як інтеграційна модель бухгалтерського законодавства орієнтована на забезпечення процесів управління фінансовими інвестиціями і потоками, в силу чого користувачем облікової інформації є інвестор, кредитор та інші групи зовнішніх користувачів [99].

Отже, майновий стан підприємства залежить від складу майна, що знаходиться в підприємства на різних правових режимах. Тому інформація щодо збереження майна повинна відображати інтереси всіх суб'єктів економічних відносин підприємства.

Пропонуємо завдання збереження майна розкрити через реалізацію відповідних напрямів бухгалтерського обліку:

- 1) організація обліку руху майна підприємства;
- 2) облік формування майна підприємства;
- 3) організація обліку обов'язків, прав та відповідальності матеріально відповідальних осіб;
- 4) облік відшкодування втраченого, пошкодженого майна підприємства (рис. 1.8).

У зв'язку з тим, що збереження майна є однією із цілей управління, яка забезпечується шляхом реалізації завдань бухгалтерського обліку як головного джерела інформації про заданий об'єкт управління – майно, у системи

управління виникає об'єктивна необхідність фінансування витрат на збереження майна підприємства, а у системи бухгалтерського обліку – формування інформації про такі витрати. Вважаємо, що бухгалтерський облік є найбільш якісним інформаційним інструментом забезпечення збереження майна підприємства. Організаційно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю виступає інформаційним засобом, що констатує (підтверджує або відхиляє) виконання цілей управління. Це дає можливість зорієнтувати дослідження в напрямку удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства.

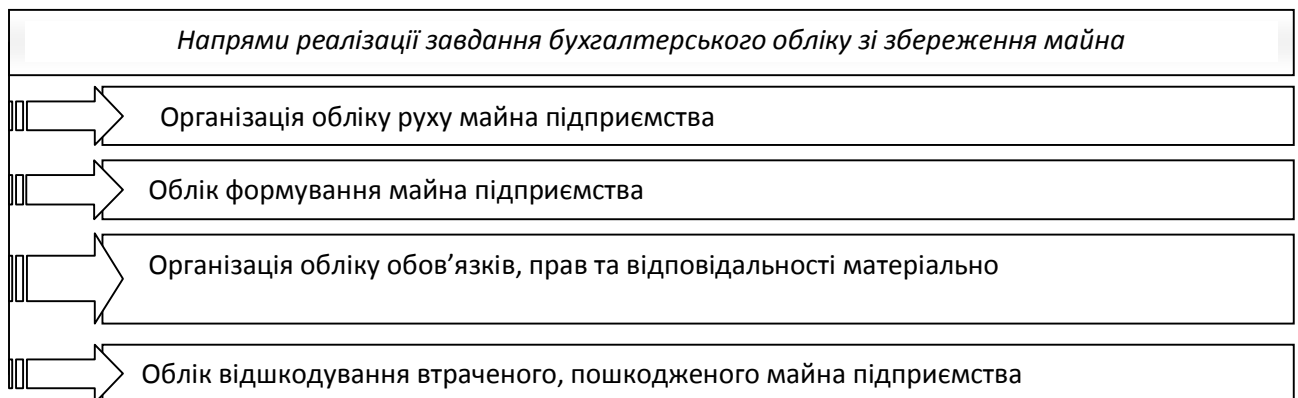


Рис.1.8. Завдання збереження майна підприємства бухгалтерського обліку за напрямками його реалізації

Відповідно до П(С)БО 16 в бухгалтерському обліку під витрати розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [80].

Слід виділити такі важливі ознаки витрат, як: 1) зв'язок з виробництвом продукції; 2) цільове використання ресурсів; 3) наявність вартісної оцінки.

По-перше, витрати використовують ресурси з метою створення продукту, який в майбутньому принесе дохід.



По-друге, витрати виникають відповідно до процесів виробничо-господарської діяльності.

По-третє, витрат по своїй суті є не однорідними (відображають обсяг споживання трудових, матеріальних, фінансових ресурсів), але за наявності вартісної оцінки їх можна визначити в грошовому еквіваленті.

Вивчивши різні підходи до розуміння сутності витрат вважаємо за необхідне визначитись, що являють собою витрати на збереження майна підприємства. З метою узагальнення змісту витрат на збереження майна підприємства запропоновано під такими витратами розуміти сукупність витрат на проведення заходів зі збереження майна і уникнення об'єктивних чи суб'єктивних явищ, що спричиняють втрати майна.

Специфіка витрат на збереження майна полягає в тому, що вони виникають у всіх процесах підприємства і їх важко ідентифікувати. Вони можуть бути стандартними для кожного підприємства, а можуть виникати витрати унікальні, специфічні лише для певної галузі виробничої діяльності. Залежно від елемента майна який підлягає збереженню різняться заходи управління, що забезпечують їх безпеку і відповідно виникають різні витрати. З метою конкретизації об'єкта дослідження виокремлено витрати на збереження майна підприємства матеріально-речової форми.

Збереження майна підприємства матеріально-речової форми забезпечуються такими напрямками діяльності, як протипожежна охорона, технічна безпека, силова охорона, забезпечення інформаційного супроводу від зовнішніх загроз ринку, транспортування і складування, які генерують відповідні витрати. Дотримання норм пожежної безпеки, приведення основних засобів у відповідність з вимогами нормативно-правових актів з охорони праці й техніки безпеки, – це заходи, які обумовлені законодавчими вимогами до обов'язкового виконання всіма підприємствами [29].

Витрати, визначені законодавством, спрямовані на узгодження інтересів підприємницької діяльності з інтересами суспільства як один із факторів соціально-економічного розвитку. Підприємство як економічний інститут, з

одного боку, несе обов'язок та відповідальність дотримуватись законодавчо встановлених норм суспільного порядку та добробуту, а з іншого – має право на забезпечення власної безпеки функціонування. Держава визначає мінімальні норми забезпечення безпеки підприємства та суспільства, а підприємство, в особі власника чи управлінця, приймає рішення, чи достатньо встановлених норм для убезпечення підприємницької діяльності від загроз втрат майна.

Орієнтуючи увагу на внутрішні чинники збереження майна, підприємство фінансує значні витрати такого виду діяльності, як силова охорона.

Залежно від рівня відкритості економічних відносин, що завжди характеризується ступенем ризикованості підприємницької діяльності, підприємство фінансує витрати на пошук інформації про зовнішні загрози ринку. Такі витрати зорієнтовані на мінімізацію ризику негативного впливу, невизначеності й опортуністичної поведінки партнерів чи конкурентів та на вирівнювання асиметрії в інформації, що виникає при здійсненні економічних відносин із зовнішніми інститутами з приводу перерозподілу прав власності на майно. Потенційні клієнти можуть також диктувати вимоги щодо виконання техніки безпеки, – проведення технічних аудитів, відвідання виробництва.

У разі настання випадку втрати майна через об'єктивний чи суб'єктивний чинник зовнішнього чи внутрішнього середовища підприємство здійснює низку заходів щодо його відновлення, відшкодування, які безпосередньо є витратами.

Витрати на пошук інформації про зовнішні загрози ринку, на проведення технічних аудитів, відвідання виробництва, на відшкодування втраченого майна є трансакційними витратами та за своєю економічною суттю спрямованні на забезпечення інформаційного супроводу зовнішніх загроз ринку [63].

Загально прийнято поділяти витрати на капітальні й поточні. Так, капітальні витрати пов'язані зі створенням, придбанням, реконструкцією, модернізацією, технологічним переобладнанням, капітальним ремонтом споруд, технологічних ліній тощо. Капітальні витрати на збереження майна підприємства можна виділити за наступними напрямками:

1) фінансування заходів щодо побудови та придбання споруд й обладнання зі збереження майна (пожежно-охоронні споруди, технологічних ліній з метою відповідності нормам ДСТУ [29]);

2) фінансування заходів, спрямованих на ліквідацію різних видів втрат основних засобів.

Поточні (експлуатаційні) – пов'язані із забезпеченням виробничого процесу ресурсами, їх експлуатацією та відновленням. До поточних витрат на збереження майна підприємства відносять:

- витрати на матеріали для здійснення виробничих процесів: на забезпечення санітарно-епідемічних норм (придбання спецодягу, спецвзуття, інших заходів індивідуального захисту, мила), на первинні протипожежні засоби (вогнегасники, пожежний інвентар та інструменти), на матеріально-технічне забезпечення виконання обслуговування виробничих приміщень, на утримання служби силової охорони та ін;

- витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівникам відділу цивільної оборони, ремонтного цеху, лабораторій, відділу внутрішнього контролю, силової охорони;

- витрати на страхування членів добровільної пожежної дружини;

- витрати на утримання систем протипожежної охорони, на технічне обслуговування протипожежних систем, на метрологічні дослідження, на утримання автоматизованих систем охорони;

- витрати на навчання;

- витрати на сертифікацію й паспортизацію продукції;

- витрати на забезпечення роботи кабінетів та куточків з охорони праці (техніки безпеки, пожежної безпеки);

- витрати на оплату послуг сторонніх організацій (протипожежної охорони, силової охорони, технічне обслуговування основних засобів тощо).

Проте така класифікація не виокремлює витрати на збереження майна із загальної сукупності витрат підприємства, що унеможливорює управління ними. Відсутність науково обґрунтованої класифікації об'єктів обліку витрат на

збереження майна підприємства ускладнює формування якісної бухгалтерської інформації та обумовлює необхідність розробки відповідних класифікаційних ознак, які б сприяли цьому.

Враховуючи те, що витрати збереження майна виникають у різних напрямках діяльності, можемо припустити, що найбільш доцільним є застосування процесно-орієнтованої концепції управління витратами.

Валуєв Б.І. підкреслює, що управління процесами формування витрат пов'язане з цілком конкретними процесами придбання, зберігання, в яких використовуються конкретні види ресурсів і які виражаються в не менш конкретних витратах і не витратах підприємства взагалі, а витратах, у які трансформуються процеси і ресурси на конкретних специфічних ділянках діяльності відповідно до спрямованості окремих його сфер. Система обліку в її інформаційному сенсі повинна знаходитися в основі всієї підсистеми процесів окремих сфер діяльності і бути здатною надати необхідну і достатню для управління характеристику використаних в них ресурсів, понесених витрат, отриманих доходів і результатів [9].

Бухгалтерський облік процесно-орієнтованого спрямування сьогодні мало розроблена, більшість досліджень присвячені вивченню традиційних об'єктів обліку: обліку оборотних, необоротних активів, витратам виробництва, собівартості, збуту тощо.

Специфіка процесно-орієнтованого підходу до обліку обумовлює необхідність приділення уваги сутності процесів загалом і процесів, які виконують діяльність, пов'язану зі збереженням майна, зокрема.

Відповідно до теорії М. Портера, всі процеси поділяються на основні й допоміжні. Основні процеси – це ті, в результаті яких створюється додана вартість або нова якість продукту. Допоміжні – це процеси, що супроводжують основні процеси та не задіяні в створенні доданої вартості підприємства. Іноді окремо виділяють адміністративні процеси. Так, основні процеси створюють прямі витрати, які можна безпосередньо віднести на процес, допоміжні – створюють накладні витрати (змінні або постійні (розподілені, нерозподілені))

й адміністративні – породжують постійні нерозподілені витрати. Основні процеси є специфічними для певного типу галузі / сфери діяльності. Так, якщо процес зберігання є допоміжним процесом майже у всіх сферах торгівельної, промислової галузей, то в сільськогосподарському виробництві зернових культур процес зберігання є технологічним процесом і його слід відносити до основного процесу виробництва.

Ієрархічна будова бізнес-процесів має ґрунтуватися на технології виробництва. Так, забезпечення збереження майна для різних підприємств може бути основним процесом (збереження посівів), допоміжним процесом (ремонтне бюро, протипожежна охорона, техніка безпеки) й обслуговуючим процесом (силова охорона, логістика, складування).

Класифікація бізнес-процесів пов'язана з кількісною оцінкою поглинання ресурсів тими чи іншими видами діяльності. Відповідно до зазначеного, бізнес-процес слід розглядати як сукупність видів діяльності, які складаються із сукупності функцій і господарських операцій.

Вид діяльності – це робота, спрямована на трансформацію вхідних ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових тощо) на вихідний результат. Функція – це діяльність працівника (структурного підрозділу управління) на виконання конкретних господарських операцій, які спрямовані на здійснення визначеного виду діяльності. Господарська операція – це дія, направлена на конкретний об'єкт бухгалтерського обліку.

Процес формування інформації за допомогою процесно-орієнтованого підходу можна продемонструвати наступним чином: бізнес-процес → вид діяльності → функція → господарська операція → ресурси.

Кожен вид діяльності складається із сукупності складових елементів: функцій, подій, ресурсів, результатів.

1. Функції – це предметно-орієнтовані завдання або дія, що виконується над об'єктом, в результаті якого досягається одна або кілька цілей, що стоять перед підприємством.

2. Події використовуються для позначення варіантів дій. Наприклад, при виконанні процесу приймання-передачі перевіряється наявність майна в його якісному та кількісному стані. Можливі декілька варіантів перебігу подій: «майно в повній наявності» або «майно пошкоджене», «майно відсутнє», «недостача майна» – це і буде подіями, що вказують на дії виконання процесу. Якщо майно в наявності, то далі відбувається його розвантаження, складування й оформлення бухгалтерських документів, у випадку його відсутності відбувається наступний претензійний процес: повернення, відновлення (відшкодування).

3. Події характеризуються часовим проміжком виникнення витрат. Специфіка будь-якої діяльності зумовлює появу трьох груп витрат: минулого, теперішнього та майбутнього періодів.

4. Ресурси – це праця, споживані в процесі предмети праці і використовувані в процесі засоби праці. Як предмети праці, у процесі виступають: сировина, матеріали, комплектуючі тощо, а в якості засобів праці – машини, інструменти, обладнання. Також до ресурсів відносять виконавців процесу. Виконавці – це співробітники, які виконують у процесі певні обов'язки (дії), включно із зовнішніми, що не входять до штату компанії і зазначаються у витратах на оплату праці або витрати на оплату послуг.

5. Продукти і послуги є результатом, створеним у ході виконання процесу і таким, що відповідає вимогам клієнтів процесу. Це не обов'язково продукція компанії. Для внутрішнього процесу результатом може бути документ, що надається користувачу. Наприклад, результатом процесу збереження є «Рішення суду про відшкодування втраченого майна» або «Звіт силової охорони про відсутність фактів нападу», «Звіт про виплачені за квартал штрафні санкції». Такі звіти складаються в натуральному і грошовому виразі та є свідченням ефективності витрачання коштів на збереження майна.

Для розробки методики бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства в аналітичних розрізах у контексті процесно-орієнтованого управління має значення класифікація видів діяльності, які задіяні в збереженні майна підприємства. З метою чіткої впорядкованості інформації про витрати на збереження майна підприємства запропоновано їх класифікувати за напрямками діяльності (видами діяльності), які спрямовані на збереження майна підприємства: протипожежна охорона, технічна охорона, силова охорона, транспортування, зберігання, кожен з яких генерує витрати за елементами [ 17, 30, 27] (табл. 1.2).

*Таблиця 1.2*

### **Витрати на збереження майна підприємства за напрямками їх здійснення**

Напрями здійснення витрат	Зміст витрат
Витрати на протипожежну безпеку	Всі можливі витрати на запобігання та скорочення негативного наслідку пожежі, в тому числі збитку, який представлений сумою витрат на забезпечення протипожежного захисту, компенсацію наслідків негативної дії, відновлення втраченого, пошкодженого чи зіпсованого майна
Витрати на техніку безпеки	Витрати, необхідні для здійснення заходів забезпечення та підтвердження технічної справності виробничих засобів
Витрати на силову охорону	Витрати, необхідні для здійснення заходів забезпечення збереження майна в його кількісному та якісному вигляді шляхом нагляду за ним
Витрати на забезпечення інформаційного супроводу від зовнішніх загроз ринку	Витрати, зорієнтовані на мінімізацію ризику негативного впливу, невизначеності та опортуністичної поведінки партнерів чи конкурентів, а також на вирівнювання асиметрії в інформації, що виникає у економічних відносинах з приводу набуття чи відчуження прав власності на майно
Витрати на безпеку майна під час транспортування	Витрати, зорієнтовані на проведення організаційних, технічних і санітарно-гігієнічних заходів, які спрямовані на попередження чи ліквідацію основних причин псування і втрат кількісного та якісного стану майна під час транспортування
Витрати на безпеку майна під час складування	Витрати, зорієнтовані на проведення організаційних, технічних і санітарно-гігієнічних заходів, які спрямовані на попередження чи ліквідацію основних причин псування і втрат кількісного та якісного стану майна під час складування

Запропонований процесно-орієнтований підхід до класифікації витрат на збереження майна підприємства дозволяє [45]:

- ефективно управляти такими витратами (проводити точне обґрунтування та розрахунок потреби в ресурсах для підтримки необхідного рівня безпеки);
- здійснювати аналіз (проводити оцінку витрати на об'єкти майна за елементами витрат);

- здійснювати моніторинг витрачання коштів на збереження майна підприємства (виявлення найбільш витратних операцій і ресурсів, визначення “вузьких місць” і вироблення заходів для оптимізації витрат за напрямками);

- обрати стратегію по кожному об’єкту витрат і виду діяльності: згортання і підтримування на наявному рівні, розширення й поліпшення або передача на аутсорсинг.

### **1.3. Витрати на збереження майна як об’єкт управління**

Здійснення економічних відносин передбачає взаємодію значної кількості різних суб’єктів, обміну між ними правами, обов’язками та відповідальності щодо управління майном підприємства. Наділення підприємства принципом автономності визначає його відповідальність за наслідки прийнятих управлінських рішень щодо майна, що перебуває у його власності на різних правових режимах.

У процесі організації господарської діяльності відповідальність відіграє центральну роль та нерозривно пов’язана з такими поняттями, як право, обов’язок, юридичний примус і соціологічний контроль.

Господарська діяльність здійснюється в суспільстві, тому безпосередньо несе соціальну відповідальність – здійснюваний у різних формах контроль за діяльністю суб’єкта з позиції виконання ним прийнятих норм і правил [12]. Розрізняють зовнішні форми контролю, які забезпечують покладання відповідальності на суб’єкта за результати його діяльності (підзвітність, покарання, винагорода і т. п.), і внутрішні форми саморегуляції його діяльності (почуття відповідальності, почуття обов’язку). Внутрішня форма саморегуляції є психологічною відповідальністю людини як працівника, здатного осмислювати свої повноваження та звітуватися про виконання посадових обов’язків. Зовнішню форму контролю забезпечує юридична відповідальність як державний примус до виконання правових норм. У здійсненні економічних відносин кожна зі сторін зобов’язана відповідати за свої вчинки перед іншою стороною, державою, суспільством, за невиконання яких застосовуються санкції, що забезпечуються у примусовому порядку державою [38].



Юридична відповідальність поділяється на негативну (ретроспективну) і позитивну (перспективну). Перший вид пов'язаний зі скоєнням правопорушення і супроводжується негативними наслідками для винної особи. Залежно від виду порушення, норми якої галузі права було порушено, законом передбачено кримінальну, цивільну, адміністративну, процесуальну, трудову, конституційну та міжнародно-правову відповідальності.

Другий виникає з юридичного обов'язку суб'єктів здійснювати позитивні, корисні для суспільства функції і реалізується в регулятивних правовідносинах. На макрорівні такою є відповідальність Кабінету Міністрів України перед Верховною Радою, народних депутатів України перед виборцями. На мікрорівні до позитивної відповідальності бізнесу відноситься: дотримання законодавчих норм у сфері пожежної безпеки; дотримання стандартів, норм виробництва відповідно до специфіки сфери діяльності; відповідальність за якість і безпеку товарів (послуг, робіт); дотримання вимог податкового законодавства; дотримання норм санітарно-епідеміологічного захисту, охорони праці та техніки безпеки під час виконання, експлуатації та здійснення технології виробництва тощо.

Будь-яка господарська діяльність здійснюється в інституційному середовищі, якому притаманна система цінностей, формальних і неформальних норм та відносин, які виявляються у конкретних вимогах певних груп агентів (інститутів), зокрема однією з вимог є вимога збереження майна підприємства.

Під інститутами розуміємо стійкі або майже стійкі формальні і неформальні норми або системи норм по відношенню до поведінки, задоволення інтересів окремих суб'єктів економічних відносин, що продовжують діяти протягом значного періоду часу та регулюють або значною мірою впливають на прийняття рішень щодо діяльності і взаємодії соціально-економічних суб'єктів (фізичних та юридичних осіб, організацій) чи їх груп. Під нормами слід розуміти правила, розпорядження або вказівки уповноважених на те органів, які адресовані в силу традицій, звичаїв або законодавчих актів конкретним агентам у визначальні характеристики

сприйняття соціально-економічної інформації для прийняття рішень, поведінки та формування відносин у суспільстві [ 25].

Підприємство як один із соціально-економічних суб'єктів є учасником агентських відносин, які поділяють на два типи: агентські відносини усередині компанії та органи управління загалом, виступають як агенти у відносинах із зовнішнім середовищем [26]. До першого типу відносин належать зацікавлені групи осіб, що складають внутрішні суб'єкти: власники, менеджери та працівники компанії. До другого типу відносин належать зацікавлені групи осіб, що складають відносини із зовнішніми суб'єктами (інститутами): уряд (держава), інвестори, контрагенти (покупці, постачальники, фінансово-кредитні установи, інші дебітори та кредитори), місцеві громади й суспільні інститути.

Відносини між першою групою агентів: акціонерами (власниками), управлінцями, трудовим колективом здійснюються за принципом субординації посадових осіб щодо виконання обов'язків. Розподіл повноважень є групуванням обов'язків і прав, що відповідає посаді, яку займає працівник з відповідним рівнем знань, здібностями. Керуючий, розподіляючи обов'язки між найнятими працівниками, делегує їх найнятим працівникам. Особливістю делегування повноважень є те, що передачі підлягають обов'язки і права, а відповідальність накладається на працівника, але не делегується.

Відповідно до посади працівник несе матеріальну відповідальність, яка може бути покладена незалежно від притягнення працівника до дисциплінарної, адміністративної чи кримінальної відповідальності. Дисциплінарна відповідальність в теорії права розглядається як різновид юридичної відповідальності та здійснюється у формі накладення адміністрацією підприємства дисциплінарних стягнень внаслідок: порушення правил внутрішнього розпорядку, статутів чи положень.

Таким чином, управління безпосередньо передбачає наявність в особи, що виконує управлінські функції, прав і обов'язків на виконання службових повноважень. Право прийняття рішення одночасно передбачає обов'язок пошуку оптимального господарського рішення, у протилежному випадку

застосовуються міри юридичної відповідальності від попередження – адміністративної, аж до позбавлення волі – кримінальної відповідальності за халатність, посадову бездіяльність [40].

Бажання управлінців реалізувати цілі підприємства обмежені інституційним середовищем, що являє собою набір взаємозалежних формальних норм і неформальних обмежень. Так, інституційне середовище функціонування підприємства приділяє значення розумінню легітимності і нормативності при здійсненні економічних відносин, що обумовлює необхідність дотримання формальних правил і норм суспільства, зокрема мова йде про примус до їх виконання за допомогою фінансових санкцій [25, 43].

