

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**МІРОШНИК ВІКТОРІЯ ВАЛЕРІЇВНА**

УДК 657.471:657.633(043.3)

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

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Житомир – 2014

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник** – доктор економічних наук, професор  
*Чижевська Людмила Віталіївна*,  
Житомирський державний технологічний університет,  
професор кафедри обліку і аудиту

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
*Костирко Руслан Олександрович*,  
Інститут магістерської та післядипломної освіти  
Університету банківської справи Національного банку  
України (м. Київ),  
завідувач кафедри обліку і аудиту

доктор економічних наук, професор  
*Петренко Світлана Миколаївна*,  
Донецький національний університет економіки і  
торгівлі імені Михайла Туган-Барановського,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться “30” травня 2014 р. об 11<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті, за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “  ” квітня 2014 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., доц.      О.А. Лаговська

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Розвиток держави визначається стабільними та високими економічними показниками інституційної захищеності активів підприємств, структура яких складається із сукупності майна різних суб'єктів, яке знаходиться в нього на умовах різних правових режимів. Україна в рейтингу світового бізнес-середовища “Ведення бізнесу 2013” (Doing Business 2013)<sup>1</sup> серед 185 країн за субіндексом “Захист прав інвесторів” зайняла 117 місце. Це є одним із свідчень низького рівня відповідальності підприємств перед власниками за володіння їх активами. За субіндексом “Виконання зобов'язань за контрактами” Україна зайняла 42 місце. Причиною є той факт, що витрати на відстоювання прав-вимог від контрагента щодо виконання ним своїх зобов'язань з-поміж представлених в рейтингу країн в Україні одні з самих високих (41,5 % від суми вимоги).

Зовнішні інституційні 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.

Питанню збереження майна підприємства приділяли увагу як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, зокрема: М.І. Баканов, І.А. Белобжецький, М.Т. Білуха, П. Бревер (P. Brewer), Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, К. Віллер (K. Wheeler), Н.Г. Виговська, Р. Гаррісон (R. Garrison), М. Гмитрашевич (M. Gmytrasiewicz), К. Девіс (C. Davis), А. Карманська (A. Karmańska), М.Д. Корінько, Р.О. Костирко, М.В. Кужельний, В.Ф. Максимова, Е. Норін (E. Noreen), В.П. Пантелеєв, О.М. Петрук С.М. Петренко, Я.В. Соколов, Л.В. Чижевська, М. Шіллер (M. Schiller), В.О. Шевчук та ін.

Враховуючи вагомий внесок вітчизняних та зарубіжних вчених у проблематику дослідження, подальший розвиток науки обумовлює необхідність удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю в частині такого об'єкту, як витрати на збереження майна підприємства. 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

---

<sup>1</sup> Рейтинг Світового банку та Міжнародної фінансової корпорації (IFC) “Ведення бізнесу 2013” (Doing Business 2013) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine>

до представлення інформації про такі витрати для задоволення потреб управління, а також 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.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету і є складовою державної програми досліджень за темою № 34 “Моделювання системи інформаційного забезпечення управління в умовах невизначеності економіки” (номер державної реєстрації 0112U001794) та господарської програми досліджень Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького за темою “Формування комплексної системи управління ризиками на основі міжнародних стандартів” (номер державної реєстрації 0112U001774). Автором у межах тем розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства.

**Мета і завдання дослідження.** 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 поставленої мети в роботі сформульовано такі завдання:

- ідентифікувати елементи майна підприємства як об'єкти облікового відображення, що підлягають збереженню через систему бухгалтерського обліку;
- встановити 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;
- розробити методичне забезпечення бухгалтерського обліку витрат на збереження майна підприємства для формування бухгалтерської інформації на запит управління;
- визначити особливості формування внутрішньої бухгалтерської звітності щодо витрат на збереження майна підприємства;
- виділити положення регламентації внутрішнього контролю в міжнародних стандартах з метою удосконалення його організаційно-методичного забезпечення в частині витрат на збереження майна підприємства для вітчизняних підприємств;
- розвинути підхід до методичних положень внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства з метою підвищення впевненості суб'єктами

управління в достовірності облікової та контрольної інформації;

– сформувати порядок проведення самоконтролю матеріально відповідальними особами за процесом здійснення посадових обов'язків: прийняття рішень, їх виконання та аналізу отриманих результатів.