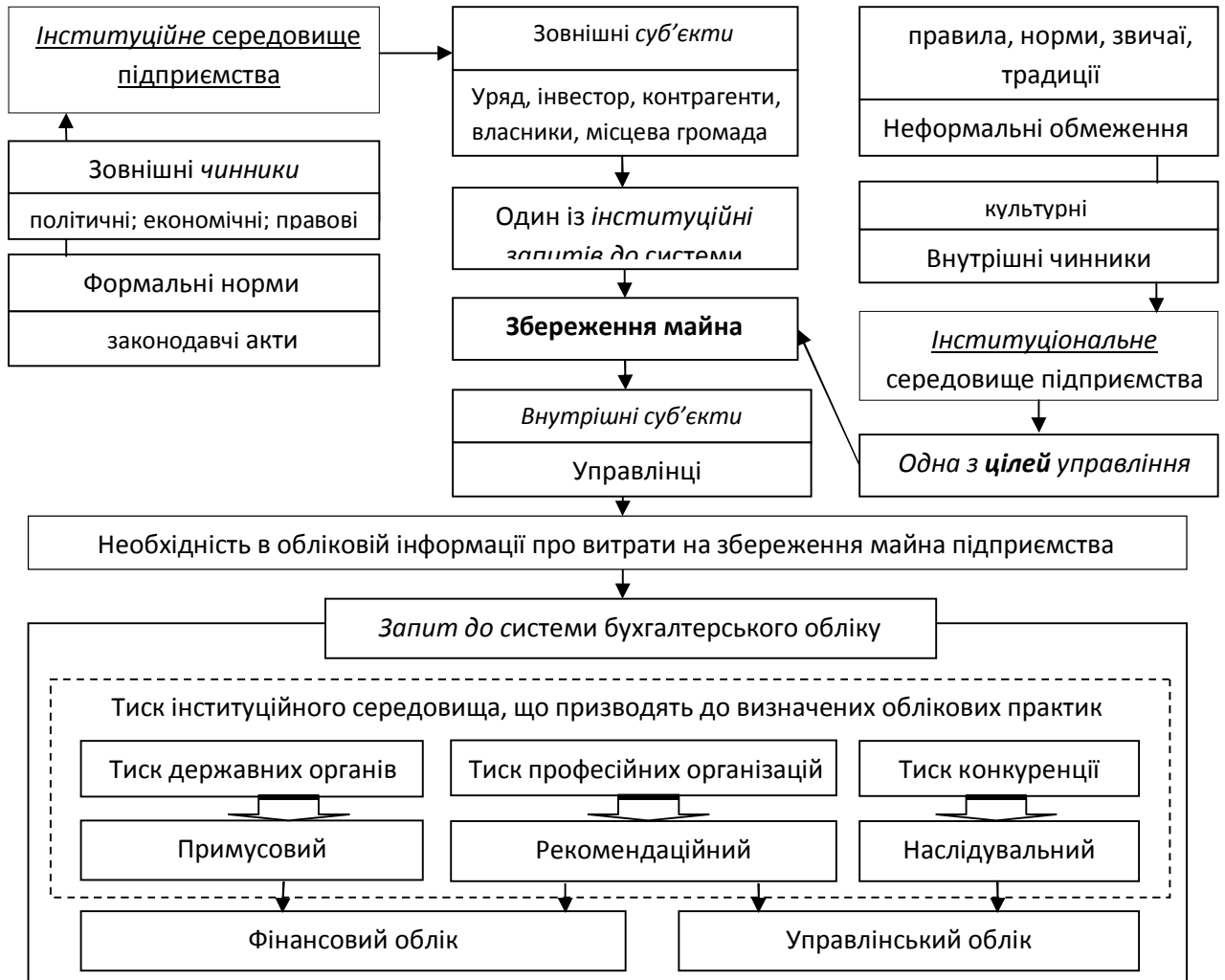
Підприємства підвладні різному рівню інституційного тиску. Результат примусового тиску інституційного середовища проявляється в тому, що підприємствам доводиться підкорятися і демонструвати необхідну поведінку, щоб не наражатись на застосування до себе суттєвих фінансових санкцій. Керівники та бухгалтери прагнуть діяти так, як вважається прийнятним в їх інституційному середовищі [26].

Методологія фінансового обліку та звітності диктується стандартами, методичними вказівками, і навпаки – підприємства можуть створювати будь-які системи управлінського обліку, які, на їхню думку, найбільш придатні для даного конкретного підприємства, що працює в певному інституційному середовищі.

Так, упровадження в українську практичну діяльність зарубіжних методів управлінського обліку більшою мірою є прикладом наслідування. Наслідувальний характер передбачає запозичення успішного досвіду інших фірм, що діють в тому ж інституціональному полі. Можливі два варіанти розвитку такого наслідування. У першому випадку підприємства наслідують тоді, коли вони більше впевнені в правильності дій інших підприємств, ніж власних. Особливо часто невпевненість створюється через сильний конкурентний тиск, оскільки підприємствам доводиться передбачати і реагувати на стратегічні ініціативи своїх конкурентів. Другий варіант виникає через взаємозв'язок між постачальниками і покупцями, коли якість стандартів

управління однієї компанії, а отже, і управлінський облік унаслідується іншою компанією.

Вплив інституційного та інституціонального середовища на організацію ведення бухгалтерського обліку зображено на рис. 1.9.



\*Джерело: розробка на підставі вивчення спеціальної економічної літератури

Рис. 1.9. Фактори впливу інституційного середовища на систему бухгалтерського обліку

Ефективне управління підприємницькою діяльністю прямо залежить від ступеня його інформаційного забезпечення. Виходячи з того, що управління починається з отримання і сприйняття інформації, воно включає прийняття рішення на основі інформації і завершується контролем виконання цього рішення також на основі відповідної інформації, постає необхідність у визначенні інформаційної потреби суб'єктів управління. Інформаційне забезпечення управління С.М. Петренко визначає як сукупність реалізованих

рішень відносно обсягів інформації, її якісного і кількісного складу, розміщення і форм організації. Його метою є своєчасне надання необхідної і достатньої інформації для прийняття управлінських рішень, що забезпечують ефективну діяльність як підприємства в цілому, так і його структурного підрозділу [68]. Важливим критерієм прийняття управлінського рішення щодо витрат на збереження майна є те, що рішення відноситься до певної функції управління на кожному рівні. Для кожного рівня (нижчого, середнього, вищого) характерним є специфічний набір функцій відповідно до рівня компетенції і потреб у відповідній інформації. Спираючись на ґрунтовне дослідження інформаційного забезпечення проф. С.М. Петренко, визначимо інформаційні потреби управління щодо витрати на збереження майна підприємства на різних ієрархічних рівнях (табл. 1.3).

*Таблиця 1.3*

**Послідовність формування інформаційного забезпечення про витрати на збереження майна підприємства для цілей управління**

Рівень управління	Інформацій-ні потреби рівня	Формування інформаційного запиту	Інформація	Основа прийняття рішення
Вищий рівень	Сукупний обсяг витрат на збереження майна підприємства	У розрізі: - напрямків збереження; - елементів витрат; - підрозділів; - працівників	Звіт про витрати на збереження майна підприємства для різних груп зацікавлених сторін	Зменшення / збільшення обсягу витрат. Посилення контролю за фінансуванням тощо
Середній рівень	Обсяг витрат на збереження майна по підрозділу	У розрізі: - елементів витрат; - підрозділів; - працівників	Звіт про витрати на збереження майна підприємства за конкретним видом діяльності	Планування обсягу витрат. Посилення контролю за витрачанням тощо
Нижчий рівень	Обсяг витрат на виконання конкретного заходу зі збереження	У розрізі: - елементів витрат	Звіт про витрати на збереження майна підприємства на конкретний захід	Планування обсягу витрат. Самоорганізація роботи (забезпечення виконання заходів)

По мірі змін зовнішніх і внутрішніх чинників, що впливають на функціонування фінансово-господарської системи підприємства, виникає необхідність не лише у кількісній та якісній інформації про витрати, але й в інформації щодо функціональної області їх виникнення.

Вся облікова система та її складові спрямовані на інформаційну підтримку досягнення поставлених цілей управління. Але, на відміну від фінансового обліку, прерогатива управлінського обліку полягає в тому, що він надає інформацію про систему управління підприємством в розрізі: сукупності процесів, структурних одиниць, учасників процесів, використовуваних у процесі ресурсів та ін.

Так, управлінський облік є одним з основних інструментів, що дозволяє керівництву фірми приймати управлінські рішення щодо витрат на збереження майна підприємства та бере безпосередню участь у формуванні облікового процесу. Проте, на відміну від України, управлінський облік в усьому світі має загально визнаний статус самостійної прикладної дисципліни. У контексті світової облікової практики вітчизняні теоретики наголошують на необхідності впровадження управлінського обліку як самостійної підсистеми обліку [83].

З метою визначення відповідності чи, навпаки, заперечення щодо виділення управлінського обліку як окремої підсистеми облікової практики, слід проаналізувати існуючі підходи до сутності та впровадження його в господарській діяльності в контексті історико-інституційного розвитку, застосовуючи історичний метод. Це дозволить виявити та запропонувати основні можливі напрями впровадження закордонних методів управлінського обліку в національну практику бухгалтерського обліку.

Сутність управлінського обліку досліджено з позиції розуміння його в англійських країнах як «management accounting», з європейської точки зору – як «контролінг» та порівняно з виробничим обліком країн Радянського Союзу.

Протягом значного часу були зроблені часткові кроки до запровадження управлінської практики в бухгалтерський облік. Лише після переходу України на ринкову економіку постала необхідність в обліковій інформації, яка б давала можливість приймати ефективні управлінські рішення на її основі.

Система контролінгу набула поширення в практичній діяльності компаній США, проте була розвинена вже як теоретико-прикладна система у Німеччині, звідки поширилася в азіатські та деякі інші країни.

Українські компанії, які впроваджують методи процесно-орієнтованого обліку, стають пізніми адаптерами нових практик управлінського обліку на світовому рівні і ранніми адаптерами на національному рівні. У результаті вони користуються плюсами від наслідування тією ж мірою, що і є їхніми перевагами від раннього впровадження інновацій на внутрішньому ринку.

Питанням для вирішення на мікрорівні є формування принципів побудови на внутрішньофірмовому рівні управлінського обліку. Це питання пов'язане з набуттям самостійного значення управлінським обліком у системі бухгалтерського обліку, тобто його легітимація і посилення статусу управлінського обліку в питаннях бухгалтерського обліку та внутрішньокорпоративних системах управління.

Регулювання управлінського обліку полягає в тому, що, з одного боку, воно здійснюється в рамках існуючого правового поля, а з іншого – у сфері внутрішньофірмових відносин, які не повністю піддаються прямому законодавчому контролю (види діяльності, внутрішній розпорядок, структура фірми, посадові обов'язки тощо).

Формальні норми містяться в законах і підзаконних нормативних актах, які визначають “правове поле” для функціонування бухгалтерського обліку та встановлюють правила його ведення. З одного боку, формальні норми забезпечують певну свободу господарюючому суб'єкту у виборі форм і методів ведення бухгалтерського обліку. З іншого, вони визначають відповідальність юридичної особи за наслідки незастосування тих чи інших правових норм.

Ведення бухгалтерського обліку регламентується державою, тобто є обов'язковим і охоплює всі аспекти функціонування підприємства (активи, пасиви, доходи, витрати і фінансові результати). Попри відносну прозорість діючих стандартів бухгалтерського обліку, можна спостерігати недосконалість такого впливу з боку держави на облік, зокрема й на управлінський облік. Це пояснюється декількома причинами. По-перше, великим обсягом впливу на бухгалтерський облік законодавчих норм різних галузей права (ЦКУ, ЦКУ, ПКУ та ін.). Кожен із законодавчих актів регулює напрямки господарської

діяльності, в деяких випадках вони збігаються з нормами П(С)БО, в деяких – різняться. По-друге, характерною ознакою національного обліку є багаторазове регламентування прийомів обліку активів, пасивів, доходів і витрат через норми різних стандартів та методичних рекомендацій. Ситуація ускладнюється неоднозначним сприйняттям законодавчих норм і призводить до невизначеності в застосуванні облікових прийомів. У результаті численних законодавчих поправок знижується статус правового забезпечення бухгалтерського обліку.

Інституційне оформлення предметної області управлінського обліку визначається сукупністю процесів, об'єднаних під загальною назвою “інституціоналізація”, – введення і закріплення в існуючій практиці тих чи інших соціально значущих елементів: норм, правил, регламентів тощо. У такому випадку мова йде про правила, що визначають нормальний хід облікового процесу і які визначають легітимність його результатів. Обов'язковою умовою тут виступає наявність певних інституційних механізмів, завдяки яким зазначені правила визначають або перешкоджають поширенню й закріпленню вітчизняної практики управлінського обліку на нормативному рівні. Історичний дискус формування вітчизняного управлінського обліку вказує на відсутність такого механізму. Тому можна констатувати, що регламентування управлінського обліку більшою мірою концентрується на внутрішньофірмових відносинах і меншою мірою регулюється в рамках існуючого правового поля. Тому альтернативним напрямом можуть бути пропозиції в частині закріплення інституціональних механізмів відповідних форм управлінського обліку в практичній діяльності підприємства.



## РОЗДІЛ 2

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ЗБЕРЕЖЕННЯ МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА

#### 2.1. Сучасний стан та методика відображення витрат на збереження майна підприємства в системі бухгалтерського обліку

Умови ведення бізнесу, в яких сьогодні доводиться працювати підприємствам, обумовлюють необхідність розробки механізму збереження майна, що передбачає здійснення відповідних витрат. Інформація про витрати на збереження майна підприємства – місця та причини їх виникнення, база розподілу, калькулювання їх в собівартості – прямо впливає на визначення ефективності господарської діяльності суб'єкта господарювання. На основі наявної інформації підприємство вирішує завдання, пов'язані з контролем за споживанням ресурсів, їх оцінкою, аналізом та плануванням відповідних витрат.

Сьогодні в Україні інформацію про витрати на збереження майна висвітлюють лише окремі підприємства, переважно холдингового типу. Головна мета представлення таких даних – підвищення прозорості інформації: соціальна підтримка, забезпечення промислової безпеки та охорони праці, охорона навколишнього середовища, підвищення якості та ефективності виробничого процесу. Проте, більшість підприємств не конкретизують або не в повному обсязі висвітлюють обсяг фінансування витрат на збереження майна підприємства в обліку та звітності.

Слід відмітити, що інші витрати на збереження майна підприємства (наприклад, витрати на забезпечення інформаційного супроводу зовнішніх загроз ринку, витрати на забезпечення силової охорони, витрати на забезпечення безпеки майна під час транспортування, витрати на забезпечення безпеки майна під час складування) взагалі не відслідковуються.

Однією з причин недостатнього рівня якості інформації про витрати на збереження майна підприємства є відсутність регламентованих стандартів.

Однією з причин є невідповідність традиційної методики бухгалтерського обліку. Так, як збереження майна проявляється в синхронізації взаємодії комплексу управлінських процесів із факторами виробництва для забезпечення їх економічно вигідної трансформації в результат: цілісність майна підприємства та його ефективне використання, то й витрати на збереження майна підприємства виникають у різних процесах виробничо-господарської діяльності підприємства. Так, разом з іншими витратами вони формують балансову вартість необоротних активів, виробничих запасів; відносяться до прямих виробничих, загальновиробничих, адміністративних, інших операційних витрат та до витрат на збут. Це в свою чергу, впливає на порядок їх облікового відображення і внутрішнього контролю за ними.

Частина витрат на збереження майна підприємства, які виникають в процесі постачання, відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг), відноситься до первісної вартості купівельних (отриманих) або вироблених матеріальних ресурсів. Собівартість запасів включає, з-поміж інших фактичних витрат, також, витрати на утримання спеціальних приймальних пунктів, заготівельних контор і складів, створених на місцях заготівлі; витрати на протипожежну та сторожову охорону при транспортуванні запасів; витрати на страхування ризиків при транспортуванні запасів; витрати на оплату тарифів вантажно-розвантажувальних робіт, пов'язані з доставкою запасів на склади підприємства (всі витрати пов'язані з оплатою, як постійним працівникам, так і залученим стороннім особам); витрати на відрядження, безпосередньо пов'язані із заготівлею запасів і доставкою їх на склади підприємства з місця їх заготівлі (відрядні водіям, вантажникам); витрати підприємства на купівлю чи отриманих від постачальників пакувальних матеріалів та тари (за винятком багаторазового призначення, а також картонної та дерев'яної тари). Зазначені витрати, крім транспортно-заготівельних, які обліковуються на окремому накопичувальному рахунку та розподіляються на запаси, формують первісну

вартість матеріальних ресурсів та відображаються сукупною сумою на рахунку 20 «Запаси» [79].

Відповідно до законодавчих вимог щодо забезпечення безпечних умов виробництва на підприємства покладається відповідальність за забезпечення механізмів, обладнання та процесів, які перебувають під їх контролем в безпечному, технічно справному стані. Для цього в обов'язковому порядку проводять щорічний масштабний технічний огляд основних засобів, періодичний капітальний та поточний ремонт.

Бухгалтерський облік витрат на утримання допоміжних виробництв, а саме ремонтного господарства, відділу цивільної охорони (витрати на техніку безпеки) регламентує П(С)БО 16 «Витрати» (п. 15). Ці витрати включаються до загальновиробничих витрат підприємства та обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Забезпечення справності техніки та технологічних ліній виробництва формують витрати загальновиробничого призначення та включають такі статті витрат:

- витрати на оплату праці робітників, зайнятих обстеженням, оцінкою технічного стану та паспортизацією виробничих будівель і споруд; утриманням та експлуатацією, технічним оглядом та технічним обслуговуванням основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення (слюсарів, електриків, працівників відповідальних за збереження цих об'єктів тощо);

- відрахування на соціальні заходи;

- витрати на мастильні, обтиральні матеріали, запасні частини, деталі, вузли, емульсії для охолодження, паливо, електроенергію, воду, пару, стиснуте повітря та інші види енергії на приведення в рух верстатів, кранів, пресів, підйомників та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення та на їх технічний огляд і технічне обслуговування;

- амортизаційні відрахування;

- вартість послуг сторонніх організацій;

- інші витрати.

В практиці бухгалтерського обліку існує два варіанти відображення таких витрат.

Перший варіант, полягає у включені витрат у всій сумі до складу загальновиробничих витрат в кінці року. Такий варіант, передбачений для підприємств з довготривалим циклом виробництва. В січні поточного року сукупна сума витрат з кредита рахунків 20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 66 «Розрахунки за виплатами працівників», 65 «Розрахунки за страхуванням», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» кореспондується з дебетом рахунку 23 «Виробництво».

Другий варіант передбачає проведення рівномірного розподілу суми витрат на собівартість продукції протягом року. В січні сума витрат на проведення технічного обслуговування загальновиробничих основних засобів відображається на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». За кредитом рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» в 1/12 частині (відповідно з подальшим щомісячним урахуванням таких сум підприємством у складі постійних ЗВВ, та зокрема – щомісячним розподілом, якщо в тому виникне необхідність, тобто у випадку перевищення фактичної потужності над нормальною) протягом календарного року щомісячно списуватиметься до складу постійних ЗВВ кореспонденцією рахунків Дт 91 «Загальновиробничі витрати» Кт 39 «Витрати майбутніх періодів».

Витрати на технічне обслуговування інших основних засобів невикробничого призначення відображаються за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати», якщо це основні засоби загальногосподарського (адміністративного) призначення, за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут» – збутового призначення, а за дебетом рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» – іншого призначення.

Поточний ремонт основних засобів виробничого призначення проводиться за настанням певної аварійної ситуації або при виявленні несправностей.

Поточний ремонт є комплексом операцій щодо відновлення справності або працездатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх складових частин і полягає в зміні й (або) відновленні окремих частин об'єкта, що сприяє підтриманню цього об'єкта в робочому стані й одержанню первинно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його експлуатації, але не веде до поліпшення об'єкта (збільшення майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об'єкта) [99].

В залежності від суб'єкта виконання ремонтних робіт, ремонт може бути виконаний власними силами або із залученням сторонніх осіб, тобто підрядним способом. Власними силами ремонт виконують ремонтні майстерні або працівники, які обслуговують техніку.

Ремонтно-механічна майстерня вважається одним із видів допоміжних виробництв. Для обліку витрат на ремонт до рахунку 23 «Виробництво» відкривають відповідний субрахунок 234 «Ремонтно-механічна майстерня». Витрати на ремонт обліковують за кожним об'єктом основних засобів, що перебувають у ремонті. На окремому аналітичному рахунку 234.n обліковуються цехові витрати на утримання майстерні в розрізі статей: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; роботи, послуги та інші витрати. Витрати на поточний ремонт включаються до витрат звітного періоду (п. 15 П(С)БО 7) [77].

У випадку залучення сторонніх осіб, ремонтні роботи доручається виконувати підприємству, яке спеціалізується на виконанні таких робіт. Облік витрат на ремонт об'єктів підрядним способом відображають кореспонденцією рахунків Дт 23 «Виробництво» Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Додатково до цих витрат необхідно включати суми, якими оплачено доставку ремонтних об'єктів до місця ремонту й назад у господарство. Фактичну собівартість виконаних робіт у ремонтно-механічній майстерні визначають щомісяця. Вона складається з прямих витрат на виконання робіт та суми цехових витрат, які розподіляються між окремими замовленнями у встановленому % (пропорційно до нарахованої прямої оплати праці тощо).

Однак, орендоване майно також вимагає поліпшення та ремонту. Відповідно до ч. 1 та 2 ст. 776 ЦКУ, поточний ремонт орендованого майна може проводити орендар, а капітальний ремонт орендодавець. Це правило діє в тому випадку, якщо інше не визначено договором оренди, так як є диспозитивною нормою права. Так, залежно від умов договору відображення операцій щодо ремонту чи поліпшенням орендованих основних засобів в бухгалтерському обліку можливі різні ситуації [108].

1. Орендодавець ремонтує / поліпшує орендоване майно в рамках зобов'язань, що закріплені за ним згідно з договором оренди та / або в силу визначених норм ЦКУ (ч. 2 ст. 776 та 778) [108].

Об'єкти основних засобів, хоч і передані в оренду, проте вважаються власністю орендодавця і обліковуються у нього на балансі (ч. 1, ст. 759 ЦКУ) [108]. Тому, вартість поліпшення, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від його використання, збільшує первісну вартість об'єкта оренди кореспонденцією:

Дт 15 «Капітальні інвестиції» Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношуванні предмети», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

Дт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» Кт 15 «Капітальні інвестиції».

Орендар, витрати на капітальний ремонт / поліпшення основних засобів враховує, як витрати, що здійсненні в рамках господарської діяльності, так, як вигоди від капітального ремонту отримує саме він. Вартість поточного ремонту списуються на рахунок Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Витрати на поточний ремонт та переміщення орендованих основних засобів орендодавець враховує у складі витрат платника податку ПКУ (п. 144.4, 146.11, 146.12) [72].

2. Орендодавець ремонтує / поліпшує об'єкт оренди за окремим договором підряду, підписаним з орендарем.

В даному випадку орендодавець виконує для орендаря певні обумовлені окремим договором роботи. Орендодавець в податковому обліку такі роботи повинен вказувати як продаж результатів роботи (послуг) згідно з пп. 14.1.203 ПКУ [72]. На дату виконання ремонтно-поліпшувальних робіт орендодавець у бухгалтерському обліку збільшує дохід від робіт, показуючи це кореспонденцією:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»

Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг» Кт 23 «"Виробництво і нарахуванням податкового зобов'язання із ПДВ»

Дт 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» Кт 641 «Розрахунки за податками».

3. Відповідно до ч. 3 ст. 778 ЦКУ поліпшення об'єкта оренди здійснює орендар, а орендодавець вартість такого поліпшення відшкодовує грошима або зараховує в рахунок орендної плати [108].

Договором оренди може бути передбачена ситуація, що орендар встановить пожежно-охоронну сигналізацію, а орендодавець, в свою чергу, оплатить вартість такого заходу шляхом поступового зарахування в рахунок оренди. Таку ситуацію, слід розглядати як придбання результатів робіт (послуг) з оплатою в негрошовій формі. В бухгалтерському обліку такі операції відображаються двома варіантами кореспонденцій рахунків.

1) Якщо оренда є основним видом діяльності орендодавця, тоді:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг».

2) Якщо оренда – побічний заробіток орендодавця, тоді:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 713 «Дохід від операційної оренди активів».

Вартість робіт із поліпшення орендодавець може показувати проводками Дт 15 «Капітальні інвестиції» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

Дт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» Кт 15 «Капітальні інвестиції».

Зарахування вартості поліпшення об'єкта оренди, здійсненого орендарем, у рахунок орендної плати відображають:

Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

4. Поліпшення об'єкта оренди здійснює орендар у процесі діяльності, а орендодавець компенсує грошима його вартість після закінчення договору оренди.

В бухгалтерському обліку є декілька варіантів відображення такої ситуації. За першим варіантом поліпшення об'єкта слід відображати як продаж основних засобів орендарем і придбання їх орендодавцем. Відповідно у орендаря в бухгалтерському обліку буде запис:

Дт 117 «Інші необоротні матеріальні активи» Кт 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;

Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношуванні предмети», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

Дт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» Кт 15 «Капітальні інвестиції».

Тоді, як у орендодавця:

Дт 377 «Розрахунки з різними дебіторами» Кт 742 «Дохід від реалізації необоротних активів»;

Дт 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» Кт 641 «Розрахунки за податками»

Дт 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» Кт 153 «Придбання (створення) інших необоротних матеріальних активів».

Інший варіант такої ситуації передбачає, що суму компенсації орендодавцю слід відносити до складу інших витрат у звітному періоді, в якому



вони були здійснені (п. 138.5, пп. 138.12.2 ПКУ) [72]. Таку операцію в обліку орендодавця слід показувати кореспонденцією рахунків:

Дт 949 «Інші операційні витрати» Кт 131.1 «Знос основних засобів, переданих у операційну оренду»;

Дт 151 «Капітальне будівництво» Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

Дт 641 «Розрахунки за податками» Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

Дт 103.1 «Будинки та споруди, передані в операційну оренду» Кт 151 «Капітальне будівництво»;

Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Дт 949 «Інші операційні витрати» Кт 131.1 «Знос основних засобів, переданих у операційну оренду».

5. У господарській практиці можливий варіант, коли виконані орендарем ремонтно-поліпшувальні роботи не передбачають компенсації орендодавцем. Після закінчення дії договору основний засіб не змінює вартості, яка амортизується. У орендодавця виникає дохід у вигляді безоплатно наданих ремонтно-поліпшувальних робіт (пп. 135.5.4 ПКУ) [72].

Одержання поліпшення без компенсації їх вартості в бухгалтерському обліку орендодавця відображається кореспонденцією рахунків:

Дт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Також до витрат на техніку безпеки та охорону праці відносяться витрати на кадрове професійне забезпечення, що передбачає виділення посади, в посадових обов'язках якої передбачається проведення організації та контролю дотримання техніки безпеки; забезпечення проведення спецнавчання працівників, які приймаються на роботу з підвищеною небезпекою та їх щорічної перевірки знань з питань безпеки. Такі заходи обумовлюють поточні

витрати на оплату праці, соціальні відрахування та оплату навчання. Ці операції відображаються кореспонденцією рахунків:

Дт 23 «Виробництво» Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»,  
Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням».

Витрати за навчання персоналу правомірно включати до витрат на підставі пп. 140.1.3. ПКУ [72].

До витрат на техніку безпеки відносяться витрати на забезпечення працівників засобами індивідуального захисту. Видача працівникам спеціального одягу, взуття та знешкоджуючих засобів гігієни (далі ЗІЗ), забезпечення працівників, які зайняті у шкідливих умовах праці, молоком є обов'язковими та виконують соціально-економічну функцію, в частині технічної безпеки та санітарно-гігієнічної безпеки працівників. Забезпечення працівників ЗІЗ регламентовано ст. 163 КЗпП, ст. 8 Закону України «Про охорону праці».

Витрати на придбання ЗІЗ включаються до витрат юридичної особи та фізичної особи підприємця, що відповідно до законодавства використовують найману працю, здійснюються та придбаваються з урахуванням вимог підпункту «є» ст. 138.10.1 та ст. 140.1.1 ПКУ для цілей оподаткування прибутку підприємства [72].

В бухгалтерському обліку ЗІЗ обліковуються в залежності від їх очікуваного строку експлуатації. Спецодяг, строк експлуатації якого не перевищує 1 року, зараховують до складу запасів і обліковується на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Спецодяг, строк експлуатації якого більше 1 року, обліковується, як об'єкт необоротних активів на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» (якщо вартість одягу не перевищує вартісної межі, закріпленої в наказі про облікову політику) або на субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи» (якщо вартість спецодягу перевищує встановлену межу).

Вартість спецодягу, що відображений у складі малоцінних необоротних матеріальних активів (на субрахунку 112, 117) підлягає амортизації починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому спецодяг було передано в експлуатацію. Згідно з п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби», амортизація інших необоротних активів нараховується із застосуванням прямолінійного або виробничого методу [77]. Водночас, для амортизації ЗІЗ, що відображені у складі малоцінних необоротних матеріальних активів, можуть застосовуватися інші два методи (пп. 145.1.6 п. 145.1 ст. 145 ПКУ) [72]:

- списання 100 % вартості, що амортизується, уже при відпуску спецодягу зі складу в експлуатацію;

- списання 50 % вартості, що амортизується, у першому місяці його використання, а решта 50 % – у місяці вилучення одягу зі складу активів підприємства.

Підприємство має право вибрати будь-який з перелічених методів амортизації спецодягу та закріпити свій вибір у наказі про облікову політику.

Відображення видачі ЗІЗ працівникам в бухгалтерському обліку відображається кореспонденцією рахунків:

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» Кт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Аналітичний облік ведеться у розрізі матеріально відповідальних осіб і місць експлуатації.

Збереження майна підприємства передбачає дотримання закріплених законодавчих норм щодо заходів протипожежної безпеки. Такий вид заходів, як протипожежна безпека, повинен бути регламентований в статутах підприємств, а також в трудових договорах (контрактах) працівників, що працюють у підрозділах пожежної охорони.

Господарські операції зі встановлення пожежної сигналізації мають свої особливості в обліку. Якщо пожежна система входить у кошторисну вартість об'єкта, що вводиться в експлуатацію (передбачається проектною документацією на будівництво об'єктів), то такі витрати слід капіталізувати,

включаючи в первісну вартість будівлі. При будівництві будівлі важливо створити протидимний захист приміщення і шляхів евакуації, забезпечити надійними системами водопостачання. Ці умови вирішуються в процесі конструкторсько-проектувальних робіт, технологічними прийомами в процесі будівництва, завдяки проектуванню, встановленню спеціальних пристроїв і вентиляційних систем, які призначені для видалення диму, зниження температури і конденсації продуктів горіння.

Всі витрати на встановлення пожежної системи при будівництві обліковуються на субрахунках 151 «Капітальне будівництво» і при введенні будівлі в експлуатацію загальною сумою відображаються у вартості будівлі на рахунку 103 «Будівлі та споруди».

Якщо з якихось причин у приміщенні відсутня пожежна сигналізація або потрібна її заміна, то витрати на встановлення нової сигналізації вважаються витратами на технічне переоснащення будівлі. Наявність пожежної сигналізації в приміщеннях підприємства – законодавчо продиктована необхідність, тому такі витрати безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою (п. 8 П(С)БО 7) та збільшують первісну вартість об'єкта [77]. Відповідно до п. 14 П(С)БО 7 «первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єктів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з ремонтом об'єкта, визначену у порядку встановленому податковим законодавством» [77].

Зі встановленням пожежної сигналізації та введенням її в експлуатацію пов'язані також витрати на виведення сигналу на пульт сигналізації та проведення пожежної експертизи пожежної сигналізації. Витрати на виведення сигналу на пульт спостереження повинні також збільшувати первісну вартість

будівлі, адже такі заходи призводять до збільшення майбутніх економічних вигод використання об'єкта, – підвищується надійність експлуатації будівлі.

Витрати на проведення пожежної експертизи в податковому обліку включаються до первісної вартості відповідного об'єкта основних засобів та підлягають амортизації (ст. 144 – 146 ПКУ) [72].

Витрати до введення пожежної сигналізації в експлуатацію відображаються на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», а в момент введення в експлуатацію списуються на дебет субрахунку 103 «Будівлі і споруди».

До поточних витрат відносяться витрати на матеріальне забезпечення: забезпечення необхідною кількістю пожежної техніки, обладнання, первинних засобів пожежегасіння та засобів індивідуального захисту працівників. Такі витрати включаються до виробничих витрат та обліковуються за Дт 23 «Виробництво».

Кадрове (професійне) забезпечення пожежної безпеки передбачає організацію підрозділу пожежної безпеки або виділення посад в посадових обов'язках яких передбачають організацію та контроль дотримання пожежної безпеки; організація на підприємстві добровільної пожежної дружини (команди); забезпечення проведення попереднього спеціального навчання працівників, які приймаються на роботу з підвищеною пожежною небезпекою та їх щорічної перевірки знань з питань пожежної безпеки, проведення спеціального навчання.

Витрати на кадрове забезпечення пожежної безпеки є витратами на оплату праці, соціальні відрахування, оплату навчання, які відображаються так само, як і витрати на кадрове забезпечення техніки безпеки, а також породжують додаткові витрати.

Витрати на стимулювання дотримання заходів на протипожежну безпеку, техніку безпеки, витрати на страхування майна загальногосподарського призначення, дозволи/експертні висновки про те, що господарський процес організований відповідно до норм законодавства з питань пожежної безпеки,

санітарно-епідеміологічного захисту, охорони праці та промислової безпеки під час виконання, експлуатації та здійснення технології виробництва, витрати на придбання довідкової, навчальної літератури і відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати» Такі витрати правомірно включати до витрат на підставі пп. 140.1.3. ПКУ (витрати платника податку на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників робітничих професій, а також у разі, якщо законодавством передбачено обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації) [72].

До витрат на збереження майна підприємства, також відносяться витрати на силову охорону.

На підприємствах можливі два варіанти організації такої охорони:

- 1) створення власного підрозділу із силової охорони підприємства;
- 2) залучення для охорони сторонніх спеціалізованих служб.

До витрат підприємства при першому варіанті відносяться витрати на оплату праці охоронців, відрахування на соціальні заходи, вартість обмундирування і спецодягу охоронців, витрати на переміщення охоронців, витрати на утримання службових собак та ін. Витрати підприємств на здійснення сторожової охорони, залежно від об'єктів, на яких проводиться діяльність з охорони, відносяться до різних статей калькулювання. До загальнопромислових витрат відносяться витрати на сторожову охорону (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств). До адміністративних витрат відносяться витрати на сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення.

До витрат на збереження майна підприємства відносяться витрати на зменшення ризику негативного наслідку укладання бізнес-угоди процесу закупівлі (витрати на інформаційне забезпечення, витрати на вимірювання, витрати на юридичний супровід договірному процесу).

У разі настання випадку втрати майна через об'єктивний чи суб'єктивний чинник зовнішнього чи внутрішнього середовища підприємство здійснює ряд заходів на його відновлення, відшкодування, які безпосередньо являються

витратами. Витрати на проведення технічних аудитів, відвідання виробництва постачальника, проведення експертиз якості пробних зразків сировини та інші заходи, які направлені на зниження ризику втрат майна від несумлінного постачальника належать до загальногосподарських (адміністративних) витрат і відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Витрати на забезпечення безпеки транспортування продукції включають витрати на: ремонт та утримання транспортних засобів, інших матеріальних необоротних активів; дотримання санітарно-епідеміологічних заходів, які включають витрати на дезінфекцію, прибирання, пакування, тарування; оформлення сертифікатів якості, проходження експертиз відповідності готової продукції; страхування їх в дорозі. Всі ці витрати належать до витрат на збут і відображаються за Дт 93 «Витрати на збут».

Досліджуючи витрати на збереження майна підприємства, можемо констатувати, що при існуючій методиці обліку, витрати на збереження майна підприємства не виокремлюються із загальної сукупності витрат підприємства вони відображаються разом з іншими витратами в загальній їх сукупності (рис. 2.1).

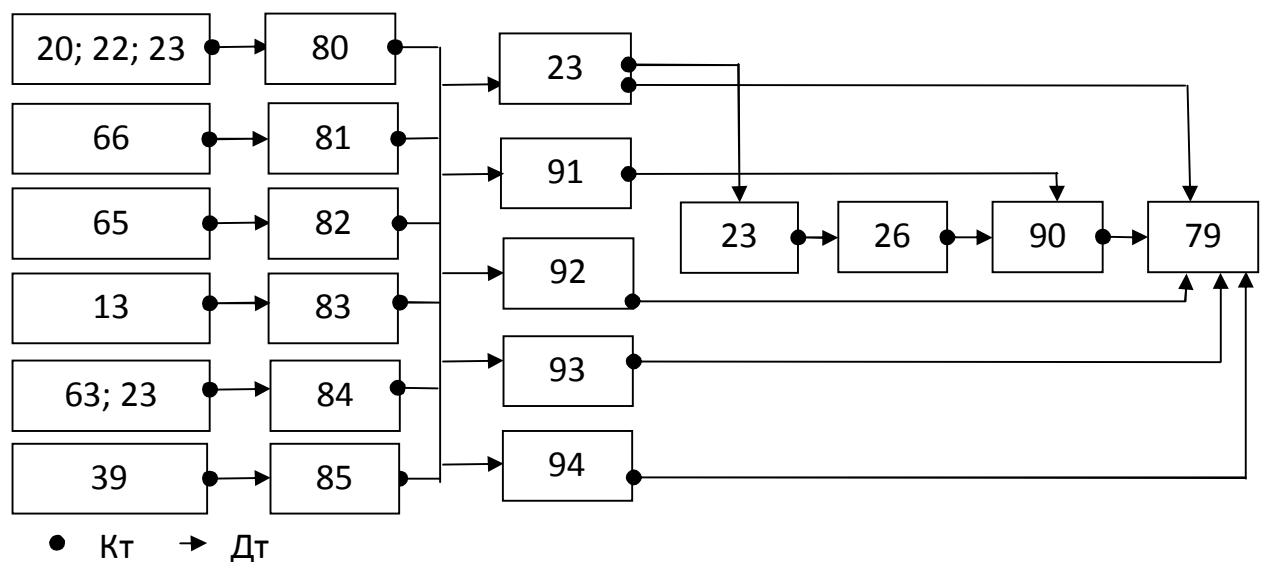


Рис. 2.1. Застосування традиційної схеми руху витрат на збереження майна із використанням рахунків класу 8 та 9

Отже, витрати на збереження майна можуть формувати: 1) балансову вартість необоротних активів; 2) собівартість виробничих запасів; відноситись

до: 3) загальновиробничих витрат; 4) адміністративних витрат; 5) витрат на збут; 6) інших операційних витрат.

Котловий метод відображення витрат робить практично неможливою комплексну оцінку їх величини та не дозволяє співвіднести такі витрати з доходами від утримання і використання майна. У більшій своїй частині такі витрати здійснюються безсистемно, вони не виділяються із загальної суми витрат, що унеможливорює аналіз раціонального їх використання та розрахунку ефективності їх споживання, а також контроль за такими витратами, регулювання та їх оптимізацію.

## **2.2. Методика формування облікової інформації про витрати на збереження майна підприємства: управлінський аспект**

Сучасна практика формування інформації про витрати на збереження майна без їх виділення в окрему групу не забезпечує якісною інформацією для ефективного управління такими витратами, що вимагає розробки методичного забезпечення їх облікового відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку та розподілу накладних витрат на об'єкти калькулювання відповідно до причино-наслідкових зв'язків їх виникнення.

Одним із шляхів удосконалення облікової системи в Україні, вчені вважають побудову управлінського обліку. Сьогодні у методології бухгалтерського обліку використовується значна кількість методів обліку витрат, застосування яких можна класифікувати за трьома напрямками:

- в розрізі об'єктів обліку при традиційній системі обліку фактичних витрат (простий, позамовний, попередільний, попроцесний);
- в розрізі цілей управління для планування та аналізу (директ-костинг, ABC-метод, метод повного розподілення витрат, CVP – аналіз, кост-кілінг, таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркінг);
- в розрізі контрольних функцій виробничо-господарської діяльності за рівнем витрачання ресурсів (нормативний, стандарт-костинг, контролінг).



Кожен з існуючих методів обліку витрат передбачає модель облікових інструментів, які застосовуються в залежності від специфіки виробничої діяльності і накладаються на реальне підприємство. Невід'ємною частиною облікових інструментів є вибір методів калькулювання собівартості продукції. Можливими способами перенесення витрат на об'єкти калькулювання є:

1) пряме відстеження (припускає, що шляхом фізичного спостереження витрати можуть бути легко і точно віднесені на кінцевий об'єкт – прямі витрати);

2) причинно-наслідковий розподіл (використовується тоді, коли неможливо прямо і економічно доцільним шляхом здійснити пряме відстеження витрат);

3) умовний розподіл (використовується, коли не можна застосувати два вище зазначених методи – база розподілу витрат не є причиною витрат).

Кожен із зазначених способів знайшов своє застосування в певній системі розподілу витрат, а саме:

- спосіб прямого відстеження – в методі директ-костинг;
- спосіб прямого відстеження в поєднанні зі способом умовного розподілу – в традиційній системі розрахунку собівартості;
- спосіб прямого відстеження в поєднанні зі способом причинно-наслідкового розподілу – в обліку витрат за видами діяльності (ABC).

Оскільки, кожен окремий ресурс підприємства має бути врахований конкретною господарською операцією, яка оцінюється з погляду того, які саме ресурси задіяні в конкретному напрямі на збереження майна підприємства, тому інформація про витрати має бути сформована в трьох розрізах: за ресурсами, операціями та об'єктами витрат або об'єктами калькулювання витрат. Найбільш доцільно в даному випадку використовувати ABC-метод, оскільки лише його інструментарій дозволяє визначити обсяг витрат на збереження майна підприємства в зазначених розрізах, що забезпечує розширення аналітичної інформації для бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Фактично модель ABC є спробою подати витрати у тривимірному просторі: перший вимір – це ресурси; другий – це операції; третій вимір – це об'єкт витрат або об'єкт калькулювання витрат.

ABC-метод розглядає бізнес-процеси як сукупність видів діяльності, які складаються із сукупності функцій і господарських операцій. Кожна операція оцінюється з погляду того, які саме ресурси задіяні в конкретному виді діяльності.

У рамках досліджуваного питання нами виокремлено збереження майна підприємства, як окремий процес, який забезпечується діяльністю функціональних підрозділів підприємства або працівників за напрямками: протипожежна охорона, техніка безпеки, силова охорона, забезпечення інформаційного супроводу зовнішніх загроз ринку, безпека майна під час транспортуванні, безпека майна під час складування.

В системі рахунків бухгалтерського обліку ABC-метод використовується як допоміжна система, що формує підсистему рахунків управлінського обліку. Існують два методи застосування такої системи – адаптивний та інтегрований. Система рахунків методу обліку за видами діяльності впроваджується за допомогою відкриття рахунку-екрану, який виконує роль накопичувача витрат за видами діяльності та трансформації акумульованої в ньому інформації на рахунки об'єктів споживання таких витрат визначеними рівнями видів діяльності.

Застосування рахунків-екранів підвищує гнучкість обліку, оскільки ліквідуючи одні рахунки і вводячи рахунок-екран без істотних змін у самій системі обліку, можна отримати потрібну для управління результативну інформацію. У чинному плані рахунків бухгалтерського обліку України, доцільно застосувати додаткову підсистему рахунків 8-го розділу з використанням вільного 86-го рахунку або у складі інших витрат.

Рахунок-екран групує всі витрати за функціональною спрямованістю бізнес-процесів. Розглядаючи збереження майна як окремий процес або підпроцес бізнес-процесів постачання, виробництво та збут, пропонуємо до рахунку окремий субрахунок, на якому відокремлені витрати на збереження майна підприємства. Відповідно до виділеної класифікації витрат на збереження майна

підприємства, запропоновано виокремлювати наступні аналітичні розрізи субрахунку «Витрати на збереження майна підприємства»:

- Витрати на забезпечення інформаційного супроводу зовнішніх загроз ринку;
- Витрати на збереження майна під час транспортування;
- Витрати на збереження майна під час складування;
- Витрати на протипожежну безпеку;
- Витрати на техніку безпеки;
- Витрати на силову охорону.

Додатково передбачено ведення обліку витрат на вказаних рахунках в розрізі елементів витрат.

Складність полягає в тому, що інформація обліку має узгоджуватися з вимогами різних інститутів, що ґрунтується на різних інтересах та нормативній базі. Так, норми фінансового обліку визначаються (П(С)БО), які відрізняються від норм податкового законодавства (ПКУ).

Фінансовий облік зорієнтований на формування показників господарської діяльності таким чином, щоб відповідати вимогам інституційних норм і знаходить своє відображення у зовнішній бухгалтерській звітності. Він розкриває кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства за минулий період і призначений в більшій частині для зовнішнього користувача – ДФС, органів державної статистики та ін.

Інформація про витрати на збереження майна підприємства формується у фінансовій системі і в управлінській одночасно. Витрати, що забезпечують інтереси суспільства, чітко нормовані і відповідно до податкового кодексу повинні відображатись у податковій звітності не більше визначених норм і лише в межах передбачених статей витрат. Підприємство фінансує значно більше матеріальних цінностей на пожежну охорону, техніку безпеки та інші витрати, пов'язані зі збереженням майна, ніж це визначено нормами в законодавчих актах.

Наступним етапом дослідження є удосконалення розрахунку непрямих виробничих витрат на збереження майна підприємства.

Вибір методу калькулювання собівартості і розподілу витрат є одним з ключових чинників правильності та обґрунтованості управлінських рішень. Якщо з прямими витратами проблем в їх розподілі практично немає, вони переносяться на об'єкт калькулювання прямим способом, то у відношенні непрямих витрат виникає питання застосування баз розподілу, так як, такі витрати не можуть бути віднесені економічно доцільним шляхом – безпосередньо до конкретного об'єкта витрат.

Питання вибору бази розподілу непрямих витрат в традиційній системі обліку, вважається все ще не вирішеним. Необхідність правильного розподілу таких витрат потрібна як мінімум з двох причин:

- для правильного обчислення собівартості продукції, тобто для правильного ціноутворення;
- для правильного розуміння, на яких витратах можна економити, тобто які з них можна скоротити без шкоди для бізнес-процесу в цілому.

При традиційній системі обліку непрямі витрати розподіляють з використанням єдиної ставки для всієї організації в цілому. Базами розподілу для непрямих витрат можуть бути години праці, одиниці (види) запасів, кількість, маса, об'єм запасів, машино-години, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати.

Інколи для цілей розподілу виділяють центри витрат. При розподілі непрямих витрат з використанням центрів витрат, загальні витрати, що акумулюються в кожному центрі витрат, далі розподіляються за кількісними об'єктом з використанням окремої бази розподілу для кожного такого центру. Такий підхід складається з двох етапів: на першому етапі витрати розподіляються за центрами, а на другому – за кінцевими об'єктами витрат. Базою розподілу витрат кінцевих об'єктів, зазвичай відносять: години праці основних працівників, прямі матеріальні витрати, всі прямі витрати, години

роботи устаткування і число одиниці випущеної продукції. Інші бази використовуються рідко.