*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. Метод моделювання покладено в основу при розробці напрямів організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на збереження майна підприємства. 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.

*Інформаційною базою дослідження* стали 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.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства. У процесі проведеного дослідження отримано результати, яким характерна наукова новизна:

*удосконалено:*

– підхід до класифікації витрат на збереження майна підприємства за напрямками їх 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 створює підґрунтя для розвитку організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства;

– методичне забезпечення бухгалтерського обліку відображення витрат на

збереження майна підприємства (запропоновано використовувати рахунок-екран “Витрати на збереження майна підприємства” з відповідними аналітичними розрізами) та розподілу непрямих витрат на основі коефіцієнтів, які запропоновано виділяти за показниками обсягу, структури, динаміки та інновацій, що сприяє формуванню якісної інформації для потреб управління;

– підхід 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;

– методичний підхід внутрішнього контролю в частині ідентифікації, оцінки і складання карти ризиків втрат майна, що дає змогу розробляти заходи щодо запобігання ризикам та збереження майна власника;

– порядок здійснення самоконтролю як форми внутрішнього контролю (запропоновано схему дій матеріально відповідальних осіб при прийманні-передачі матеріальних цінностей), що дозволяє оперативно виявляти та реагувати матеріально відповідальними особами на відхилення в процесі приймання-передачі матеріальних цінностей;

*дістало подальший розвиток:*

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

– організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства в частині обґрунтування етапів його здійснення (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), як основи раціонального управління витратами на збереження майна підприємства.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства, які можуть використовуватись суб’єктами господарювання різних організаційно-правових форм, а також бути впроваджені в навчальний процес професійних організацій та вищих навчальних закладів при підготовці фахівців економічного профілю. Основні теоретичні та практичні розробки впроваджено в практичну

діяльність підприємств:

– пропозиції з удосконалення організації бухгалтерського обліку, а саме: робочого плану рахунків; форм внутрішньої бухгалтерської звітності (ТОВ “Вінниця-агропроектбуд” (довідка № 38 від 20.12.2012 р.));

– рекомендації з організаційно-методичного забезпечення системи внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства (ТОВ “Термотехнік” (довідка № 495/1 від 13.06.2013 р.));

– рекомендації щодо облікового відображення витрат на збереження майна підприємства (ПрАТ “Коростенський завод ЗБШ” (довідка № 1946/25 від 28.11.2013 р.)).

Пропозиції з удосконалення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства використано при розробці навчальних програм та навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін: “Обліково-аналітичне забезпечення фінансово-економічної безпеки на підприємстві”, “Інформаційно-аналітичне забезпечення фінансово-економічної безпеки” (Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького (довідка № 317/03-а від 09.09.2013 р.)), “Фінансовий облік - І”, “Бухгалтерський облік в галузях економічної діяльності”, “Організація бухгалтерського обліку” (Кіровоградського національного технічного університету (довідка № 45-15/49-14/2989 від 26.11.2013 р.)).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає, у дослідженні комплексу теоретичних, організаційно-методичних і практичних питань, пов'язаних з удосконаленням бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та одержали позитивну оцінку на 10 міжнародних, всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [10-19].