Загальний фінансовий результат, дійсно, не зміниться, але за видами продукції він відрізнятиметься, і досить суттєво, що виразиться в зміні рентабельності продукції.

Виконання традиційних систем при розподілі непрямих витрат не є досконалим, зазвичай його використовують через простоту в розрахунку та через перевірений механізм застосування. Проте розрахунок собівартості за такою методикою може призвести до спотворення інформації про витрати на виробництво продукції, а значить – призвести до помилок при прийнятті управлінських рішень. Причина спотворення інформації полягає в тому, що використовувана база розподілу витрат не відповідає реальним причинно-наслідковим зв'язкам між витратами і кінцевими об'єктами. Спотворення полягають у тому, що при використанні однієї бази розподілу вартість групи виробів може бути завищеною, а з використанням іншої – заниженою. Коли мова йде про розподіл витрат між різними видами продукції, для бухгалтерського обліку важливо, щоб усі витрати були розподілені, в такому випадку при застосуванні однієї бази розподілу (наприклад, однакової ставки розподілу) одні вироби є переоціненими, інші – недооцінені. Для управлінського обліку це принципове питання. Від обраної методики калькулювання витрат залежить об'єктивність прийнятих управлінських рішень щодо формування виробничої програми, собівартості, цінова конкурентоспроможність кожного виду продукції.

Враховуючи сформований досвід розподілу витрат запропоновано види діяльності, які забезпечують збереження майна підприємства класифікувати за типами об'єктів калькулювання, на які видається можливим віднести витрати шляхом встановлення причинно-наслідкових зв'язків. Для того, щоб правильно розподілити витрати і знайти необхідні зв'язки між витратами і ресурсами необхідно використовувати спеціальний інструмент, який в традиційній системі калькулювання називається коефіцієнтом калькулювання.

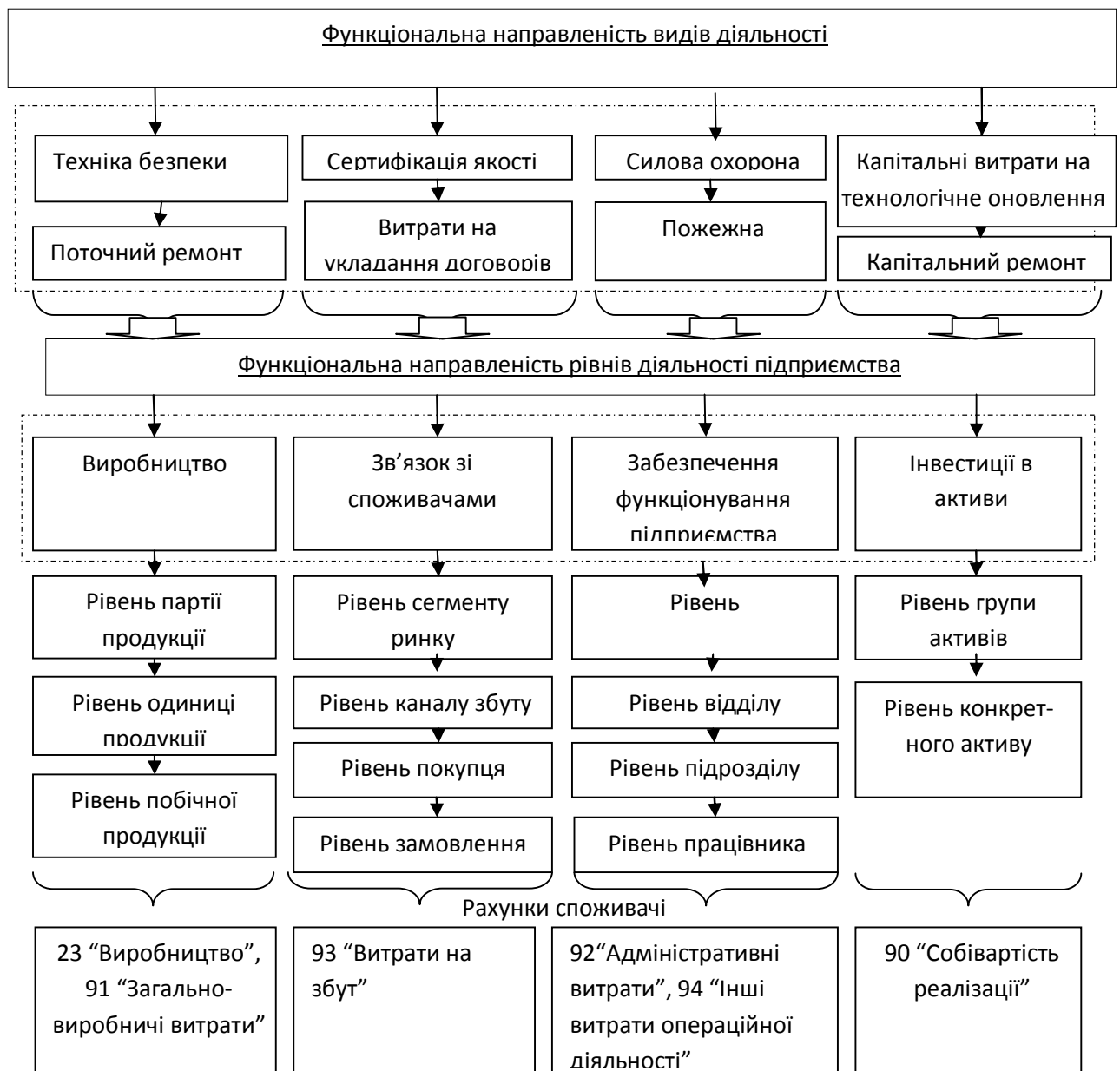


Рис. 2.2. Зв'язок видів діяльності, в межах яких можуть формуватися витрати на збереження майна

Витрати на оновлення технологічних ліній спрямованих на підвищення рівня технічної, протипожежної безпеки, заходи з підвищення кваліфікації персоналу в останні роки в зарубіжній літературі трактуються як своєчасний вид інвестицій у майбутнє. Такі витрати включаються до витрат майбутніх періодів, що також підтверджує відсутність зв'язку між даними витратами і собівартістю продукції, що виробляється в даний момент. У другому випадку, це витрати, спрямовані на узгодження інтересів бізнесу з інтересами суспільства. Так, в обох випадках витрати не підлягають до розподілу на одиницю продукту і вважаються нерелевантними для розрахунку його

собівартості. Тому такі витрати зазвичай віднімають загальною сумою з маржинального доходу або довільно розподіляють на одиницю продукції для дотримання вимоги бухгалтерського обліку про повний розподіл всіх витрат.

Для кожної господарської операції повинні використовуватись свої драйвери. Вони можуть містити і кількість оброблених документів, і кількість об'єктів, час на видачу та контроль виконання завдання тощо.

Виходячи зі сказаного вище, пропонується виділити чотири групи драйверів для розподілу непрямих витрат процесів збереження майна, а саме:

1) залежно від показників обсягу. В якості показників використовуються будь-які натуральні показники ваги, фактичного обсягу або кількості (кількість виробленої продукції, відпрацьованих годин і ін);

2) залежно від показників структури. Показники структури оцінюють вплив на витрати таких факторів, як кількість запчастин та вузлів в конструкції виробів, кількість і види постачальників, кількість позицій номенклатури, способи доставки продуктів споживачам, види замовлень, кількість і види споживачів. Дані драйвери витрат використовуються при розподілі собівартості логічних видів діяльності на продукти і канали збуту. Але іноді відмінності у витратах на продукт або канал збуту, зумовлені цими факторами, не розкриваються і списуються на фактори обсягу. Це призводить до неправильної оцінки рентабельності споживача чи каналу збуту. У сучасних умовах така загроза особливо реальна, тому що в традиційному обліку ці витрати входять до складу адміністративних або збутових і розподіляються пропорційно обсягу реалізації продуктів;

3) залежно від показників динаміки. Показники динаміки впливають на цілий ряд видів діяльності, як основних, так і допоміжних. Найбільш поширеними з них є залучення нових постачальників і зміна або оновлення складу споживачів. При цьому дані види діяльності характеризуються не тільки показниками динаміки. Так, постачальники у будь-якого підприємства будуть характеризуватися за допомогою факторів обсягу і структури. Характерна особливість показників динаміки полягає в тому, що вони заперечуються відповідними видами діяльності.

4) залежно від показників інновацій. Найбільш часто під інноваціями мають на увазі виділення на ринок нових видів продукції або послуг. На основі цих драйверів найчастіше розподіляються витрати на перспективні види діяльності, але з плином часу ці витрати стають прямими або відносяться до основних видів діяльності. Для них більш-менш очевидний зв'язок з певним видом продукції. Хоча за сумою вони значно поступаються витратам на виробництво вже освоєних видів продукції, в майбутньому саме вони визначають рівень витрат серійного виробництва.

Поділ підприємства на види діяльності істотно спрощує завдання обліку, розподілу витрат і управління ними. Якщо говорити про поведінку витрат окремого виду діяльності, то в довгостроковому періоді дані витрати на здійснення виду діяльності є абсолютно гнучкими, тобто керівництво підприємства може прийняти рішення, здійснювати їх чи ні. Дані витрати будуть залежати від того, що керівництво підприємства хоче отримати «на виході» виду діяльності. Він може полягати в певній кількості повторюваних щодо схожих операцій (наборів операцій) або ж в унікальному (не повторюваних) результаті виду діяльності.

До видів діяльності, що здійснюють повторювані операції, застосовується поняття функціональної можливості. Поняття функціональна можливість має два важливих компоненти, а саме:

1) практична функціональна можливість – це максимальна практично досяжна величина функціональної можливості, що відображає потенціал виду діяльності;

2) фактично використовувана функціональна можливість – це кількісно виражене фактичне використання виду діяльності за певний період часу.

Практична функціональна можливість роботи визначається з поправкою на час, втрачений під час неробочих днів, зупинки обладнання, ремонту та обслуговування. У довгостроковому періоді практична функціональна можливість виду діяльності є гнучкою: керівництво підприємства може прийняти рішення на перспективу збільшення випуску продукції.



В короткостроковому періоді рішення менеджменту не буде мати ніякого ефекту на практичну функціональну можливість. Змінюється лише фактичне використання даного виду діяльності.

### **2.3. Удосконалення організації бухгалтерського обліку витрат на збереження майна**

Бухгалтерський облік є основним інформаційним джерелом системи управління. Система управління з метою залучення інвестицій та побудови ефективного управління наявними ресурсами потребує інформації не стільки про історичну вартість об'єктів, а корисної, достовірної, своєчасної та релевантної інформації про ресурси, які задіяні у різних процесах управління, в тому числі збереження майна підприємства. Підвищення якості інформації про витрати на збереження майна підприємства залежить від удосконалення організації облікового процесу. Управлінці потребують від системи бухгалтерського обліку інформації про витрати на збереження майна підприємства, яка б була корисною для контролю, проведення аналізу ефективності фінансування таких витрат та планування їх фінансування в майбутньому [18].

Для вирішення задач, що стоять перед бухгалтерським обліком, його розглядають у двох напрямках: фінансовий (в т.ч. податковий) облік і управлінський облік. Фінансовий облік ґрунтується на регламентованих методологічних засадах визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. Основна його задача представлення інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства власникам майна та потенційним інвесторам. Виокремлення податкового обліку в підсистему пов'язане із його функціональною спрямованістю – забезпеченням встановленої державою податкової політики. Так, податковий облік ґрунтується на правилах визнання витрат і доходів, встановлених податковим законодавством і забезпечує інтереси держави [20].

Управлінський облік, в першу чергу, забезпечує інформаційні потреби управлінців, які полягають у ефективному управлінні ресурсами підприємства. Так, як управлінський облік відображає внутрішньо фірмові відносини у тісному

взаємозв'язку з фінансовим обліком, то він також є інформаційною підтримкою облікових процедур при складанні фінансової звітності. Хоча норми і правила ведення бухгалтерського управлінського обліку встановлюються фірмою самостійно, ігнорування рекомендацій зовнішніх інститутів перешкоджає легітиматії управлінського обліку і веде до неефективного управління [21].

По-друге, керуючись діючими законодавчими нормами та внутрішніми правилами перед бухгалтерським обліком постає широкий вибір способів, прийомів та методів організації бухгалтерського обліку витрат на збереження майна підприємства, що обумовлює необхідність самоорганізації суб'єктами господарювання облікового процесу з врахуванням особливостей власної діяльності. З метою окреслення кола правової міри застосування тих чи інших норм щодо ведення обліку витрат на збереження майна підприємства керівник та головний бухгалтер самостійно розробляє облікову політику.

Такий елемент організації бухгалтерського обліку, як облікова політика пройшов складний процес спроб і помилок його регламентування урядом.

Зміст облікової політики розкрито в ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [92] під якою слід розуміти сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Проте сутність існування облікової політики набагато ширше даного визначення. Найбільш розповсюдженим в науковій літературі є визначення облікової політики, як:

- найбільш прийнятний спосіб ведення обліку з багатьох способів, які допускає законодавство та нормативні акти;
- деякої сукупності відомих способів ведення бухгалтерського обліку та встановлення порядку їх застосування у конкретній господарській ситуації.

Через облікову політику уряд та інші державні органи влади в першу чергу прагнуть забезпечити інтереси держави, які полягають в забезпеченні соціальної, економічної та правової реконструкції бухгалтерського обліку. В той час, як суб'єктами господарювання основний зміст облікової політики зводиться до

захисту інтересів власників підприємства від флуктуаційних змін інституційного середовища.

Управлінський облік не набув свого завершення і знаходиться на стадії свого становлення, тому слід враховувати, що управлінські методи обліку витрат взагалі не регламентуються законодавчими нормативними актами, саме тому, вони мають бути передбаченні обліковою політикою підприємства [21].

Облікова політика підприємства як юридичний документ, включає такі складові елементи, як: організація, методика та техніка бухгалтерського обліку.

Організаційний аспект передбачає розробку регламентів організації служби бухгалтерського обліку, яка включає загальне положення про бухгалтерію, положення про сектори бухгалтерії, положення про групи облікових працівників, посадові інструкції працівників бухгалтерії щодо питань організації та ведення обліку витрат на збереження майна підприємства.

Методичний аспект визначає складові елементи витрат на збереження майна підприємства на основі їх класифікації, що забезпечить їх відображення в системі бухгалтерського обліку; визначення методів розподілу непрямих витрат на збереження майна підприємства; формування повної і достовірної інформації про витрати на збереження майна підприємства в бухгалтерській звітності [82].

Технічний аспект передбачає розробку робочого плану рахунків обліку витрат на збереження майна підприємства; формування графіку документообігу операцій, пов'язаних із фінансуванням витрат на збереження майна підприємства; розробку форм документів для відображення відповідних операцій.

Розгляд питання ускладнюється великою чисельністю користувачів облікової інформації, що вимагає від бухгалтерського обліку створення такого облікового процесу щоб забезпечити всі їх запити, а саме удосконалення форм бухгалтерської звітності про витрати на збереження майна підприємства.

Оскільки джерелом інформації про стан, рух майна (ресурсів) й результатів діяльності підприємства була і залишається звітність, вважаємо за необхідне приділити увагу питанням підготовки й подання управлінської звітності на підприємстві, яка є основою для формування фінансової звітності.

Вченими не досягнуто єдиної точки зору не тільки у методиці формування внутрішньої (бухгалтерської) звітності, а й у визначенні звітності, яка складається за запитами управлінського персоналу підприємства. Так, серед великої кількості визначень наводяться: бухгалтерська управлінська звітність, внутрішньогосподарська звітність, управлінська звітність, внутрішня бухгалтерська звітність, бухгалтерська управлінська звітність, які використовуються авторами в одному і тому ж контексті і представляються синонімами.

Бухгалтерська звітність – вказує на те, що звітність формується на підставі даних бухгалтерського обліку, яка включає в себе підсистему управлінського обліку, а управлінська звітність – вказує на мету, досягнення якої повинно забезпечити формування бухгалтерської управлінської звітності на запит менеджерів, внутрішніх користувачів для прийняття ними управлінських рішень.

Найбільш обґрунтованим є застосування словосполучення бухгалтерська управлінська звітність. Виходячи з визначення бухгалтерської звітності в цілому, додаючи до нього деякі особливості, притаманні саме управлінській системі збору інформації, її спрямування на різні групи внутрішніх користувачів інформація вказує на функціональний (сегментарний) характер внутрішньої звітності, яку можна формувати за процесами, видами діяльності або за центрами відповідальності, що дозволяє ідентифікувати відповідний вид звітності – бухгалтерська управлінська звітність витрат на збереження майна підприємства.

Нормативну базу формування бухгалтерської управлінської звітності про витрати на збереження майна підприємства становлять [104]:

1. Регламенти формування облікової інформації внутрішньої бухгалтерської звітності.
2. Затвержені керівництвом та головним бухгалтером форми внутрішньої бухгалтерської звітності.
3. Обов'язкові елементи внутрішньої бухгалтерської звітності.
4. Розділи форм внутрішньої бухгалтерської звітності.

5. Сегменти (центри відповідальності), інформація з яких відображається у внутрішній бухгалтерській звітності.

6. Методи формування облікової інформації у внутрішній бухгалтерській звітності.

7. Формати форм внутрішньої бухгалтерської звітності.

8. Показники форм внутрішньої бухгалтерської звітності.

Бухгалтерська управлінська звітність – це система облікових і розрахункових показників, які містяться у формах звітності, сформованих у відповідності із внутрішніми регламентами підприємства, що характеризує внутрішнє і зовнішнє середовище організації в цілому і (або) її сегментів, і оперативно задовольняє інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації.

Бухгалтерська управлінська звітність – представлена сукупність звітних форм, кожна з яких розкриває інформацію про один або декілька об'єктів бухгалтерського обліку. Особливістю запропонованого формування бухгалтерської управлінської звітності є те, що вона розглядається як система показників наведених у визначеній формі. Кожен формат бухгалтерської управлінської звітності містить в собі систему показників, за допомогою яких розкривається внутрішня структура відповідного елемента звітності і показуються його зв'язки з іншими елементами внутрішньої звітності. З одного боку, система показників існує об'єктивно, оскільки кожен показник характеризує реальний процес господарської діяльності підприємства – збереження майна підприємства. З іншого боку, обліковий працівник виділяючи такий процес, втілює його в певну форму, – систему показників, включених в кожен розділ (форму) бухгалтерської управлінської звітності, як реального об'єкта, який абстрактно відображає зв'язки дійсності [104].

Показник при визначенні сутності бухгалтерської управлінської звітності розглядається з двох точок зору: показник, як чисельна характеристика якої-небудь властивості економічного об'єкта, процесу або рішення. Обліковий показник, це об'єктивно існуюча величина, яка не залежить від суб'єкта вимірювання показника, і яка визначається подіями, що відбулися і оцінені у відповідності з правилами бухгалтерського обліку. Показник, як розрахункова

величина, що характеризує абстрактний об'єкт, що представляє собою, співвідношення декількох облікових показників – розрахунковий показник.

Відповідно управлінська звітність – це письмове або усне повідомлення відповідальної особи про свої дії або про виконання доручення. Саме в площині суб'єкта відповідального за досягнуті результати знаходяться основні відмінності порядку складання бухгалтерської управлінської звітності: 1) бухгалтерська управлінська звітність складається бухгалтерською службою на підставі інформаційної бази сформованої в обліковій системі і додаткових даних; терміни і періодичність складання якої визначені для кожного підприємства внутрішніми регламентами; 2) бухгалтерська управлінська звітність як система показників – це зведення даних про стан елемента звітності на визначеній формі. Рівень узагальнення інформації в бухгалтерській управлінській звітності досить високий, хоча і може визначатися кожною організацією самостійно і варіювати залежно від інтересів менеджерів. Бухгалтерська управлінська звітність являє сегментовану інформацію про елемент, який характеризується у відповідній звітній формі. Управлінські звіти відповідальних осіб – це деталізовані звіти, в яких детально розкривається інформація про конкретні витрати на збереження майна, господарські операції на збереження майна поза їх зв'язком з іншими об'єктами. Головна відмінність полягає в незалежному порядку складання бухгалтерської управлінської звітності незалежними суб'єктами, які використовуючи розроблені та узгоджені з відповідальними особами регламенти, формують звітність про результати їх діяльності, характеризує не тільки внутрішнє, але зовнішнє середовище; орієнтована на задоволення інформаційних потреб менеджерів [107].

Форма бухгалтерської управлінської звітності – це система облікових і розрахункових показників, представлених у певному форматі відповідно до внутрішнього регламенту організації, що характеризує стан одного або декількох елементів бухгалтерської управлінської звітності. Елемент бухгалтерської управлінської звітності – це сукупність об'єктів, інформація в яких відображається в бухгалтерській управлінській звітності об'єднаних спільними економічним змістом. Формат – це спосіб розташування (надання) облікових і розрахункових

показників відповідної форми бухгалтерської управлінської звітності, який би задовольняв інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації про витрати на збереження майна підприємства [107].

Найважливішим етапом у проектуванні бухгалтерської управлінської звітності є розробка методики інформаційного забезпечення внутрішньої звітності. Інформація бухгалтерської управлінської звітності – це відомості, що містяться в бухгалтерській управлінській звітності, які повинні зняти існуючу в користувачів невизначеність щодо витрат на збереження майна підприємства.

Основними етапами методики створення інформаційного забезпечення бухгалтерської управлінської звітності є: визначення суб'єктів, що беруть участь у формуванні бухгалтерської управлінської звітності і споживають інформацію.

Перша група суб'єктів (що беруть участь у формуванні показників) впливає на порядок отримання, обробки та систематизації інформації бухгалтерської управлінської звітності.

Друга група суб'єктів через свої інформаційні потреби ставить завдання до першої групи суб'єктів, тобто визначати набір показників, інформація з яких є необхідною для управління; визначення інформаційних потреб осіб приймають рішення, формулювання мети і постановки завдань, які повинні бути вирішені за допомогою використання інформації бухгалтерської управлінської звітності; створення вихідних документів – форм звітності та показників цих документів які будуть представлені в управлінській звітності; побудова інформаційної моделі; розробка регламентів; розробка засобів обробки інформації про об'єкти бухгалтерської управлінської звітності; формування каналів надходження різної інформації для формування бухгалтерської управлінської звітності (визначення основних параметрів інформаційних потоків); дослідження чутливості; контроль основних параметрів.

Для кожного з напрямків діяльності, які спрямовані на збереження майна підприємства доцільно використовувати окремі форми управлінської звітності, склад якої повинен включати:

– накопичувальні звіти (оперативні) – складаються окремо за видами діяльності, структурними підрозділами, центрами відповідальності, сегментами підприємства за певний проміжок часу (місяць, квартал, півріччя, рік);

– зведені звіти (поточні) – складаються на основі накопичувальних форм звітності та містять систематизовані дані за видами діяльності, структурними підрозділами, центрами відповідальності, сегментами підприємства за певний проміжок часу (місяць, квартал, півріччя, рік);

– підсумкові звіти – відображають результати діяльності підприємства в цілому за певний період (квартал, рік) – фінансова звітність.

Кожен звіт формується за центрами виникнення відповідних витрат і подається раз у квартал до бухгалтерії. Кожен із форм містить розділ розрахунку економічного ефекту від конкретних витрат на збереження майна підприємства. Це дає можливість бухгалтеру формувати інформацію на запити відповідних користувачів (рис. 2.3).

При заповненні цих форми звітності використовуються первинні документи, що підтверджують виникнення відповідних витрат, реєстри синтетичного й аналітичного обліку (Журнал 5, 5а). Форма має характер щоквартальної та щорічної, включає інформацію про весь обсяг витрат на збереження майна підприємств. До кожного з напрямів розкриття інформації у звіті про витрати на збереження майна підприємства вказуються причини змін кожного показника витрат, що дозволить проводити факторний аналіз й відповідно управляти такими витратами.

Форми внутрішніх звітів за кожним напрямком витрат на збереження майна підприємства дозволяє приймати управлінські рішення в розрізі:

- управління кадровою політикою;
- управління матеріальними ресурсами;
- управління нематеріальними ресурсами;
- управління витратами за центрами їх виникнення;
- розробка напрямів мотивації працівників у створенні безпечних умов виробництва;



- управління ризиками, пов'язаними з небезпечними умовами праці.

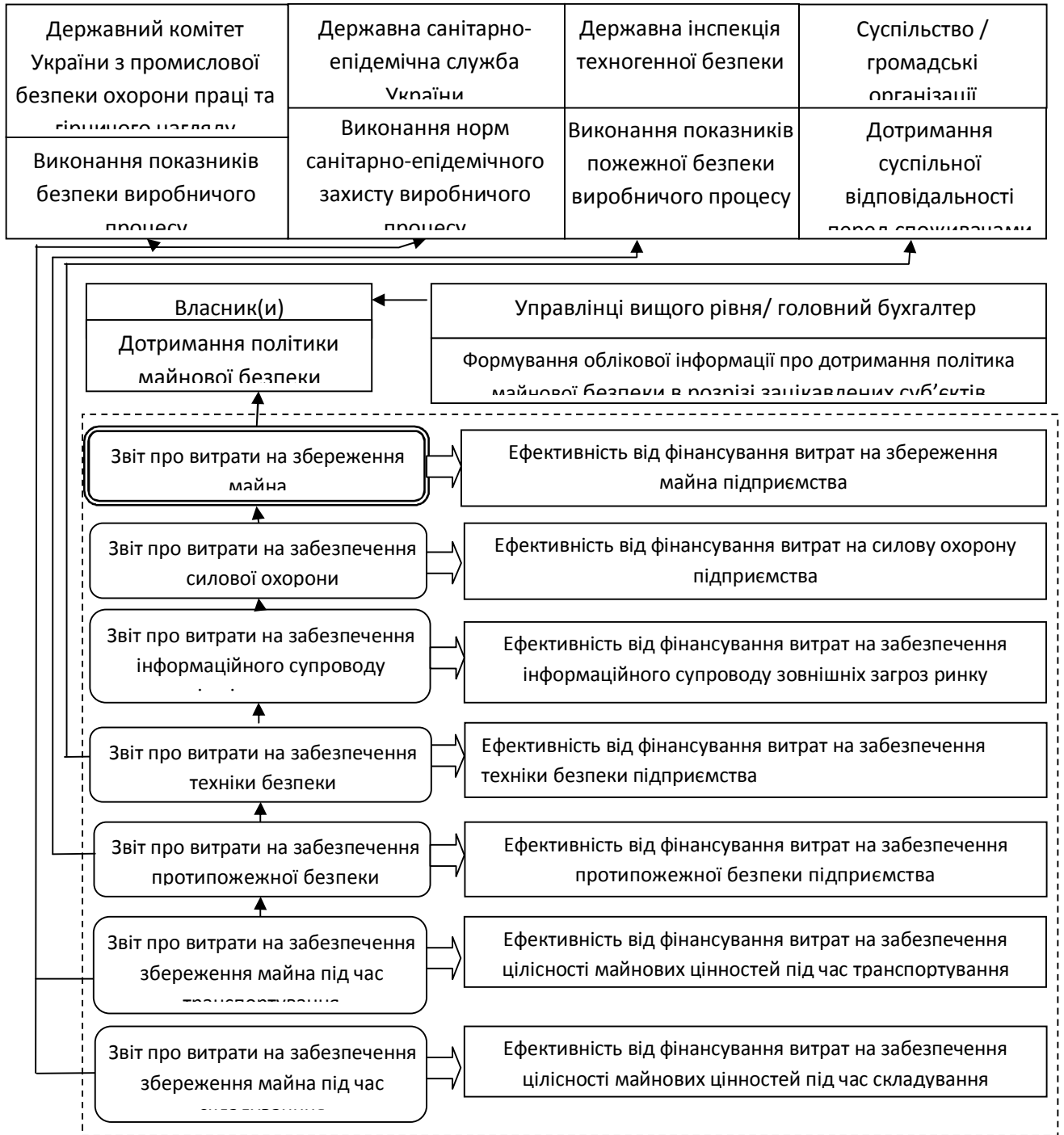


Рис. 2.3. Інформаційний зміст пакету звітності про витрати на збереження майна підприємства

На основі пакету внутрішньої бухгалтерської звітності бухгалтер формує інтегрований звіт про витрати на збереження майна підприємства.

Вищенаведена форма внутрішньої звітності є універсальною, оскільки відображає інформацію про всі види витрат на збереження майна підприємства

і дає можливість розраховувати ефективність від таких витрат. Це дозволяє суб'єктам управління прийняти рішення щодо економічної доцільності тих чи інших заходів на збереження майна підприємства. Такий підхід до формування бухгалтерської звітності на запит заінтересованих користувачів сприяє покращанню інформаційно-комунікаційної взаємодії систем управління різних ієрархічних рівнів та підсистеми бухгалтерського обліку на підприємстві та є забезпеченням для формування фінансової бухгалтерської звітності.

На сьогоднішній день показники витрат на збереження майна підприємства не відображаються у фінансовій звітності. Навіть затверджені зміни в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», від 07.02.2013 р. № 73, зокрема Перелік додаткових статей фінансової звітності не передбачає показників витрат на збереження майна підприємства [76].

Проте, слід враховувати визначений напрям гармонізації національної та міжнародної системи бухгалтерського обліку, який передбачає надання суб'єктам господарювання ще більше самостійності в організації бухгалтерського обліку, виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку, розробці форм звітності. Це посилює завдання пошуку економічних рішень, сприяє поглибленню інтеграційних процесів у сфері управління, посиленню взаємозв'язку бухгалтерського обліку з системою управління, зокрема з підсистемами планування, аналізу та контролю.

Сучасна практика формування інформації про витрати на збереження майна підприємства не відповідає запитам управління і потребам дієвого аналізу та контролю за такими витратами.

В умовах глобалізації системи бухгалтерського обліку при формуванні показників фінансової звітності слід врахувати норми міжнародних стандартів.

Так, в п. 14 МСБО 16 визначено: «Умовою подовження експлуатації об'єкта основних засобів може бути виконання регулярних основних технічних оглядів для виявлення несправностей, незалежно від того, чи замінюються частини об'єкта. Під час виконання технічного огляду витрати на нього

визнаються в балансовій вартості об'єкта основних засобів як заміна, якщо задовольняються критерії визнання. Будь-яку балансову вартість витрат на попередній огляд (на відміну від матеріальних частин), яка залишається, визнавати припиняють. Це відбувається незалежно від того, чи були ідентифіковані витрати попереднього огляду в операції, у якій об'єкт купували чи будували. Якщо треба, попередньо оцінені витрати на майбутній подібній огляд можна використати як показник того, якою була собівартість існуючого компонента технічного огляду під час купівлі чи будівництва об'єкта» [47, 48].

Ґрунтуючись на ст. 10 МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», вважаємо дана інформація є [47]:

- а) доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень;
- б) достовірною, в тому значенні, що фінансові звіти:
  - подають достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності;
  - відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
  - є нейтральними, тобто вільними від упереджень;
  - є об'єктивними;
  - є повними в усіх суттєвих аспектах.

За МСБО 16 витрати на основні засоби поділяються на:

- витрати, пов'язані з ремонтом та технічним обслуговуванням (п. 12);
- витрати на заміну компонента (п. 13);
- витрати на технічні огляди (п. 14).

Витрати на щоденне обслуговування об'єкта визнаються у прибутку чи збитку, коли вони понесені. Витрати на щоденне обслуговування об'єкта, як правило, це витрати на заробітну плату та витратні матеріали і можуть складатися з витрат на незначні деталі. Відповідно до п. 10 МСБО (IAS) 16 розцінюється як обслуговування об'єкта основних засобів [47].

Собівартість замінюваної частини об'єкта суб'єкт господарювання включається до балансової вартості об'єкта основних засобів, коли витрати понесені, якщо критерії визнання виконані. Балансову вартість таких частин,

які замінюють, припиняють визнавати. Відповідно до п. 10 МСБО (IAS) 16 розцінюється як заміна частини об'єкта основних засобів.

Витрати на значний огляд визнаються в балансовій вартості об'єктів основних засобів як заміна, якщо задовольняються критерії визнання. Відповідно до п. 10 МСБО (IAS) 16 розцінюється як збільшення об'єкта основних засобів.

Об'єкти основних засобів, які призначені для забезпечення безпеки виробничо-господарського обладнання, не збільшують майбутні економічні вигоди. Проте, такі об'єкти основних засобів відповідають визнанню як активів, тому що вони уможливають надходження більших майбутніх економічних вигід від пов'язаних з ними активів, ніж у випадку, якби їх не придбали [33].

Це такі об'єкти, як: системи протипожежного обладнання, окремі компоненти об'єктів основних засобів (рефрижератор, конденсатор) та ін.

Проте в тому ж МСБО 16 основні запасні частини та резервне обладнання розглядаються і як основні засоби, і як компоненти основних засобів. Стандарт не визначає одиницю оцінки для визнання, тобто з чого складається об'єкт основних засобів, що вимагає застосування професійного судження при застосуванні критеріїв визнання до конкретних обставин суб'єкта господарювання. З цим питанням безпосередньо пов'язане питання відображення витрат на капітальний ремонт [33].

Додаткові витрати збільшують первісну вартість тільки в тому випадку, якщо існує висока ймовірність того, що група отримає майбутні економічні вигоди, пов'язані з активом, і його вартість може бути достовірно визначена. Усі інші витрати визнаються як витрати в тому періоді, в якому вони виникають. Вирішальним фактором при визначенні, чи слід додаткові витрати відносити на вартість активу, є те, чи пов'язані ці витрати із заміною певних компонентів або їх частин; такі витрати капіталізуються в момент здійснення заміни. У разі створення нового компонента відповідні витрати також збільшують первісну вартість. Незамортизована балансова вартість заміненних компонентів або їх частин визнається як витрати в момент здійснення заміни.

Якщо вартість заміненого компоненту не може бути визначена безпосередньо, то його вартість оцінюється як вартість нового компонента, скоригована з використанням відповідного цінового індексу для урахування інфляції. Витрати, пов'язані з ремонтом, визнаються у складі витрат.

Витрати на капітальний ремонт капіталізуються як окремий компонент основних засобів та амортизуються протягом передбачуваного строку корисного використання. Витрати на технічне обслуговування, які не можуть бути визначені як окремий компонент основних засобів, відносяться до витрат в тому періоді, в якому вони виникли.

Таким чином, якщо внаслідок проведення ремонту окремого компоненту виникають корисні залишки, визнання таких залишків слід розцінювати відповідно до п. 68 МСБО (IAS) 16 як прибуток, який виникає внаслідок заміни окремої частини. При цьому загальний прибуток від припинення визнання об'єкта основних засобів визнається як різниця між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю об'єкта.

Виділення витрат на капітальний ремонт як окремий об'єкт дає можливість:

- 1) визначити первісну вартість окремого основного засобу, що є об'єктивною та неупередженою думкою бухгалтера, яка ґрунтується на достовірних аналітичних даних;

- 2) визначити витрати майбутніх періодів щодо необхідності й доцільності проведення технічного огляду окремих груп основних засобів, що тим самим посилює механізми реалізації управлінських функцій та заходів безпеки на підприємстві в цілому в цілях збереження майна власника

## **РОЗДІЛ 3**

### **Організація та методика ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗА ЗБЕРЕЖЕННЯМ МАЙНА**

#### **3.1. Організація внутрішнього контролю за збереженням майна в підприємстві**

Збереження майна підприємства залежить від організації внутрішнього контролю. При низькому рівні внутрішнього контролю за виконанням управлінських рішень спостерігається прямий зв'язок зниження мотивації у працівників до збереження майна підприємства, що призводить до зловживань з їхнього боку та збільшення витрат на відновлення втраченого майна.

Практика господарської діяльності та офіційні аналітичні дані вказують на недостатнє приділення уваги організації внутрішнього контролю. За результатами проведених досліджень лише третина вітчизняних підприємств здійснюють контроль і фіксують економічні порушення в середині компанії. Це є свідченням того, що власники втрачають можливість впливати на господарські процеси у підприємницькій діяльності. Необхідність внутрішнього контролю, зокрема за фінансуванням витрат на збереження майна підприємства обумовлює необхідність пошуку шляхів захисту права власності в підприємницькому середовищі. Ефективно побудований і впроваджений в дійсність внутрішній контроль має концептуальне значення для прийняття прогностичних рішень управлінців, що відповідає підвищеним вимогам компетентності, науковості, своєчасності [5].

Питання організації внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства практично не розглядалося в літературних джерелах.

У дослідженні організації внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства першочерговим слід визначити статус внутрішнього контролю в практичній діяльності підприємства.

У законодавчих актах, що регламентують ведення підприємницької діяльності та бухгалтерського обліку в Україні, будь-яке пояснення чи

рекомендації обмежуються визначенням контролю у внутрішньому середовищі як процесу, який служить вищому керівництву у гарантуванні досягнення підприємством цілей та забезпеченні достовірності фінансової звітності.

Відсутність регламентованих роз'яснень щодо організації внутрішнього контролю для українських компаній є основною проблемою на шляху розвитку внутрішнього контролю. Тому при висвітленні питань організації внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства з метою розробки конкретних пропозицій вважаємо за необхідне враховувати досвід міжнародної науки і практики.

Міжнародна практика активно зайнялася розробкою концептуальних підходів до стандартизації та уніфікації процесів організації внутрішнього контролю ще в 70-х роках ХХ ст.

При оцінці ефективності системи внутрішнього контролю рада директорів повинна брати до уваги такі чинники:

- роль внутрішнього контролю у підвищенні стійкості компанії;
- сутність і розмір ризиків;
- ступінь реальності зовнішніх загроз;
- співвідношення витрат і одержуваних вигод, пов'язаних з внутрішнім контролем.

У Додатку Д наведена порівняльна характеристика міжнародних документів, що регулюють вимоги до внутрішнього контролю.

Описуючи по суті одне поняття (внутрішній контроль), зазначені документи однозначності в трактуванні не мають. Відмінність документів полягає у гарантії обсягу інформації щодо впливу контрольних заходів.

Існуючі підходи характеризують внутрішній контроль, як засіб суб'єктів господарювання в гарантуванні досягнення поставлених цілей, що забезпечуються чітко визначеними процедурами. В документах діяльність підприємства розглядається, як сукупність бізнес-процесів, кожен з яких має свої цілі. Це вплинуло на формування змісту документів, тобто їхньої орієнтації

на конкретні операції певної цільової групи: раді директорів, менеджменту, контролерам.

Визначені вище міжнародні документи спрямовані на розвиток як теоретичних, так і організаційно-прикладних аспектів побудови внутрішнього контролю (далі, ВК). Дослідивши міжнародний досвід, розглянемо конкретні механізми її побудови. Для цього будемо використовувати системний підхід, розкриваючи сутність внутрішнього контролю, її елементи, форму організації.

Враховуючи відсутність затверджених стандартів внутрішнього контролю в законодавчих актах України потреба у створенні концептуальної бази з організації внутрішнього контролю, яка встановлює загальну термінологію, чіткі вказівки та рекомендації, стає ще більш актуальною.

Сьогодні питання становлення внутрішнього контролю лежить на плечах вчених. Проте серед існуючих підходів до визначення сутності внутрішнього контролю вітчизняними науковцями єдиного підходу також не спостерігається. Внутрішній контроль слід розглядати як систему, як процес та як діяльність.

Як система, внутрішній контроль забезпечується політикою і процедурами, визначеними вищим керівництвом з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайства та помилок, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації [70].

Акцентуємо увагу на визначенні Т.А. Бутинець, яка виділяє важливу рису внутрішнього контролю, а саме – постійна щоденна робота персоналу [5]. Це визначення характеризує таку форму внутрішнього контролю, як функціональний контроль – це процес, який здійснюється на всіх рівнях управління і входить у функціональні обов'язки керівників структурних підрозділів. Також така характеристика внутрішнього контролю дає можливість виділити ще одну його форму – самоконтроль або контроль власної роботи кожним працівником по відношенню до себе, групи підзвітних працівників або підрозділів.



Заслуговує на увагу визначення організації внутрішнього контролю проф. Пантелєєва В.П., як стійку, впорядковану сукупність підрозділів з контролю (осіб, що виконують контроль) з їхніми ієрархічними взаємозв'язками, які відображають підпорядкованість як по вертикалі, так й по горизонталі управління [66, с. 131-135]. Дане визначення вказує на те, що ВК складається з трьох взаємокоординованих форм контролю: самоконтроль, функціональний та інституційний контроль. При цьому неодмінною умовою успішної діяльності контрольних органів є створення цілеспрямованого мінімуму структур, що здатні забезпечити ефективну реалізацію функцій контролю.

Система внутрішнього контролю складається із певних складових, які різні автори визначають по різному. Так, Бутинець Т.А., визначає, що елементами системи внутрішнього контролю є середовище контролю, оцінка ризиків, контролююча діяльність, інформація та інформаційний обмін, моніторинг [5, с. 16].

Костирко Р.О. вважає, що елементами системи внутрішнього контролю є: контрольне середовище, суб'єкти контролю, методи контролю, процедури та оцінка ризику внутрішнього контролю [40]. Пантелєєв В.П., описуючи складові ВК називає п'ять елементів: середовище контролю, оцінка ризиків, інформаційні системи, процедури та моніторинг контролю [66].

Беручи за базові 8 елементів системи внутрішнього контролю (внутрішнє середовище; формулювання цілей; опис процесів; ідентифікація та оцінка ризиків; спосіб реагування на ризики, управління ними; механізм контролю (контрольні засоби); організація інформаційного та комунікаційного обміну; здійснення моніторингу системи внутрішнього контролю і відстеження результатів реалізації контрольних заходів), пропонуємо організацію внутрішнього контролю за збереженням майна підприємства здійснювати за визначеними нижче етапами (таблиці 3.1).

З метою забезпечення активної ролі внутрішнього контролю у виявленні проблемних областей та прийняття відповідних коригуючих дій в управлінні

витратами на збереження майна підприємства керівники створюють середовище, в якому внутрішній контроль визнаний в якості механізму інструментів для досягнення цілей.

*Таблиця 3.1*

**Етапи організації системи внутрішнього контролю за витратами на збереження майна підприємства**

етапи	Організаційні елементи СВК	Діяльність
	2	3
	Вивчення внутрішнього середовища	<p>Проаналізувати та оцінити:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- організаційну структуру внутрішнього контролю;</li> <li>- розподіл функціональних обов'язків та повноважень контролерів за об'єктами контролю;</li> <li>- рівень порядності, рівень етичних цінностей і стан підтримання кваліфікації контролерів;</li> <li>- відношення керівника і персоналу до управління ризиками</li> </ul>
	Формування цілей	<p>Визначити:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- стратегічні цілі – забезпечення мінімізації появи ризику втрат майна підприємства;</li> <li>- операційні цілі – забезпечення економічно обгрунтованого фінансування витрат на збереження майна підприємства;</li> <li>- цілі щодо складання звітності – забезпечення достовірності відображення показників витрат на збереження майна підприємства у звітності;</li> <li>- цілі щодо дотримання законодавчих норм – забезпечення належного виконання законодавчих норм</li> </ul>

		фінансування витрат на збереження майна підприємства
	Опис процесів	<p>Регламентувати цілі внутрішнього контролю у взаємозв'язку з учасниками процесу:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- описати всі процеси, які задіяні у збереженні майна підприємства у внутрішніх документах;</li> <li>- визначити перелік нормативно-правових актів, які використовуються при виконанні процесу збереження майна підприємства;</li> <li>- визначити правила, порядок їх виконання працівниками;</li> <li>- описати відображення витрат на збереження майна підприємства</li> </ul>
	Ідентифікація та оцінка ризиків	<p>Визначення і затвердження методики ідентифікації ризиків втрат майна:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- перевірка дійсності факту фінансування витрат на збереження майна підприємства;</li> <li>- перевірка відображення витрат на збереження майна підприємства у звітності в повному обсязі;</li> <li>- перевірка суми відображення витрат на збереження майна підприємства в звітності;</li> <li>- перевірка відповідності розробленої класифікації витрат на збереження майна підприємства елементам фінансової звітності і на предмет повноти розкриття інформації у фінансовій звітності і додатках до неї;</li> <li>- перевірка, того щоб всі витрати на збереження</li> </ul>

		майна підприємства фінансувались лише для досягнення поставлених цілей
--	--	--

*Продовження табл. 3.1*

	2	3
		Методика оцінки ризиків втрат майна полягає у виробленні оцінок двох параметрів ризику: вплив на кінцевий результат і ймовірність настання. Результатом співвідношення цих двох величин є очікувана величина ризику
	Вибір способу реагування на ризики, управління ними	Встановлення відповідальних осіб за виконання контрольних процедур за переліком визначених ризиків. Уповноваженні особи мають забезпечити: <ul style="list-style-type: none"> <li>- впровадження в систему підприємства ідентифікацію та оцінку ризиків втрат майна підприємства;</li> <li>- документальне оформлення ризиків;</li> <li>- контроль за їх відхиленням;</li> <li>- перегляд на регулярній основі оцінки ризиків з урахуванням відповідних змін і умов</li> </ul>
	Впровадження механізму контролю	Впровадження правил і процедур, які встановлюються з метою впливу на ризик і сприйняття досягнення цілей підприємства: <ul style="list-style-type: none"> <li>- розробка і затвердження нормативно-правових, регламентних та розпорядчих документів з внутрішнього контролю;</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- розподіл обов'язків і повноважень;</li> <li>- збір фактичних даних про витрати на збереження майна підприємства для потреб внутрішнього контролю;</li> <li>- контроль за достовірністю фінансування витрат на збереження майна підприємства;</li> <li>- порівняння облікових записів з нормативними параметрами витрат на збереження майна підприємства;</li> <li>- визначення відхилень і ступеня їх впливу на результат діяльності;</li> <li>- оцінка результатів діяльності посадовців щодо збереження майна підприємства;</li> <li>- розробка і реалізація заходів щодо усунення виявлених порушень</li> </ul>
	<p>Організація інформаційного та комунікаційного обміну</p>	<p>Розробити належним чином схему обміну інформації в системі внутрішнього контролю. Інформаційні та комунікаційні зв'язки пов'язують всі компоненти системи внутрішнього контролю шляхом складання та обміну звітами, що містять операційну та фінансову інформацію, яка дозволяє виконувати та контролювати витрати на збереження майна підприємства шляхом:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- перевірки внутрішньої звітності про витрати на збереження майна підприємства;</li> <li>- формування розрахунково-аналітичних, узагальнюючих, пояснювальних таблиць щодо готовності, достовірності інформації про діяльність окремих підрозділів, які забезпечують процес збереження майна підприємства;</li> <li>- формування звітів про ризики втрат майна підприємства</li> </ul>

<p>Здійснення моніторингу, відстеження результатів реалізації контрольних заходів</p>	<p>Моніторинг передбачає чотири основних етапи:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) оцінка структури та своєчасної реалізації процедур контролю щодо перевірки облікової інформації про витрати на збереження майна підприємства та вчасної ідентифікації й оцінки ризиків втрат майна підприємства;</li> <li>2) визначення заходів контролю, які необхідні для управління пріоритетними ризиками втрат майна, та тих, що допоможуть переконатися в тому, що організація спрямовує ресурси на моніторинг витрат на збереження майна підприємства;</li> <li>3) визначення інформації, яка дозволить оцінити рівень відповідності впровадження заходів контролю;</li> <li>4) проведення процедур поточного моніторингу оцінок внутрішнього контролю за витратами на збереження майна підприємства</li> </ol>
---	--

Внутрішнє середовище контролю – це існуючі на підприємстві процеси, операції, регламенти, структури і розподіл обов’язків їх виконання, правила і принципи управління людськими ресурсами, які спрямовані на забезпечення реалізації місії підприємства та дотримання законодавчо визначених норм ведення підприємницької діяльності [41].