**Публікації.** За результатами дисертаційної роботи опубліковано 21 наукову працю загальним обсягом 9,67 друк. арк. (особисто автору належить 8,9 друк. арк.), у тому числі 2 статті у наукових періодичних виданнях інших держав, 7 наукових статей у фахових виданнях України, 10 тез доповідей на конференціях, 1 колективна монографія, 1 стаття в науковому електронному журналі.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 191 сторінках друкованого тексту. Робота містить 17 таблиць на 12 сторінках, 26 рисунків на 15 сторінках, 14 додатків на 32 сторінках. Список використаних джерел нараховує 243 найменувань і розміщений на 26 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дослідження, відображено зв'язок теми з науковими програмами й планами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет дослідження, охарактеризовано методи дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення одержаних наукових результатів, характер апробації результатів та особистий внесок здобувача.

У першому розділі **“Збереження майна підприємства як основа його ефективної діяльності та подальшого розвитку”** визначено елементи майна підприємства як об'єкти бухгалтерського обліку, запропонований підхід до класифікації витрат на збереження майна підприємства.

Бухгалтерський облік покликаний надавати різним групам заінтересованих суб'єктів інформацію щодо ефективності використання майна в фінансово-господарській діяльності підприємства. Однією з вагомих причин незадовільних показників фінансово-господарської діяльності є процвітання економічної злочинності. Протягом 2013 р. Державна фінансова інспекція виявила порушення у фінансово-господарських операціях, які призвели до втрат матеріальних і фінансових ресурсів на суму 3,7 млрд грн<sup>2</sup>. Практична діяльність вітчизняних підприємств та умови ведення бізнесу обумовлюють необхідність приділення уваги збереженню майна підприємства.

Збереження майна підприємства проявляється в синхронізації взаємодії складних управлінських процесів із ресурсами підприємства і забезпечення їх економічно вигідної трансформації в результат: цілісність майна підприємства та його ефективне використання для досягнення визначених цілей підприємства з урахуванням вимог правового середовища.

За результатами дослідження виявлено, що реформи бухгалтерського обліку 90-х років призвели до викорінення вживаного в пострадянському просторі поняття “майно” та імплементацію такої категорії як “актив”. З того часу в категорійно-понятійному апараті бухгалтерського обліку існує невизначеність вживання поняття “майно” та відсутня структура його елементів.

На основі міждисциплінарного дослідження визначено, що майно є економічною та правовою основою реалізації господарської компетенції (сукупності господарських прав та обов'язків) будь-якого підприємства. Відповідно до чинного законодавства з регулювання господарських відносин юридична особа, несе відповідальність за результати своєї господарської діяльності в межах закріпленого за ним майна. Враховуючи несприятливі умови ведення бізнесу, будь-яке підприємство потребує юридичного захисту, що передбачає взаємодію з інститутами права, де об'єктом виступають не активи, а майно. Практична потреба – в повній мірі захищати права на будь-які майнові об'єкти, які знаходяться у підприємства на підставі різних правових режимів обумовлює необхідність уточнення об'єктів майна з точки зору бухгалтерського обліку. Таким чином, бухгалтерський облік стану та руху майна і

---

<sup>2</sup> Аналітичні та статистичні звіти за 2004-2012 рр. Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>



результатів господарської діяльності призначений забезпечувати відповідність фінансово-господарської діяльності підприємства нормам Господарського, Податкового, Цивільного кодексів України та іншим нормативним актам.

Проведене дослідження дало можливість визначити елементи майна підприємства як об'єкти бухгалтерського обліку, що поділяється на балансове та позабалансове майно. Обидві групи потребують суворого контролю та заходів із забезпечення їх цілісності. До майна, що знаходиться на балансі, належить: майно, що є у підприємства на праві власності (речі, які належать підприємству і фактично наявні в нього; речі, які поки що не належать підприємству, але фактично наявні в нього; речі, які належать підприємству на праві власності з тимчасово обмеженим правом володіння, користування, розпорядження; майнові права, які належать підприємству на праві власності); майнові права, які належать підприємству на інших правах, відмінних від права власності (майнові права, що перебувають у підприємства на праві інтелектуальної власності; майнові права, які належать підприємству на іншому речовому праві на чуже майно). До майна, що знаходиться поза балансом підприємства, належить: майно, що є у підприємства на іншому речовому праві на чуже майно (речі, які не належать підприємству на праві власності, але фактично наявні в нього); майно, що перебуває в підприємства на підставі зобов'язального права (речі, які перебувають у підприємстві, відповідно до яких у нього виникли обов'язки). Ідентифікація елементів майна підприємства як об'єктів бухгалтерського обліку, дозволило створити передумови для конкретизації витрат на збереження в розрізі окремих елементів майна з метою підвищення рівня повноти й достовірності бухгалтерської інформації, необхідної для управління.

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. Під витратами на збереження майна підприємства запропоновано розуміти сукупність витрат на проведення заходів зі збереження майна і уникнення об'єктивних чи суб'єктивних явищ, що спричиняють втрати майна. Витрати на збереження майна підприємства запропоновано класифікувати за напрямками діяльності, які спрямовані на збереження майна підприємства. З метою конкретизації об'єкта дослідження виокремлено витрати на збереження майна підприємства матеріально-речової форми, збереження яких 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 (табл.1).

Запропонований підхід до удосконалення класифікації витрат на збереження майна підприємства сприяв розвитку організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю досліджуваного об'єкта.

## 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  |

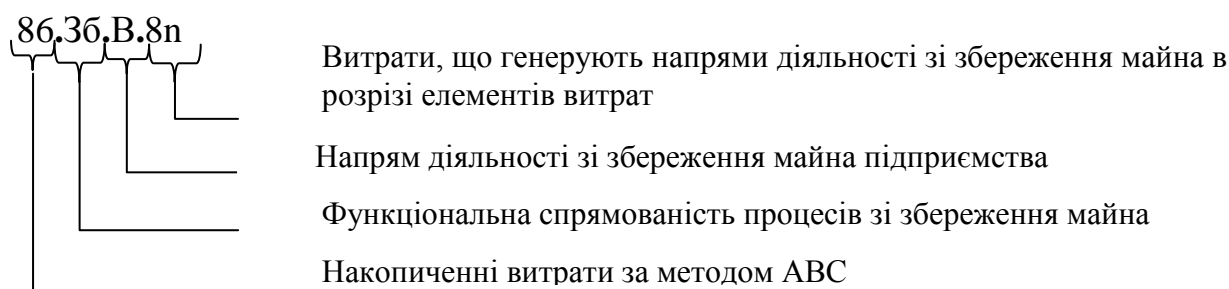
У другому розділі **“Бухгалтерський облік витрат на збереження майна підприємства: організація та методика”** удосконалено методичне забезпечення бухгалтерського обліку відображення витрат на збереження майна підприємства і розподілу непрямих виробничих витрат, а також підхід до формування внутрішньої бухгалтерської звітності та розробки робочого плану рахунків.

Розглянувши існуючу методику формування інформації про витрати на збереження майна підприємства, виявлено, що такі витрати не виокремлюються із загальної сукупності витрат підприємства. 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. Сучасна практика формування інформації про витрати на збереження майна підприємства без їх виділення в окрему групу не відповідає запитам управління і потребам дієвого контролю за витратами.

Зміст розробки методичного забезпечення формування інформації про витрати на збереження майна підприємства одночасно стосується питання точного їх віднесення за об'єктами розподілу відповідно до причинно-наслідкових зв'язків між споживанням ресурсів і обсягами внутрішньогосподарської діяльності. Оскільки, кожен окремий ресурс підприємства має бути врахований конкретною господарською операцією, яка, в свою чергу, 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 АВС-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. Застосування АВС-методу дало можливість запропонувати:

1) рахунок-екран 86.3б “Витрати на збереження майна підприємства” (рис. 1).