Внутрішнє середовище підприємства утворюють працівники та середовище в якому вони працюють. При описі контрольного середовища важливе місце займає фактор довіри власників підприємства до суб’єктів управління. Погоджуємось з Р.О. Костирко, що неоднозначне відношення власників та керівників до статусу ВК полягає у протистоянні принципів корпоративного управління з принципами внутрішнього контролю. Як зазначає автор, принципи корпоративного управління не в повній мірі відповідають потребам внутрішнього контролю і нечітко розмежовують функціональні обов’язки органів, які здійснюють внутрішній контроль [41].

Ступінь довіри власників майна підприємства до керівників підприємства та його працівників, як одного з основних факторів, що впливає на вибір форми організації внутрішнього контролю на підприємстві, визначено в табл. 3.2.

Так опис внутрішнього середовища контролю має вирішити конфлікт інформаційної асиметрії та забезпечити баланс інтересів різних груп користувачів щодо збереження майна підприємства.

Залежно від організаційної структури підприємства та фактора довіри власників підприємства до суб'єктів управління обирається форма організації внутрішнього контролю (інституційна, функціональна чи самоконтроль).

Визначальною відмінністю форми організації є суб'єкт виконання контрольних процедур. Оцінка суб'єктивного чинника за відтворювальним процесом дуже важлива для вироблення налагодженого механізму прийняття рішень вищим керівництвом.

Якщо визнати, що контрольні відносини виступають як складовий елемент базисних відносин, то вони відповідно відображають об'єктивність виробничих відносин. Внутрішній контроль вирішує проблему збереження майна, передусім через свідому діяльність працівників. Система внутрішнього контролю здійснюється людьми не лише вищих рівнів ієрархії управління, а й всіма, без винятку, працівниками. Суб'єктів внутрішнього контролю можна охарактеризувати через ієрархію побудови організаційного процесу.

*Таблиця 3.2*

**Вплив ступеня довіри власників підприємства до суб'єктів управління на форму організації внутрішнього контролю**

<div style="text-align: center;">                     Ступінь довіри                      Основні характеристик                      и                 </div>	Високий	Середній	Низький
1	2	3	4
Умови,	Власники	Власники	Власники

які визначають ступіть довіри	довіряють суб'єктам управління (керівництву) підприємства і не мають підстав стверджувати, що втрати майна можуть бути спричиненні з вини останніх. Власники довіряють даним бухгалтерського обліку та звітності	довіряють суб'єктам управління (керівництву), але мають підстави стверджувати, що нераціональне використання ресурсів, майнові втрати, наявність штрафних санкцій з боку зовнішніх контролюючих органів (пожежної інспекції, санітарно-епідемічних служб та ін) є причиною поганого виконання службових обов'язків. Власники довіряють даним бухгалтерського обліку та звітності	не довіряють суб'єктам управління (керівництву) і мають підстави стверджувати про порушення законодавчих норм та внутрішніх положень. Власники не довіряють даним бухгалтерського обліку та звітності
Характер контролю	Полегшений	Нормальний	Посилений
Суб'єкт організації контролю	Власник, керівник підприємства, керівник структурного підрозділу	Власник, керівник підприємства, керівник структурного підрозділу	Власник
Форма контролю	Функціональний внутрішній контроль	Інституційний внутрішній контроль / функціональний внутрішній контроль	Інституційний внутрішній контроль



Суб'єкти вищого рівня ієрархії – власники, здійснюють контроль безпосередньо через апарат внутрішнього контролю чи опосередковано за допомогою незалежних експертів, у тому числі зовнішніх аудиторів. Так, інтереси власників забезпечує інституційний контроль у формі спеціально створених наглядових структур. Слід зазначити відсутність законодавчої бази, яка б регламентувала організацію внутрішнього контролю, що породжує велику кількість різновидів у назві організаційної структури внутрішнього контролю на підприємствах: служба внутрішнього контролю, служба внутрішнього аудиту, ревізійна комісія, офіційний аудитор, рада директорів як контрольна структура, постійно діючі формування ради директорів, корпоративний секретаріат, персональний контролінг. Працівники перелічених організаційних структур внутрішнього контролю – контролери, в функціональні обов'язки яких входить тільки здійснення контролю [17].

До середнього рівня ієрархії відносяться суб'єкти, які контролюють нижчі рівні ієрархії (фінансовий директор, головний бухгалтер, керівники служб комерційної і силової безпеки, керівники структурних ланок, підрозділів). Функціональний внутрішній контроль застосовується в рамках посадових обов'язків – нагляд особами, які займають керівні посади, за підлеглими їм організаційними підрозділами й співробітниками.

Суб'єкти вищого та середнього рівня управління створюють умови для організації внутрішнього контролю з метою реалізації тих обов'язків, які закріплені за ними інституційно. Контрольні функції ними здійснюються опосередковано через агреговану інформацію, яку формує відділ внутрішнього контролю або підпорядковані підрозділи [17].

Нижчий рівень ієрархії – контрольовані суб'єкти. До них відносяться працівники підприємства, які контролюються середнім або вищим рівнем ієрархії. Вважаємо за необхідне виділення такої форми контролю як самоконтроль, як способу підвищення відповідальності за виконання посадових обов'язків, на реалізацію якого не потрібні значні фінансові витрати.

Як правило, на великих підприємствах ВК представлений одразу трьома рівнями: інституційним, функціональним та самоконтролем. При цьому побудова ВК повинна відповідати основним принципам внутрішнього контролю: ефективності та об'єктивності. Перший принцип полягає в тому, що витрати на організацію контролю повинні бути меншими, ніж отримані в ході здійснення процедур результати. Об'єктивність контролю передбачає неупереджене виявлення порушень у господарській діяльності [19].

На великих підприємствах вважаємо доцільно створювати централізований відділ внутрішнього контролю. До обов'язків внутрішніх контролерів належать: збір аналітичної інформації в розрізі центрів відповідальності, обробка аналітичної інформації в розрізі центрів відповідальності, обробка і узагальнення результатів контролю, контроль дотримання нормативів витрат та аналіз відхилень від норми, складання висновків внутрішнього контролю, модифікації контрольної інформації для розробки рекомендацій щодо обґрунтування управлінських рішень. Службові обов'язки між працівниками в таких відділах розподілені чітко та до кожного об'єкту контролю розроблені відповідні положення, інструкції. У посадових інструкціях контролерів мають бути визначені: обов'язок здійснення перевірок за напрямками збереження майна (протипожежна охорона, технічна безпека, силова охорона, забезпечення інформаційного супроводу від зовнішніх загроз ринку, транспортування і складування) та термінами їх проведення.

На середніх підприємствах раціонально обмежитись децентралізованим відділом контролю, який підпорядковується керівнику відповідного відділу (виробничий контролер, контролер відділу збуту тощо). Наявність функціонального контролю, як підсистеми системи внутрішнього контролю, обумовлена необхідністю штатної одиниці інженера-технолога у складі централізованого відділу контролю. Кваліфікований спеціаліст потрібен для планування та контролю рівня виробничих витрат на збереження майна, оскільки визначення складу і обсягу витрат не є суто економічне, а технічно-економічне завдання. При такій організації внутрішнього контролю досягається

єдність інформаційного забезпечення внутрішнього контролю, чіткий розподіл праці внутрішніх контролерів та інтеграції інформації, отриманої з інших систем підтримки управління.

На малих підприємствах, де власник самотійно веде бухгалтерський облік, достатньо такої форми контролю, як самоконтроль. Це відповідає принципу ефективності та об'єктивності, так як цілі власника не можуть бути спрямовані проти стабільності, незалежності та прибутковості його діяльності.

Таким чином, внутрішнє середовище визначає філософію управління та атмосферу на підприємстві та приймає до уваги всі аспекти діяльності підприємства, що стосуються організаційної структури, розподілу повноважень і відповідальності, етичних цінностей, підтримання відповідного рівня компетентності та стандартів кадрової політики. В ідеальному вигляді середовище внутрішнього контролю повинно бути побудовано таким чином, щоб керівник відділу внутрішнього контролю міг відповісти на такі питання:

- яка зона (вид діяльності) охоплена системою внутрішнього контролю?
- хто відповідальний за внутрішній контроль?
- яким чином проводиться відбір, впровадження і застосування важелів внутрішнього контролю?
- як можна посилити інтеграцію системи внутрішнього контролю в організацію?
- який рівень захищеності підприємства?
- чи відповідає система внутрішнього контролю управлінським запитам?

Наступний етап – формування цілей, що передбачає визначення стратегічних та операційних цілей. Стратегічні цілі – цілі вищого рівня управління – спрямовані на досягнення компанією економічної, фінансової, правової та силової безпеки. Операційні цілі спрямовані на досягнення підприємством ефективного використання ресурсів і результативного фінансування витрат на збереження майна підприємства. Вони впливають на формулювання мети внутрішнього контролю. Початком проектування системи внутрішнього контролю процедур впливу суб'єктів на об'єкт є визначення

мети. Мета – це плани, виражені у вигляді результатів, які повинні бути досягнутими [20]. Так, мета внутрішнього контролю полягає в наданні доказів, що функціональна спрямованість бізнес-процесів – збереження майна підприємства – організована з максимальною ефективністю. Реалізація мети підкріплюється завданнями, а саме:

- дотримання вимог законодавства в сфері промислової безпеки;
- перевірка виконання працівниками наказів та розпоряджень щодо проведення заходів зі збереження майна підприємства;
- перевірка виконання працівниками обов'язків, покладених на них в посадових інструкціях;
- запобігання помилок і спотворень у внутрішній звітності про витрати на збереження майна підприємства;
- оцінка виконання регламентованих рішень, обґрунтування причин відхилень;
- формування бази даних попередніх відхилень і порушень.

Завданнями внутрішнього контролю визначаються контрольовані параметри, які виходять із його цілей і мети. Параметри внутрішнього контролю за збереженням майна підприємства можна визначити наступним чином [43]:

- 1) збереження майна, достовірність інформації, цільове використання майнових цінностей;
- 2) законність та необхідність здійснення витрат, правильність організації діяльності на збереження майна підприємства;
- 3) оцінка виконання посадових обов'язків;
- 4) оцінка та прогнозування рішень.

Мета вказує напрям дії, сформулювати мету – означає встановити причино-наслідковий зв'язок процедур контролю по відношенню до об'єктів контролю для визначення ефективності контролю в досягненні поставленої мети.

Слід відзначити, що інформаційний зміст внутрішнього контролю залежить від об'єктів, які потрапляють під перевірку. Об'єкт, що не знаходиться під контролем суб'єкта, стає некерованим, у свою чергу досягнення поставлених підприємством завдань, стає неможливим для здійснення. Тому спершу конкретизуємо об'єкт внутрішнього контролю, на який спрямовані контрольні процедури.

Бутинець Т.А. зазначає, що об'єкт внутрішнього контролю – це не лише факти господарського життя, а й економічні явища, які ще не є фактами, а є незакінченим процесом [5].

Петренко С. М. під об'єктами контролю як функції управління виділив предмети, господарські процеси, явища, дії матеріально відповідальних осіб, на які спрямована діяльність перевіряючих [68]. Автор обґрунтовує свою позицію, що об'єкти бухгалтерського обліку тотожні з об'єктами контролю тим, що бухгалтерський облік є з одного боку засобом контролю, з іншого боку він є і його об'єктом.

Петренко С.М. об'єктами внутрішнього контролю визначає те, що підлягає перевірці, – це ресурси, процеси, види діяльності, дії осіб, відповідальних за забезпечення збереження, раціональне використання ресурсів, за дотримання законності здійснюваних операцій, за достовірність інформації й ефективність прийняття рішень [68].

Костирко Р.О. визначає об'єкт внутрішнього контролю “середовищем” інформації як предмета перевірки. Автор визначає, що предметом внутрішнього контролю є інформація щодо об'єкту контролю, а об'єкт контролю – носій цієї інформації [41].

Таким чином, об'єктами внутрішнього контролю є майно, бізнес-процеси, витрати, що генерують бізнес-процеси, ресурси та економічні явища, які вже відбулись – результати і ті, які ще не є фактами, а перебувають у процесі виконання – дії посадових обов'язків (перевірка виконання посадових обов'язків до поставлених завдань, розподіл обов'язків, прийняття управлінських рішень). Виходячи з об'єкта дослідження, – збереження майна,

як функціональна спрямованість бізнес-процесів підприємства, яка забезпечується наступними видами діяльності (протипожежна охорона, технічна безпека, силова охорона, забезпечення інформаційного супроводу від зовнішніх загроз ринку, транспортування і складування), кожен з яких генерує відповідні витрати діяльності, які в свою чергу споживають конкретні ресурси, нами визначені параметри, об'єкти та предмет внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства.

Сформулювавши таким чином об'єкти внутрішнього контролю за збереженням майна підприємства, отримуємо таку інформацію:

1) вхідну інформацію про ресурси та майно підприємства, які є в наявності та були придбані для нормального функціонування процесу управління збереження майна;

2) інформацію за групами об'єктів внутрішнього контролю – види діяльності, що забезпечують функціональну спрямованість бізнес-процесів – збереження майна підприємства. Для внутрішнього контролю це інформація про ефективність трансформації вхідних ресурсів у визначений результат для забезпечення виконання збереження майна підприємства;

3) інформацію про розподіл матеріальної відповідальності та виконання дій посадових обов'язків контролю в залежності від його цілей і завдань, у відповідності з якими формується персональна відповідальність посадових і відповідальних осіб, фахівців і виконавців щодо прийняття управлінських рішень;

4) вихідна інформація внутрішнього контролю об'єднує операційну та контрольну-оцінну інформацію щодо використання ресурсів, витрат підприємства на збереження майна підприємства.

Доповнюють мету критерії, які вказують на ефективний спосіб її досягнення. Критерії – це правило або норма, за якими відбираються ті або інші засоби досягнення мети (процедури, методи контролю). Якщо є достатня інформація про критерії та вона кількісно виражена, то можна пов'язати аналітичним виразом мету та засоби її досягнення, що буде являти собою

критерій функціонування системи. Спосіб представлення мети у вигляді критеріїв ефективності дозволяє вирішувати питання засобів для досягнення мети шляхом оптимізації виразів різними методами. Створення ефективної системи контролю передбачає чітку орієнтацію процедур контролю на об'єкт та досягнення мети.

Третім етапом є опис процесів (контрольні процедури), який полягає у формуванні відповідних процедур контролю для перевірки процесів управління в забезпеченні збереження майна підприємства до визначених цілей, меті та завданням. Контрольні процедури це – політика проведення контрольних процедур суб'єктами контролю у відношенні об'єкта контролю, які дозволяють виявляти, запобігати та виправляти помилки (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Формалізовані об'єкти внутрішнього контролю витрат за збереженням майна підприємства

Створення кожної процедури доцільно організовувати як окремий документ, що складається з трьох основних етапів: аналіз існуючих видів діяльності, що забезпечують спрямованість збереження майна підприємства, виявлення ризиків, притаманних цьому процесові, та написання процедури, яка б дозволяла мінімізувати ризики.

Контрольні процедури мають бути оформлені належним чином в стандарті внутрішнього контролю та видані для ознайомлення в письмовому (роздрукованому) вигляді, як довідник для контролерів. Всі зацікавлені користувачі мають бути ознайомлені з контрольними процедурами під розпис. Контрольні процедури включають такі обов'язкові реквізити, які дозволяють відображати будь-які зміни процедури: номер процедури; назва процедури; версія (включаючи короткий опис змін, внесених до процедури); прізвище (а) автора (ів) процедури; прізвища співробітників, що перевірили і затвердили процедуру; дата вступу і підстава для вступу в силу; кількість сторінок.

Четвертим етапом є ідентифікація та оцінка ризиків. Контрольна процедура описує ризики, притаманні функціональній спрямованості збереження майна підприємства, з метою обґрунтування вибору виду контролю, необхідного для їх зниження. Виявлення ризиків має здійснюватися по всьому спектру ризиків. Список ризиків повинен відображати збалансований, детальний і достовірний профіль основних ризиків.

На підставі виявлених ризиків необхідно визначити контрольні заходи щодо мінімізації цих ризиків. Ризики аналізуються з урахуванням ймовірності їх виникнення та впливу з метою визначення того, які дії відносно них необхідно вжити. Ризики оцінюються з точки зору властивого і залишкового ризику. Для кожного можливого виду ризику повинні використовуватися інструменти і методи ERM, серед яких є [70].

Конфігураційний контроль, який розроблений в інформаційній системі. Він призначений для забезпечення цілісності системи та якості даних. Прикладами такого контролю можуть бути: статус заповнення поля (наприклад,



поле повинно бути обов'язково заповнено), електронний документообіг, авторизація на проведення тих чи інших операцій, попереджуючі повідомлення.

Процедурний контроль – це контроль, який здійснюється вручну поза інформаційною системою. Цей контроль не завжди носить попереджувальний характер, він може бути і наступним (наприклад, ручне підтвердження операції). Такий контроль змушує неухильно слідувати встановленій процедурі.

Контроль доступу – це контроль доступу до конфіденційної або секретної інформації.

Контроль розподілу повноважень – це контроль шляхом розмежування завдань і обов'язків між користувачами.

Контроль за звітністю – це контроль, що здійснюється за допомогою формування звітності, яка дозволяє контролювати ефективність бізнес-процесу.

На п'ятому етапі процес управління ризиками розглядається як складова частина управління організацією і є процесом, який здійснюється керівниками всіх рівнів і співробітниками підприємства. Керівництво вибирає метод реагування на ризик – ухилення від ризику, прийняття, скорочення або перерозподіл ризику, – розробляючи ряд заходів, які дозволяють привести виявлений ризик у відповідність з допустимим рівнем ризику і ризик-апетитом організації.

Механізм контролю (контрольні засоби). Засобами контролю є відповідні правила і процедури, які встановлюються з метою впливу на ризик і сприйняття досягнення цілей організації. Контрольна діяльність – це сукупність встановлених в організації дій, регламентів і процедур для управління ризиками, повноти досягнення мети діяльності організації та виконання покладених обов'язків. Політика та процедури розроблені і встановлені таким чином, щоб забезпечувати “розумну” гарантію того, що реагування на ризик відбувається ефективно і своєчасно.

Інформаційні системи та комунікації грають ключову роль в системах внутрішнього контролю, оскільки вони створюють звіти, що включають фінансову інформацію, а також інформацію щодо операційної діяльності та

дотримання процедур і законодавства, яка дозволяє розвивати та управляти бізнесом. У більш широкому сенсі, ефективна комунікація повинна забезпечити інформаційні потоки вниз і вгору у всій організації.

Організація інформаційного та комунікаційного обміну – це система збору, документування, передачі інформації та впровадження з метою прийняття управлінських рішень. Необхідна інформація визначається, фіксується і передається в такій формі і в такі терміни, які дозволяють співробітникам виконувати їх функціональні обов'язки. Ефективний обмін інформацією здійснюється в рамках організації як по вертикалі зверху вниз і знизу вгору, так і по горизонталі.

Внутрішній контроль виявляється в тому, що забезпечує зворотний зв'язок між об'єктами та суб'єктами, оцінює функціонування окремих ланок, а також доцільність і виконання прийнятих рішень управлінським апаратом у підприємницькій діяльності.

При проведенні контрольних процедур щодо витрат на збереження майна підприємства оцінюється оптимальність, раціональність і ефективність різних варіантів управлінських рішень та відповідність їх стратегічним та операційним цілям підприємства; на стадії організації та регулювання управлінських рішень оцінюється можливість досягнення бажаних результатів; на стадії обліку контролюють раціональне й ефективне використання матеріальних та трудових ресурсів відповідно до затверджених бюджетів; доцільність і законність господарських операцій підприємства.

Моніторинг заходів контролю необхідно відрізнити від перегляду керівниками завдань. Міра контролю є діяльністю, яка виконується щодня, це стандартна процедура, яка є частиною загального опису системи. Діяльність з моніторингу є дискретною – дії керівника у відповідь на ситуацію, що склалася. Моніторинг – це постійний процес, проведення оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю у часі. Проведення моніторингу показників витрат на збереження майна підприємства надає оцінку інформації про загальну ефективність управління такими витратами та системи внутрішнього контролю

загалом. Результатом проведення моніторингу є належним чином оформлені та запроваджені рекомендації та пропозиції щодо усунення та попередження недоліків системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Інформація про недоліки функціонування внутрішнього контролю повинна надаватись керівникам відповідних рівнів. Моніторинг має забезпечувати адекватне та невідкладне впровадження рекомендацій та регламентів для виключення існуючих і попередження можливих недоліків системи внутрішнього контролю. Весь процес управління ризиками організації відстежується і за необхідності коригується. Моніторинг здійснюється в рамках поточної діяльності керівництва або шляхом проведення періодичних оцінок.

Внутрішній контроль, з одного боку, забезпечує можливість прийняття ефективних управлінських рішень, а з іншого боку – в інтеграції з процесами організації та регулювання забезпечує виконання прийнятих рішень. Слід зазначити, що ці сторони внутрішнього контролю знаходяться в нерозривній єдності і динамічній взаємодії в циклах управлінських процесів.

Значення системи внутрішнього контролю для діяльності підприємств не можливо переоцінити. По-перше, наявність ВК в системі управління відіграє психологічну присутність контролера у виробничо-господарській діяльності, зобов'язує до більш відповідального ставлення працівників до виконання своїх обов'язків. По-друге, розмежування повноважень контролю дозволяє здійснювати контроль більш предметно, робити контрольні висновки та вчасно проводити корективи процесу управління. По-третє, формування на підприємстві Положення про внутрішній контроль (яке ми рекомендуємо) дозволить регламентувати організаційні та методичні засади внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства.

### **3.2. Організаційно-методичний підхід до здійснення внутрішнього контролю: визначення ризиків втрат майна підприємства**

Для впевненості власникам в економічній та фактичній захищеності майна підприємства від різного роду втрат йому необхідна якісна та достовірна

інформація від управління про заходи які проводяться з метою збереження майна. Таку інформацію формує система бухгалтерського обліку в частині витрат на збереження майна підприємства. В свою чергу, ізоморфізм контролю надає впевненість власникам, який полягає в існуючих двох альтернативних варіантах забезпечення надійності щодо достовірності та якості інформації бухгалтерського обліку. Перша альтернатива полягає у вимозі зовнішнього впливу на створення соціально-орієнтованого бізнесу, заходи державного протекціонізму значною мірою впливають на мотивацію суб'єктів управління у досягненні позитивних показників результативності підприємства (якість, безпека, конкурентоспроможність тощо). Друга альтернатива полягає в створенні власниками власної системи безпеки, яка функціонує в інтегрованому середовищі управління та представлена організаційною структурою внутрішнього контролю.