**Рис. 1.** Структура коду рахунку “Накопиченні витрати за методом АВС”

Відповідно до виділеної класифікації витрат на збереження майна підприємства, запропоновано виокремлювати наступні аналітичні розрізи: 86.3б.ІС “Витрати на забезпечення інформаційного супроводу зовнішніх загроз ринку”; 86.3б.ТР “Витрати на збереження майна під час транспортування”; 86.3б.СК “Витрати на збереження майна під час складування”; 86.3б.ПБ “Витрати на протипожежну безпеку”; 86.3б.ТБ “Витрати на техніку безпеки”; 86.3б.СО “Витрати на силову охорону”. Додатково передбачено ведення обліку витрат на вказаних рахунках в розрізі елементів витрат. Відображення інформації за запропонованими аналітичними розрізами дає можливість узагальнити інформацію про витрати для прийняття оперативних та ефективних рішень за напрямками їх фінансування;

2) проводити розподіл непрямих виробничих витрат на основі відповідних коефіцієнтів (драйверів) із застосуванням АВС-методу (рис. 2). Запропоновано виділити чотири групи коефіцієнтів розподілу (драйверів) непрямих витрат на збереження майна підприємства, а саме залежно від: 1) показників обсягу; 2) показників структури; 3) показників динаміки; 4) показників інновацій.

Запропонований механізм розподілу витрат дав можливість отримувати розширену інформацію про споживання ресурсів за кожним напрямом діяльності спрямованим на збереження майна. Обґрунтовано, що застосування декількох баз розподілу при розрахунку собівартості виробленої продукції значно відрізняється ніж при застосуванні однієї бази розподілу, що впливає на показник її рентабельності. Застосування розробленого методичного забезпечення відображення та розподілу витрат на збереження майна підприємства дає можливість отримати більш достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень.

При формуванні інформації щодо витрат на збереження майна підприємства важливою є форма представлення облікової інформації у зручному для



**Рис. 2.** Механізм розподілу непрямих виробничих витрат на збереження майна підприємства за ABC методом

заінтересованих користувачів вигляді. Відсутність регламентованих звітів про витрати на збереження майна підприємства обумовлює необхідність їх розробки.

Запропонована інтегрована форма внутрішньої звітності “Звіт про витрати на збереження майна підприємства” включає в себе інформацію про витрати на збереження майна підприємства відділу цивільної охорони, силової охорони, постачання, гаражу, складів. Інформація представляє згруповані показники витрат в необхідних для управління розрізах, що дозволяє: 1) управляти матеріальними, кадровими, фінансовими та інформаційними ресурсами за напрямками їх споживання (техніки безпеки, протипожежної безпеки, силової охорони, забезпечення інформаційного супроводу зовнішніх загроз ринку; безпеки транспортування та зберігання); 2) формувати дані про витрати для різних заінтересованих груп користувачів.

Розроблене методичне забезпечення бухгалтерського обліку сприяє підвищенню достовірності бухгалтерської інформації та дієвості контрольних процедур за витратами на збереження майна підприємства.

У третьому розділі “**Внутрішній контроль за збереженням майна підприємства: організація та методика**” удосконалено організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства шляхом виділення етапів його здійснення та розроблено методичний підхід до ідентифікації та оцінки ризиків і складання карти ризиків, а також сформовано порядок здійснення самоконтролю.

Дослідження стану внутрішнього контролю в Україні дало змогу визначити низький рівень обізнаності українських резидентів у міжнародній практиці регулювання внутрішнього контролю.

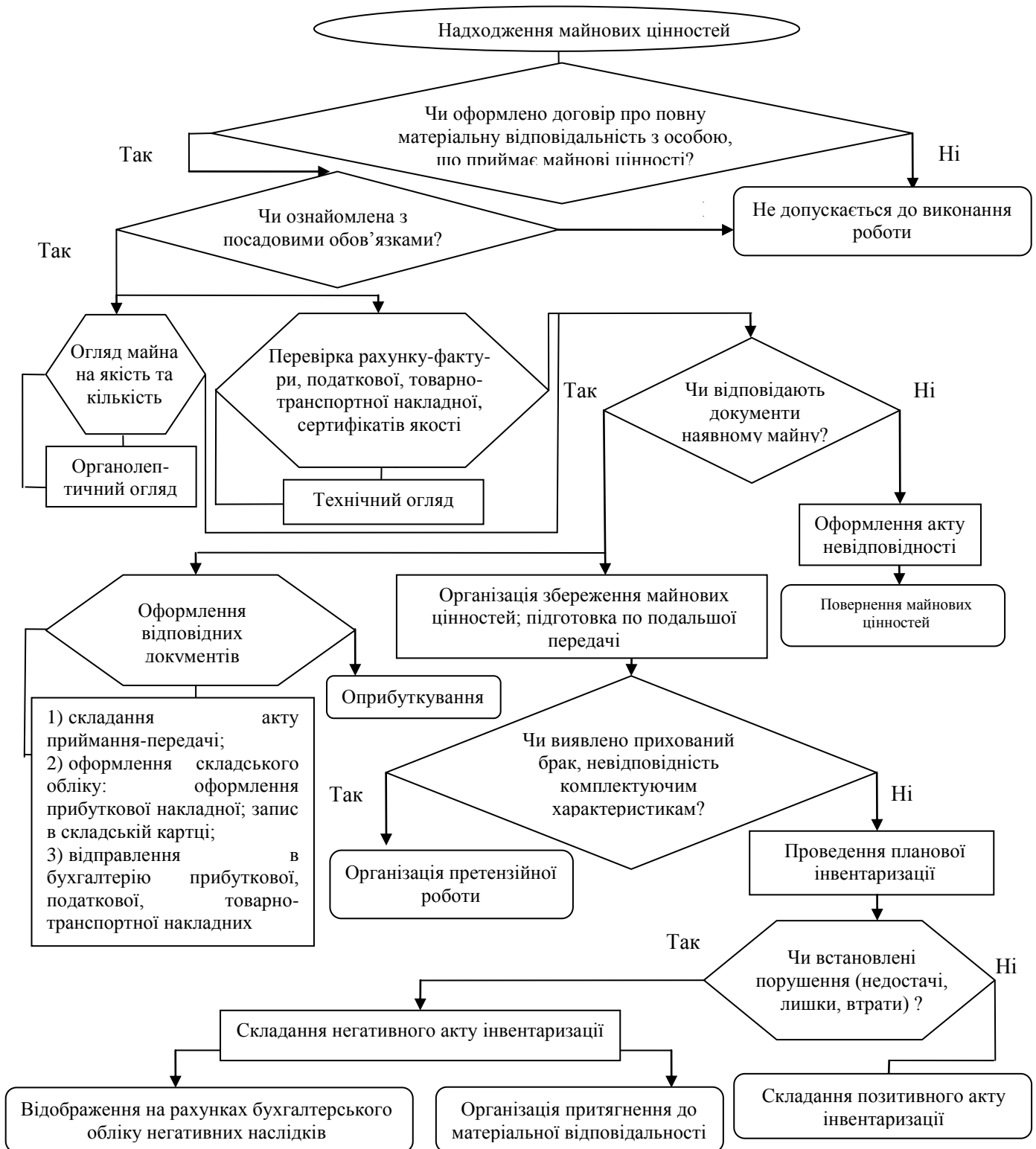
У результаті аналізу міжнародних стандартів внутрішнього контролю: COSO-ERM (2004 р.), COBIT 4.1 (2007 р.), SAC, SAS, ISA, EPCO (2012 р.), Turnbull Report (2005 р.), 8-ма Директива Закону про компанії в ЄС (2006 р.) визначено, що для побудови сучасної системи внутрішнього контролю найбільш адекватною є модель COSO (2004 р.). Дана модель контролю, орієнтована на ризик, визначає ідеалізований процес, до якого мають прагнути підприємства у своїй роботі. Для вітчизняної практики досягнення такого рівня розвитку внутрішнього контролю є перспективним орієнтиром в досягненні практичної реалізації цілей управління.