На систему внутрішнього контролю покладається обов'язок перевіряти організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку на предмет виявлення порушень та відхилень в інформації. При цьому проявляється квінтесенція внутрішнього контролю, яка полягає в тому, що при оцінці ступеня довіри бухгалтерському обліку одночасно перевіряється рівень надійності внутрішнього контролю. Виходячи з того, що показники системи бухгалтерського обліку є інформаційним забезпеченням системи внутрішнього контролю її можна вважати підсистемою системи внутрішнього контролю. Це обумовлює взаємозалежність того, що ступінь довіри до бухгалтерського обліку знаходиться на рівні надійності внутрішнього контролю в цілому.

В дослідженні під системою внутрішнього контролю нами розуміється процес, контрольований вищим органом компанії (наприклад, наглядова рада директорів, яка представляє інтереси власників), який визначає його політику, виконується групою людей, що спільно реалізують визначену керівництвом програму (цілі та мету), діють на основі певних процедур, методів і правил. Процедури, методи і правила є визначальною властивістю внутрішнього контролю. Вони регламентують методологію внутрішнього контролю, яка

втілює в себе знання всієї сукупності методів, способів і прийомів теоретичного пізнання господарських явищ із погляду їхньої законності, доцільності й достовірності” [70].

Проблема полягає в тому, що традиційна методика бухгалтерського обліку не виокремлює такі витрати, як витрати на збереження майна підприємства із загальної сукупності витрат, тому можна стверджувати, що і методики внутрішнього контролю таких витрат не має.

Необхідність полягає у розробці пропозицій формування методики внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства. Методика зосереджена на визначенні специфічних способів та прийомів внутрішнього контролю для надання гарантій щодо забезпечення встановленого порядку функціонування бізнес-процесу збереження майна підприємства, в частині організації і методики бухгалтерського обліку витрат на збереження майна підприємства.

Грунтуючись на працях вітчизняних вчених, які присвячені питанням становлення та розвитку внутрішнього контролю в умовах сьогодення та міжнародному досвіду в дослідженні нами обрано ризик-орієнтовану концепцію внутрішнього контролю. Про актуальність розвитку ризик-орієнтованої концепції внутрішнього контролю наголошують вітчизняні та закордонні фахівці контролю. Зокрема, Костирко Р.О. зробив висновок, що проблемою в ефективності підприємств є ризики економічних загроз системи управління витратами [42].

Бутинець Т.А. визначила, що система внутрішнього контролю направлена на попередження господарських порушень, відхилень та невиправданих ризиків, які призводять до втрат та збитків [5].

Концепція внутрішнього контролю орієнтованого на ризик визначає ідеалізований процес до якого мають прагнути підприємства у своїй роботі. В умовах сьогодення всі підприємства стикаються з різного роду ризиками оцінка яких прямо впливає на стан захищеності управління витратами.

Процес ризик-менеджменту визначається як систематичне використання наявних у розпорядженні менеджерів методів, способів і прийомів для вирішення завдання, що стосуються ризиків: установлення контексту, аналізу (виявлення й оцінки), вплив, моніторингу і комунікації. Діяльність внутрішніх контролерів спрямована на те щоб вчасно ідентифікувати, оцінити ризики, сформулювати доцільні пропозиції та проведення коригуючих дій в управлінні витратами на збереження майна підприємства, що допоможе у створенні такого управлінського механізму, який при реалізації ризику сприятиме пом'якшенню наслідків його впливу до прийняттого рівня.

Суб'єкти внутрішнього контролю здійснюють професійну діяльність застосовуючи відповідні методуку, техніку та технологію контролю при перевірці об'єкта контролю відповідно до досягнення визначених стратегічних цілей та тактичної мети підприємства у послідовному процесі контролю. Виговська Н.Г. процес внутрішнього контролю поділяє на декілька стадій [10]:

1) Підготовча стадія передбачає вибір об'єкта контролю, збір даних про об'єкт, обґрунтування мети і завдання контролю;

2) Технологічна стадія – вивчення об'єкта на місці, коригування програми; обстеження, перевірка, інвентаризація, опитування; вивчення документів;

3) Результативна стадія – оформлення документів; оприлюднення результатів;

4) Інспектуючи стадія – розробка заходів щодо усунення виявлених недоліків; контроль за виконанням рішень прийнятих за результатами контролю.

Підготовча стадія внутрішнього контролю за витратами на збереження майна підприємства зображена на рис. 3.2.

Однією з умов для реалізації підготовчої стадії внутрішнього контролю в ризик-орієнтованому контролі є інформація про ризики. В сучасних економічних теоріях різні автори розглядають ризики з різних позицій. В першу чергу ризик – це вірогідні події, які можуть негативно вплинути на бізнес-

процеси, та за якими у подальшому необхідно здійснювати контрольні процедури.

Наведене визначення відповідає процесно-орієнтованому підходу, проте потребує роз'яснення в частині конкретизації явищ які породжують вірогідні події, ризики. В дослідженні ризику визначений нами зворотний етимологічний ряд “безпека – небезпека – загроза – ризик – втрата” хоча і не дозволяє в повному обсязі наблизитись до основ реалізації феномена, проте вказує на складові його елементи. Визначити кожен з елементів означає розкрити логічну структуру феномену та окреслити середовище його реалізації.

Метою внутрішнього контролю є забезпечення стану безпеки. Феномен безпеки пов'язаний із збереженням існування, пов'язаного зі створенням умов стійкого протистояння зовнішнім і внутрішнім факторам.

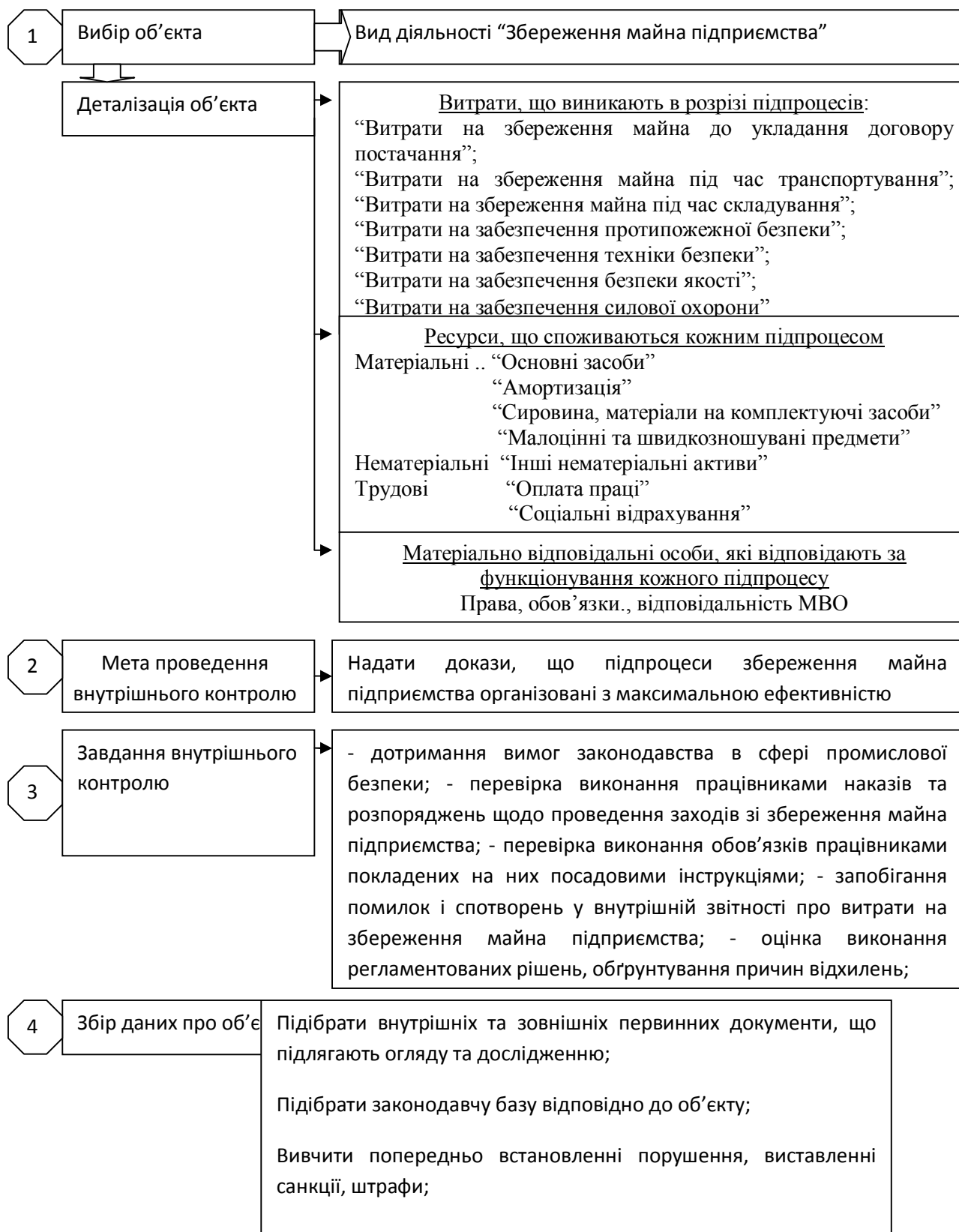


Рис. 3.2. Підготовча стадія внутрішнього контролю

Такими факторами являються небезпека та загрози. Небезпека та загроза взаємопов'язані терміни, проте відмінним критерієм загроз є відображення суб'єктивної спрямованості впливу на об'єкт. Тоді, як особливістю небезпеки є



його специфічна форма суб'єктивного визначення (сприйняття) заперечення існування, яке за своєю природою покликане спонукати суб'єкта господарювання до активних дій – збереження діяльності. Суб'єктивне сприйняття може мати, як небезпечний вплив, так і безпечний характер. Загрози на відміну від небезпеки визначається суб'єктом не за своєю спрямованістю а за своїм змістом. Так, об'єктивно існуюча загроза, ще не є небезпекою для конкретного об'єкта, вона стає такою, якщо існує вольовий вплив, подія здатна перетворити явище на наслідок.

Виходячи з досліджуваного ризик слід розглядати, як суб'єктивно-об'єктивну категорію, яка залежить від впливу людського фактору свідомо приймати рішення із врахуванням можливих альтернатив. З точки зору суб'єктивного характеру ризик пов'язаний з волею та свідомістю людини, а об'єктивна його сторона виражається в формі якісно-кількісного прорахунку можливої невизначеності. З окресленого, можна вважати, що невизначеність – умова майбутньої об'єктивної реальності, то ризик – наслідок впливу факторів. Тому для визначення ризиків які впливають на прийняття рішення щодо управління витратами на збереження майна підприємства необхідним є виявлення причин та умов, що спричиняють небезпеку.

Явища мають конкретні причини, на основі яких складаються загальні причини настання окремих випадків.

Так, облікова система не існує сама по собі. Її здійснює конкретний уповноважений на це суб'єкт, який керується морально-етичними принципами та нормативно-правовими актами. Залежно від рішень, які він приймає залежить результат – наслідок його роботи. Умовами в даному випадку буде організаційно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства.

Професія бухгалтера відноситься до професій високого ризику тиску з боку злочинців. Практично у всіх злочинах задіяні працівники бухгалтерської служби та матеріально відповідальні особи з причини свого посадового становища, рівня освіти, досвіду роботи, що полегшує вчинення шахрайських

дій проти майна підприємства, а саме вуалювання в документах бухгалтерського обліку слідів крадіжок, розтрат та нерационального використання ресурсів.



Рис. 3.3. Причино-наслідковий зв'язок подій, що створюють ризик на наслідок від прийняття управлінських рішень

Порушення, відхилення у внутрішньому середовищі підприємства знаходять своє відображення в фальсифікаціях бухгалтерських документах, дуже різноманітні за формами, так і за мотивами їх здійснення. Одним з видів шахрайства є спотворення реальних показників бухгалтерського обліку. Найчастіше злочинцями використовувались наступні схеми з витратами підприємства:

- схема з відстрочкою витрат: витрати були відстроченні шляхом їх капіталізації, внаслідок чого зменшувався вплив таких витрат на прибуток;
- схема з прискоренням списання витрат: для поліпшення майбутніх показників підприємства часто «заморожувались» витрати їх

фіксували в поточному кварталі, замість того щоб списувати протягом декількох періодів;

- схема з одноразовим списанням витрат – призначена для поділу «нетипових» і звичайних витрат.

За своєю суттю фальсифікація - неоднозначне поняття. У літературних джерелах часто ототожнюють поняття фальсифікації з вуалюваннях бухгалтерської інформації. Фальсифікація – це приховання, викривлення даних, показників в бухгалтерській звітності, різниця полягає лише в мотивації скоєння таких дій.

В залежності від мотивів суб'єктів здійснення фальсифікації в господарських операціях ми поділили їх на дві групи: умисна фальсифікація та не умисна.

До першої групи ми відносимо лише суб'єктивні ситуації, наприклад, випадки змови співробітників з конкурентами, які мають на мені недружне поглинання або кримінальне банкрутство. В даному випадку одночасно здійснюється два види економічних злочинів: перше - хабарництво, друге - фальсифікація бухгалтерських документів, що проявляється в навмисному заниженню фінансових показників та порушення інформаційної безпеки підприємства. До цієї ж групи також відносимо умисний мотив працівника у завищенні фінансових показників з метою отримання премій, бонусів, тощо.

До другої групи мотивів відносимо як об'єктивні обставини, так, суб'єктивні ситуації, що впливають на здійснення таких порушень бухгалтерських документах. Наприклад, прагнення відповідати критеріям (норам, стандартам, показникам ефективності) регулюючим або контролюючим органам, оптимізація податкової політики, штучне завищення показників активів або приховання негативних фінансових результатів з метою формального дотримання договірних відносин або щоб справити позитивне враження для інвесторів, власників.

Перша група (умисна фальсифікація) однозначно відноситься до економічних злочинів, друга - є розмитою та в залежності від дотримання

законодавчих норм та спроможності це довести при необхідності може не класифікуватись як злочин.

Характер економічних злочинів в системі бухгалтерського обліку є свідченням негативної тенденції до зниження кваліфікаційного рівня посадових осіб (зокрема, бухгалтерів), які використовують існуючу систему бухгалтерського обліку, документообороту, технологічного процесу в цілях приховання та маскуванню фінансових та інших зловживань.

Проведені дослідження дали змогу констатувати необхідність проведення оцінки ризиків системи бухгалтерського обліку. Це обумовлено тим, що в бухгалтерському обліку можуть допускатися різного роду порушення і відхилення, які повинні бути виявлені системою внутрішнього контролю. Саме тому внутрішнім контролерам при оцінці ступеня довіри до системи бухгалтерського обліку необхідно проводити оцінку ймовірності допущення можливих порушень та відхилень.

Оцінка ризику є необхідною умовою для визначення того, як необхідно управляти ризиками. Саме тому процес оцінки ризиків є неминучим завданням внутрішнього контролю, яке полягає в ідентифікації ризиків, виявлення на основі причинно-наслідкових зв'язків факторів, що до них призводять і наочної візуалізації отриманих результатів. Процес ідентифікації та оцінки ризиків складається з декількох етапів.

Перший етап полягає у визначенні факту існування ризику, зовнішніх та внутрішніх факторів його виникнення та тих, що можуть призвести до негативного наслідку. На даному етапі описуються всі можливі ризики та причин їх виникнення, для прогнозування наслідків, які вони можуть спричинити в результаті реалізації певного управлінського рішення.

В додатку Е описані основні фактори ризиків, які впливають на втрати майна підприємства та визначено роль бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в управлінні такими ризиками. Відповідно до визначеного об'єкту дослідження предметом перевірки внутрішнього контролю є первинні і вторинні входи і виходи бізнес-процесу «Збереження майна підприємства»,

управлінські рішення, що приймаються власниками процесів та іншими посадовими особами в контексті процесів, що досліджуються. В ході перевірки досліджується відповідність виходу бізнес-процесу стандартам, що затверджені законодавчими актами та внутрішніми регламентами. Також предметом перевірки є суб'єкти власник процесу, керівник або учасник (МВО), що здійснюють покладені на них обов'язки чи на основі наданих повноважень. Основними факторами, які призводять до виникнення ризику в системі бухгалтерського обліку є: неповнота обліку; нереальність облікової інформації; відсутність дозволу на проведення господарської операції; неправильне віднесення інформації до звітного періоду; арифметичні неточності; неправильна кореспонденція рахунків; помилки, встановлені при взаємоперевірці показників звітної інформації та реєстрів обліку тощо.

Інформація про ризики збирається, накопичується, стандартизується та представлена у формі регламентів: - внутрішніх звітів ризикових подій, що вже відбулись; - реєстрів ризиків; - карт ризиків; - корпоративних стандартів управління ризиками. Для зручності проведення оцінки господарських ризиків пропонуємо контролерам під час перевірки користуватись розробленою відомістю про комплексну характеристику ризиків (таблиця 3.3).

*Таблиця 3.3*

**Аналітична відомість якісних та кількісних характеристик ризиків втрат майна підприємства**

**I. Характеристика ризиків втрат майна підприємства**

Ризики втрат майна підприємства	Джерело виникнення	Причини ризику	Потенційні наслідки	Рівень ризику
Недосконала організація техніки безпеки, пожежної	Зовнішні	Зміни законодавчих норм щодо організації промислової безпеки	Штрафні санкції	високий
	Внутрішні	Недотримання	Штраф	ви

безпеки	ішні	регламентів щодо організації техніки безпеки, пожежної безпеки	фні санкції	сокий
		Фальсифікація витрат на збереження майна підприємства в бухгалтерському обліку	Штрафні санкції Знищення майна Додаткові витрати	ви сокий
Відсутність ресурсного забезпечення силової охорони	Внутрішній	Фальсифікація витрат на збереження майна підприємства в бухгалтерському обліку.  Недостане приділення уваги керівництва до організації силової охорони	Крадіжки	ви сокий
Невідповідність сировини стандартам та очікування	Зовнішні	Ненадійний постачальник	Неякісна сировина у виробництві, брак, неефективні витрати	Низький
		Неналежна організація роботи матеріально-відповідальної особи		Середній
		Неефективне фінансування витрат на забезпечення інформаційного		Високий

		супроводу зовнішніх ринку	від загроз		
--	--	---------------------------------	---------------	--	--

*II. Оцінка допустимості величин відхилень у витратах на збереження майна підприємства*

Частка ризиків	Визначені межі відхилень у витратах на збереження майна підприємства		
нижче 5 %	до 10 %	10-15 %	понад 15 %
5-30 %	до 5 %	5-10 %	понад 10 %
30-50 %	до 1 %	1-5 %	понад 5 %
вище 50 %	до 0,5 %	0,5-1 %	понад 1 %
Варіант реагування на відхилення	- відхилення незначні; - низький ризик; - немає необхідності у коригуванні; - продовження спостереження	- значні відхилення; - потребує реагування; - середній ризик; - усунути відхилення або переглянути нормативні та скоригувати прогностні показники	- критичні відхилення; - негативне реагування; - високий ризик; - усунути відхилення або переглянути нормативні та скоригувати прогностні показники

На цьому ж етапі управління ризиками діяльності суб'єкта господарювання слід визначати можливі втрати, пов'язані з окремими

ризиками та встановлення допустимого значення ступеня ризику за окремою господарською операцією (групою операцій, господарським процесом, видом діяльності).

На другому етапі здійснюється оцінка ризику. Важливою проблемою є розроблення методики кількісного оцінювання ступеня ризику, механізму моніторингу контролю за ризиками. Міра ризику має відображати ступінь відхилення від бажаного результату з урахуванням впливу керованих (контрольованих) і некерованих (неконтрольованих) чинників, прямих і зворотних зв'язків. Логічним є те, що за умови перевищення розміру потенційного збитку від ідентифікованого ризику сукупних витрат на його усунення, втрачається доцільність проведення будь-яких коригуючих заходів за даним напрямком.

Аналіз є найбільш складним етапом і вимагає ґрунтовних знань, досвіду та інтуїції у даній сфері економічної діяльності. У концептуальному сенсі кількісне оцінювання ступеня ризику ґрунтується на якісному аналізі ризику, кількісному аналізі ризику та на ставленні до ризику його суб'єктів. Для оцінки ризиків та їх наслідків вчені користуються різними методами.

Виділивши найбільш критичні ризики (Додаток Е) з точки зору потенційного збитку необхідним є їх візуалізація (карта ризиків). Отримана шкала оцінки ймовірності настання ризику наведена у табл. 3.4.

*Таблиця 3.4*

**Шкала оцінки ймовірності настання ризику втрат майна підприємства**

<i>Очікування щодо ризиків</i>	<i>Ймовірність настання ризиків, %</i>	<i>Присвоєний коефіцієнт ймовірності ризику</i>
Ризик не реалізується	0-10	1
Ризик скоріше за все не	10-40	2



реалізується		
Ризик може як реалізуватися, так і не реалізуватись	40-60	3
Ризик скоріше за все реалізується	60-90	4
Ризик реалізується	90-100	5

Якщо існує висока впевненість в тому, що ризик не реалізується, то йому присвоюється найнижче значення коефіцієнту. Натомість якщо існує висока ймовірність реалізації податкового ризику, то йому присвоюється найвище значення коефіцієнта. За аналогією побудована шкала оцінки суттєвості наслідків реалізації ризику (табл. 3.5).

*Таблиця 3.5*

**Шкала оцінки суттєвості наслідків реалізації ризику втрат майна підприємства**

<i>Наслідки реалізації ризику</i>	<i>Розмір штрафних санкцій, які можуть бути накладені на підприємство, % від валюти балансу за звітний період</i>	<i>Присвоєний коефіцієнт наслідків реалізації ризиків</i>
Мінімальні	0-1 %	1
Допустимі	1-10 %	2
Значні	10-40 %	3
Критичні	40-70 %	4
Катастрофічні	70-100 %	5

На основі отриманих шкал надається загальна оцінка ризику (табл. 3.6).

Третій етап контролю – проведення необхідних коригуючих заходів. Менеджмент суб'єкта господарювання отримує можливість самостійно обрати одну з трьох ліній поведінки [41]:

- не здійснювати жодних коригуючих заходів (основна мета контролю полягає в тому, щоб домогтися такого положення, при якому процес управління суб'єктом дійсно змушував би його функціонувати у відповідності з планом);
- усунути відхилення (здійснювані заходи мають бути спрямовані на виключення фактичної причини відхилення, їх сенс – зрозуміти причини відхилення і досягнути повернення суб'єкта господарювання до правильного способу дій);
- переглянути стандарт (не всі помітні відхилення від стандартів слід усувати, іноді самі стандарти можуть виявитися нереальними та/або некоректними, тоді об'єктивно необхідні зміни стандартів).

Останній етап складання звіту внутрішнього контролера про виявленні ризику втрат майна, за допомогою яких можна дати оцінку ступеню довіри системі бухгалтерського обліку та рівню надійності системи контролю. Розроблений методичний підхід до оцінки ризиків втрат майна забезпечує надійність інформації внутрішнього контролю та прозорість фінансування витрат на збереження майна підприємства.

Таким чином, запропоновано процедуру оцінки ризиків втрат майна підприємства проводити в декілька етапів. Перший етап – визначення факту існування ризику, опис всіх можливих ризиків та причини їх виникнення. Другий етап – оцінка ризиків, запропоновано за окремими ризиками втрат майна встановлювати допустиме значення їх ступеня, що дозволило побудувати шкалу оцінки суттєвості наслідків реалізації ризику та на основі найбільш критичних ризиків, з точки зору потенційного збитку, побудувати карту ризиків. Третій етап – моніторинг виконання рекомендацій за результатами контролю ризиків втрат майна на предмет проведення коригуючих заходів.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Розкриття сутності витрат на збереження майна, обґрунтування необхідності їх визнання, відображення в обліку та контролю дають змогу зробити наступні висновки:

1. Превалювання економічних та недостатнє приділення значенню правових засад в теоретичних положеннях бухгалтерського обліку призвело до відсутності підходів до ідентифікації елементів майна в системі бухгалтерського обліку. Проведене дослідження дало можливість визначити елементи майна підприємства як об'єкти бухгалтерського обліку (майно, що належить підприємству на праві власності; майнові права, які належать підприємству на інших правах, відмінних від права власності; майно, що належить підприємству на іншому речовому праві на чуже майно; майно, що перебуває у підприємства на підставі зобов'язального права). Це сприятиме конкретизації уваги адміністрації та власника на витратах по збереженню майна за окремими його елементами для потреб бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

2. Відсутність обґрунтованої класифікації об'єктів обліку витрат на збереження майна підприємства ускладнює формування бухгалтерської інформації та обумовлює необхідність розробки класифікаційних ознак. З метою чіткої впорядкованості інформації про витрати на збереження майна підприємства запропоновано їх класифікувати за напрямками здійснення: витрати на протипожежну безпеку, витрати на техніку безпеки, витрати на силову охорону, витрати на забезпечення інформаційного супроводу зовнішніх загроз ринку, витрати на збереження майна під час транспортування, витрати на збереження майна під час складування, що стало передумовою розвитку організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства.

3. Відсутність обґрунтованого підходу до облікового відображення витрат на збереження майна підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку

зумовлюють необхідність спрямування діяльності облікового персоналу на пошук інструментів формування бухгалтерської інформації про такі витрати.

4. Правове поле вітчизняного бухгалтерського обліку підтверджує, що велика кількість національних регламентів робить правовий аспект визначальним і зводить до мінімуму роль управлінського обліку, висуваючи на перший план правила ведення обліку господарських операцій, що майже не передбачає альтернативної інформації для прийняття управлінських рішень; 2) зовнішні фактори вільної конкуренції та потреба вітчизняних підприємств у світових ринках капіталу впливає на їх прагнення відповідати міжнародним нормам (МСФЗ), що призводить до з'єднання управлінського та фінансового обліку. У ході дослідження визначено необхідність впровадження закордонних інструментів в обліковий процес при формуванні інформації про витрати на збереження майна підприємства

5. Відсутність в системі рахунків показників формування аналітичної інформації за функціональними напрямками діяльності підприємства зумовлюють необхідність спрямування пошуку облікових інструментів для забезпечення управлінських запитів щодо витрат на збереження майна підприємства. Таким чином, у ході дослідження встановлено необхідність розробки облікових процедур виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення та передачі інформації про витрати на збереження майна підприємства за окремими видами діяльності, які генерують відповідні витрати на збереження майна підприємства для забезпечення процесу складання внутрішньої бухгалтерської звітності підприємства для потреб управління у веденні відкритого конструктивного діалогу із зацікавленими сторонами.

6. Визначено, що витрати на збереження майна підприємства є комплексними витратами та включають в себе всі елементи калькулювання (матеріальні, витрати на заробітну плату та відрахування із заробітної плати, амортизаційні відрахування та інші), що обґрунтовує необхідність виділення акумулюючий рахунок – рахунок-екран.

Такий підхід дозволить формувати внутрішню звітність в розрізі вищенаведених витрат. На основі звітів про витрати на збереження майна

підприємства складається інтегрована форма внутрішньої звітності 2Звіт про витрати на збереження майна підприємства», яка є основою для заповнення показників бухгалтерської фінансової звітності

7. Виділення витрат на збереження майна в якості окремого об'єкта обумовлено також необхідністю контролю таких витрат з метою виявлення їх впливу на ефективність використання об'єктів майна. Система контролю за витратами на збереження майна включає: вивчення внутрішнього середовища; формулювання цілей; опис процесів; ідентифікація та оцінка ризиків; вибір способу реагування на ризики, управління ними; впровадження механізму контролю; організація інформаційного та комунікаційного обміну; здійснення моніторингу, відстеження результатів реалізації контрольних заходів. Це дозволить підвищити дієвість внутрішнього контролю як постійно діючої системи за процесами управління, функціональна спрямованість яких забезпечує збереження майна підприємства.

8. Недостатній розвиток ризик-орієнтованої концепції внутрішнього контролю ускладнює вибір інструментів контролю за ризиками втрат майна підприємства. Для вирішення даної проблеми необхідно забезпечити можливість ідентифікації ризиків втрат майна, оцінки таких ризиків і наочної візуалізації отриманих результатів (розроблено карту ризиків втрат майна), що забезпечує вчасне попередження та ліквідацію втрат майна підприємства та запобігає виникненню надлишкових витрат на збереження майна підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналітичні та статистичні звіти за 2008-2017 рр. Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/96312>
2. База даних судових рішень [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Єдиного державного реєстру судових рішень. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>
3. Бичик С. В. Словарь экономических терминов / С. В. Бичик, А. С. Даморацкая, И. В. Даморацкая. – Минск : Высш. шк., 2009. – 217 с.
4. Бутинець Т. А. Відповідальність за ризик, господарські порушення та відхилення / Т. А. Бутинець // Економіка і організація управління. – 2011. – № 1 (9). – С. 89-96.
5. Бутинець Т. А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? / Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. збірн. наук. праць. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 5 – 20. – Вип. 2(14).
6. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю : проблеми теорії, методології, практики : монографія / Т. А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 772 с.
7. Бутинець Т. А. Система самоконтролю / Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. збірн. наук. праць. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 21-30. – Випуск 1 (16).
8. Бухгалтерський облік : навч. посібн. для студ. спец. “Облік і аудит” ВНЗ / [Сопко В., Гуцайлук З., Щирба М., Бенько М.]. – Тернопіль : Астон, 2005. – 496 с.
9. Валуев Б. И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии : монография / Б. И. Валуев. – Одесса : Пальмира, 2012. – 216 с.

10. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
11. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / [Андрєєв П. П., Чечуліна О. О., Як ван Тайнен та ін.]. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.
12. Господарський Кодекс України : від 16 січня 2003 р. – № 436 – IV [Електронний ресурс] / ВРУ. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
13. Григораш І. А. Контролінг як сучасна система управління підприємством / І. А. Григораш // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 11 (13). – С. 96 – 107.
14. Грищук Н. В. Гармонізація державної фінансової політики щодо фінансового забезпечення сільськогосподарських підприємств/ Н.В.Грищук // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». - 2017. - № 4. - С. 75-80
15. Грищук Н. В. Теоретичні засади формування фінансової компоненти економічної безпеки підприємств / Н.В. Грищук // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. - 2016. - № 3(03). - С. 201-204
16. Гудзенко Н.М., Коваль Н.І., Плахтій Т.Ф. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та поповнення фінансової звітності/Н.М. Гудзенко, Н.І. Коваль, Т.Ф. Плахтій // Збірник наукових праць ВНАУ. – Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2018 – №5. – (33) – 2018. – С. 102 – 113
17. Гуцаленко Л. В., Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. - 496 с.
18. Гуцаленко Л.В. Обліково-інформаційна система забезпечення управління сільськогосподарським підприємством / Л.В. Гуцаленко, Е.О. Довгаль // Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – №8. – С.82-91

19. Дерій В. А. Види економічного контролю за діяльністю підприємств: аналіз і узагальнення поглядів на проблему [Електронний ресурс] / В. А. Дерій // Облік і фінанси АПК . – 2011. — №3. – С. 172-175
20. Дорошенко О. Система внутрішнього контролю та її елементи як об'єкти дослідження в процесі аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ / Олена Дорошенко // Економічний аналіз. – 2009. – Вип. 4. – С. 73 – 76.
21. Друри К. Управленческий учёт для бизнес-решений : учебник / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 655 с.
22. Дюк А.А. Формування організаційного-економічного потенціалу стратегічного розвитку підприємств за умов трансформаційних перетворень / А.А.Дюк // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 26-1. - С. 139-143
23. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. / [Мочерний С. В., Ларін Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І.] ; за ред. С. В. Мочерного. – Львів : Світ, 2005. – Т. 1. – 616 с.
24. Жиглей И. В. Бухгалтерский учёт как информационная база социально ответственного управления / И. В. Жиглей // Международный бухгалтерский учёт. – Москва, 2010. – № 18 (150). – Декабрь. – С. 50 – 61.
25. Жук В. М. Застосування інституціональної теорії у вирішенні проблем розвитку бухгалтерського обліку / В. М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 115 – 123.
26. Жук В. М. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку) / В. М. Жук // Збірник наукових праць ПДАТУ. – Кам'янець-Подільський: ПДАТУ. – 2009. – С.139 – 146. – Вип. 17. – Т. 2.
27. Задорожний З. В. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні / З. В. Задорожний // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ “Економічний аналіз”. – Тернопіль, 2009. – С. 350 – 353. – Вип. 4.
28. Заходи запобігання розкрадання майна роботодавця/ І. М.Ваганова // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». –



2014. – №1(9) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2014/n1/14vimrnr.pdf>.

29. Збірка ДСТУ, які стосуються систем пожежогасіння та пожеженої сигналізації [Електронний ресурс] / Охорона праці та пожежна безпека в Україні [офіційний веб-сайт]. – Режим доступу : [http://otipb.at.ua/load/zbirka\\_dstu\\_jaki\\_stosujutsja\\_sistem\\_pozhezhogasinnja\\_ta\\_pozhezhe\\_noji\\_signalizaciji/7-1-0-1701](http://otipb.at.ua/load/zbirka_dstu_jaki_stosujutsja_sistem_pozhezhogasinnja_ta_pozhezhe_noji_signalizaciji/7-1-0-1701).

30. Іванюта П. В., Лугівська О. П. Управління ресурсами та витратами : навч. посіб. / П. В. Іванюта, О. П. Лугівська ; за ред. д. е. н., проф. С. М. Іванюти. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 320 с.

31. Івахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : монографія / С. В. Івахненко. – Житомир : ПП “Рута”, 2010. – 432 с.

32. Івашкевич В. Б., Шигаев А. И. Расчёт прибыли от продаж продукции на основе учёта и распределения затрат по видам внутривозвращенной деятельности и бизнес-процессам / В. Б. Івашкевич., А. И. Шигаев // Экономический анализ : теория и практика. – 2010. – № 12 (177). – С. 19 – 31.

33. Китайчук Т.Г. Облік основних засобів з урахуванням принципів та положень міжнародних та національних стандартів / Т.Г. Китайчук, С.А.Базюк // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. – Луцьк, 2016. Випуск 2 (10). – С.117-124

34. Кнорринг В. И. Социальное управление. Государство, коллектив, личность : учебник / В. И. Кнорринг. – М. : Экзамен, 2008. – 687 с.

35. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти/ Н.І. Коваль// Збірник наукових праць ВНАУ. – Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2017 – №7. – (23) – 2017. – С. 93 – 108

36. Коваль Н.І. Особливості контролю та аналітичної оцінки в діяльності сільськогосподарських підприємств/ Н.І. Коваль // Глобальні та національні проблеми економіки – [електронне наукове фахове видання]. – М.: Миколаївський

національний університет ім. В.О. Сухомлинського, 2016. – № 12. – Режим доступу:  
[http://www. http://global-national.in.ua/issue](http://www.global-national.in.ua/issue)

37. Коваль Л.В. Вплив методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті на фінансовий результат сільськогосподарського підприємства / Л.В. Коваль, О.Г. Пацар // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Економічні науки: збірник наукових праць. – 2017. – №1 (8). – С.38-43

38. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації : теорія, методологія, організація : монографія / М. Д. Корінько. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.

39. Корпанюк Т.М. Інформаційно-аналітичне забезпечення фінансово-економічної діагностики сільськогосподарських підприємств / Т.М. Корпанюк // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2016. – Том 21. – Вип. 5(47). – С. 83–86

40. Костирко Р. О. Внутрішній контроль в управлінні стійким розвитком підприємств // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. – № 3 (22). – С. 117-121.

41. Костирко Р. О. Методологічні засади контролю резервів відтворення основного капіталу підприємства / Р.О. Костирко // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2010. – № 11 (153). – С.90-100.

42. Костирко Р. О. Розвиток методології контролю економічного потенціалу підприємств в ринкових умовах / Р.О. Костирко // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №9 (123) – С. 145-153.

43. Костирко Р. О. Концептуальні основи внутрішнього контролю в системі корпоративного управління / Р.О. Костирко // Економіка і організація управління. – 2008. – № 4. – С. 28 – 37.

44. Кукоба В. Метод формування еталонних драйверів витрат для аналізу ефективності використання процедур управління на підприємстві // Економічний аналіз. – 2012. – С. 208 – 211. – Вип. 10. – Ч. 4.

45. Легенчук С. Ф. Теоретичні передумови систематизації бухгалтерських категорій / С. Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1. – с. 108 – 113.

46. **Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.**

47. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.com/StandardsList.pdf>

48. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://aru.com.ua/msa>

49. Мірошник В. В. “Актив” як бухгалтерська категорія в умовах постіндустріальної економіки / В.В. Мірошник // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 2 (56). – С. 134-139

50. Мірошник В. В. Загрози втрат майна підприємства в системі бухгалтерського обліку / Л.В. Чижевська, В.В. Мірошник // [Електронний ресурс] / Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2012. – № 2 (3). – С. 116-122. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/>

51. Мірошник В. В. Класифікація втрат майна підприємства у системі бухгалтерського обліку / В.В. Мірошник // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – № 2 (60). – С. 63-69

52. Мірошник В. В. Міждисциплінарний підхід в визначенні категорії “відповідальність” для цілей бухгалтерського обліку / В.В. Мірошник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць / Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 2 (20). – С. 301-309

53. Мірошник В. В. Метод документування в процесі організації збереження майна власників / В.В. Мірошник // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету / Серія: Економічні науки. – Кіровоград: КНТУ, 2012. – Вип. 21. – С. 355-361 (0,44 друк. арк.).

54. Мирошник В. В. Проблемы организации системы внутреннего контроля в Украине с учетом передовой международной практики / В.В. Мирошник, Л.В. Чижевская // Международный бухгалтерский учет. – Москва: ИД “Финансы и кредит”. – 2013. – № 14 (260). – С. 46-58

55. Мірошник В. В. Самоконтроль матеріально відповідальних осіб як складова системи внутрішнього контролю / В.В. Мірошник // Збірник наукових праць ЧДТУ / Серія: Економічні науки. – Черкаси, 2012. – № 30 (1). – С. 84-88

56. Мірошник В. В. Складові права власності і їх вплив на відображення операцій в бухгалтерському обліку / В.В. Мірошник, Л.В. Чижевська // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія, організація : тези доп. X-ої Міжнар. наук. конф. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – С. 112-115

57. Мірошник В. В. Удосконалення бухгалтерського обліку нестач та втрат від псування та крадіжок майнових цінностей: синтетичний та аналітичний рівні / В.В. Мірошник // Економічний вісник університету. – Переяслав-Хмельницький, 2012. – № 18/2. – С. 323-327

58. Мирошник В. В. Формирование бухгалтерского информационного поля о расходах на обеспечение сохранности имущества: процессно-ориентированный подход / В.В. Мирошник // Международный бухгалтерский учет. – Москва: ИД “Финансы и кредит”. – 2013. – № 29 (275). – С. 14-22

59. Моссаковський В. Концепція побудови управління витратами у с.-г. підприємствах / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 6. – С. 32 – 42.

60. Нагорнов А. В. Исследования социальной ответственности компании / А. В. Нагорнов, // Корпоративные финансы. – 2007. – № 2. – С. 112 – 132.

61. Национальная стратегия корпоративной социальной ответственности : быть или не быть? – the Chrematistic. – № 25 від 10.03.13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.csr-review.net>.

62. Новая публикация от IFAC посвящена роли профессиональных бухгалтеров в системе внутреннего контроля // Школа профессионального бухгалтера. – Сентябрь 2012. – № 8 (137). – С. 15-18.

63. Опалева О. И., Черенкова Ю. В. Преобразования отношений собственности в трансформационной экономике // Дайджест-Финансы. – № 12 (180). – 2009. – С. 41.

64. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учёта и аудита : учебное пособие. – М. : ИнформБюро, 2011. – 168 с.

65. Пантелеев В. П. Відображення організації внутрішнього контролю у нормативних документах / В. П. Пантелеев // Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна. – 2008. – № 802. – С. 131-135.

66. Пантелеев В. П. Словник бухгалтера та аудитора / В. П. Пантелеев, О. С. Сніжко ; Держкомстат, ДАСОА. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2009. – 239 с.

67. Порядок інвентаризації та передачі майна: підказки для ОМС ОТГ / Ю. Крот, С. Замазій, Л. Федченко, Я. Брусенцова. — Х. : Фактор, 2017. — 96 с

68. Петренко С. М. Внутрішній контроль і оцінка ризику бізнес-процесів підприємства / С. М. Петренко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка : зб. наук. пр. – Рівне, 2008. – С. 390-395. – Вип. 4 (44). – Ч. 2.

69. Петренко С. М. Внутрішній контроль: проблеми інформаційного, організаційного та методологічного розвитку : монографія / С. М. Петренко. – Донецьк : Світ книги, 2013. – 502 с.

70. Петренко С. М. Методичні засади інформаційного забезпечення внутрішнього контролю / С. М. Петренко // Вісник ЖДТУ – Житомир : ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – С. 187 – 192. – (Серія “Економічні науки”).

71. Петренко С. М. Система об’єктів внутрішнього контролю / С. М. Петренко // Вісник ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського : науковий журнал. – 2009. – № 3. – С. 239 – 247. – (Серія “Економічні науки”).

72. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] / Законодавство України [офіційний веб-сайт Верховної Ради України]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

73. Плахтій Т.Ф. Розвиток системи менеджменту якості обліку / Т.Ф. Плахтій // Міжнародний збірник наукових праць «Проблеми теорії та

методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». - 2017. Вип. 2 (37). - С.67-73

74. Плахтій Т.Ф. Напрями забезпечення належного рівня якості облікової системи підприємства: організаційний аспект / Т.Ф. Плахтій // Проблеми системного підходу в економіці. – 2017. – Випуск №3(59). – С. 88-96

75. Плахтій Т.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку на основі якісного підходу: монографія. Житомир: ТОВ «БукДрук», 2017. 312 с

76. НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] / Законодавство України [офіційний веб-сайт Верховної Ради України]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

77. П(с)БО 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс] / Законодавство України [офіційний веб-сайт Верховної ради України]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

78. П(с)БО 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс] / Законодавство України [офіційний веб-сайт Верховної Ради України]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

79. П(с)БО 9 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс] / Законодавство України [офіційний веб-сайт Верховної Ради України]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

80. П(с)БО 16 «Витрати» № 318 від 31.12.99 [Електронний ресурс] / Законодавство України [офіційний веб-сайт Верховної Ради України]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

81. П(с)БО 19 «Об'єднання підприємства» від 07.07.1999 № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

82. Подолянчук О.А. Облікова політика підприємства – об’єкт чи джерело інформації аудиту / О.А. Подолянчук // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 7. – С. 855-859

83. О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства // О.А. Подолянчук // Економіка, фінанси, менеджмент: Актуальні питання науки і практики. – 2015. – №1. – С. 117-126

84. Постанова «Про затвердження Порядку видачі Державною службою з надзвичайних ситуацій дозволу на початок роботи підприємств та оренду приміщень» № 440 від 05.06.2013 [Електронний ресурс] / Законодавство України [офіційний веб-сайт Верховної Ради України]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/150-2001-%D0%BF>.

85. Правдюк Н.Л. Облікова концепція товарно-матеріальних цінностей в умовах постіндустріальної економіки/ Н.Л.Правдюк//Вісник ЖДТУ. - № 2 (80).- 2017.-С.21-30

86. Правдюк Н.Л., Корпанюк Т.М. Фінансово-економічна діагностика сільськогосподарських підприємств: Монографія. - Вінниця: Вид-во ПП «ТД «Едельвейс і К», 2014 - 200с.

87. Правдюк Н.Л., Покиньючерда В.В. Трудові ресурси підприємств: обліково-аналітичне забезпечення управління: Монографія. - Вінниця: Вид-во ПП ТД «Едельвейс і К», 2016 - 248 с.

88. Правдюк Н.Л.Соціальні аспекти бухгалтерського обліку/Н.Л.Правдюк// Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017.- № 12.-С.91-101

89. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій, підприємств і організацій. – К. : Міністерство фінансів України, 1999-11-30. – № 291 (з 0892-99). – (Нормативний документ Міністерства фінансів України. Інструкція).

90. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 , № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.

91. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Ел. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

92. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України № 996-XIV-ВР від 16.07.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/index>.

93. Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення: Закон України N 4005-XII від 24.02.94 [Електронний ресурс] / Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4004-12>.

94. Про оцінку майна: Закон України № 2658-III від 12.07.01 / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2001. – 46 с..

95. Про охорону праці: Закон України № 2695-XII від 14.10.92 [Електронний ресурс] / Законодавство України [веб-сайт ВРУ]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2694-12>.

96. Ризики невідповідності законодавчим вимогам знову представляють найбільшу загрозу для діяльності компаній [Електронний ресурс] // Оф. сайт Ernst&Young. – Режим доступу : <http://www.ey.com/UA/ukNewsroom/News-releases/Press-release-2010-07-19>.

97. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб / [Жиглей І. В. , Кузь В. І., Лаговська О. А., Олійник О. В.]. – Чернівці : Технодрук, 2012. – 248 с.

98. Розвиток теорії та методології обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості : монографія / [Жиглей І. В., Замула І.В., Олійник О. В.,] ; під заг. ред. і з передм. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 319 с.

99. Романчук К. В. Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності : монографія / К. В. Романчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 528 с.

100. Семенів М. І. Теоретичні аспекти методу контролю та його організації // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Г. І. Башнянин, В. В. Апонін, О. Д. Вовчак та ін.] – Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. – 354 с. – Вип. 34.



101. Соколов Я. В. Занимательная бухгалтерия. Актив : это очень сложно // Бухгалтерский учёт, налогообложение, отчётность, “1С: Бухгалтерия” – Занимательная бухгалтерия [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.buh.ru/document-711>.
102. Соколов Я. В. История бухгалтерского учёта : учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
103. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
104. Сологуб Н.В., Бурко К.В. Інноваційні можливості застосування управлінського обліку в с.-г. / Н.В.Сологуб, К.В. Бурко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Зб. наукових праць. ЛНТУ. Випуск 10 (37). – Ч. 4. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2013. – С. 255-259
105. Сравнение концепций внутреннего контроля. Официальный сайт Института внутренних аудиторов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ii-a-ru.ru>.
106. Федоришина Л.І., Цуркан А.О. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств / Л.І. Федоришина, А.О. Цуркан // Бізнес-навігатор. - 2018. - № 2-1 (45). - С. 137-139
107. Хорват П. Концепция контроллинга : управленческий учет. Система отчётности. Бюджетирование / Horvat & Partners ; пер. с нем. – [2-е изд.]. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
108. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-VI (Відомості ВРУ (ВВР) [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rada.gov.ua>.
109. Шимов С. І. Майнові права в контексті сучасних концепцій права власності в цивілістиці // Часопис Київського університету права. – 2012. – № 2. – С. 192-195.
110. Яремчук Н. Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики/ Н.Ф. Яремчук // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики», квітень 2017 року. — Вінниця, ВНАУ, 2017. – С. 143-152

## **Додатки**