Беручи за базові вісім елементів моделі COSO, запропоновано організацію внутрішнього контролю за витратами на збереження майна підприємства здійснювати за такими взаємопов'язаними етапами: 1) вивчення внутрішнього середовища; 2) формулювання цілей; 3) опис процесів; 4) ідентифікація та оцінка ризиків; 5) вибір способу реагування на ризики, управління ними; 6) впровадження механізму контролю; 7) організація інформаційного та комунікаційного обміну; 8) здійснення моніторингу, відстеження результатів реалізації контрольних заходів. Виділені організаційні етапи внутрішнього контролю спрямовані на створення комплексної системи контролю, яка охоплює всі рівні управління та інтегрована в інші його підсистеми: бухгалтерський облік та ризик менеджмент.

Розвинуто методичне забезпечення внутрішнього контролю в частині оцінки ризиків втрат майна. Запропоновано процедуру оцінки ризиків втрат майна підприємства, яка проводиться 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, що передбачає кілька варіантів: 1) не здійснювати жодних коригуючих заходів, 2) усунути відхилення, 3) переглянути стандарт. Останній етап складання звіту внутрішнього контролера про виявленні ризики 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.

В роботі приділено увагу такій формі контролю, як самоконтроль, або контроль власної роботи кожним працівником по відношенню до себе, групи підзвітних працівників або підрозділів. З метою удосконалення порядку здійснення

самоконтролю розроблено схему дій матеріально-відповідальної особи в процесі приймання майнових цінностей (рис. 3).



**Рис. 3.** Схема дій матеріально-відповідальної особи в процесі приймання майнових цінностей

Оскільки самоконтроль розглядається з двох позицій, як індивідуальна особливість людини формувати установку на координацію власних дій, а також впливати на дії інших працівників, налаштовуючи їх на самоконтроль. Запропоновано процес здійснення самоконтролю проводити на горизонтальному та вертикальному рівнях

управління. На горизонтальному рівні працівники, здатні здійснювати самоконтроль лише власних обов'язків за трьома стадіями: 1) перспективній (планування дій); 2) операційній (покрокова перевірка дій, застосовуючи запропоновану схему дій МВО); 3) заключній (контроль за результатами роботи). На вертикальному рівні посадові особи: 1) регламентують зразки, норми, параметри виконання обов'язків; 2) проводять звірку виконання посадових обов'язків працівниками; 3) аналізують задані регламенти на предмет їх дієвості; 4) приймають коригуючі управлінські рішення.

Практичне застосування розроблених пропозицій з удосконалення організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства дозволяє підвищити інформаційну місткість показників витрат, зменшити ймовірність реалізації ризику втрат майна підприємства, що в комплексі сприяє ефективності реалізації цілей управління.

### **ВИСНОВКИ**

У дисертації обґрунтовано теоретичні положення і розроблені практичні рекомендації з удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства. Це дозволило сформулювати висновки у теоретичному, організаційному та методичному вимірах у рамках вирішення завдань наукового дослідження відповідно до поставленої мети:

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 розвитку бухгалтерського обліку як науки та дозволило конкретизувати витрати на збереження майна за окремими його елементами для потреб бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

2. Відсутність науково 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. Недосконалість організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку,

зокрема відсутність наукового 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. Обґрунтовано доцільність застосування в якості такого інструментів метод ABC, що дозволило: 1) запропонувати рахунок-екран “Витрати на збереження майна підприємства” з відповідними аналітичними розрізами, 2) проводити розподіл непрямих витрат на основі коефіцієнтів, які запропоновано виділяти залежно від показників обсягу, структури, динаміки та інновацій. Це забезпечує точне віднесення непрямих витрат за об’єктами їх розподілу та дозволяє побудувати облікове забезпечення управління витратами на збереження майна підприємства.

5. Використання різних підходів до формування інформації для потреб управління створює додаткові комунікаційні бар’єри на етапі використання облікової інформації заінтересованими користувачами в цілому та в частині управління витратами на збереження майна підприємства, зокрема. Запропоновано пакет внутрішньої бухгалтерської звітності як основи налагодження відкритого конструктивного діалогу підприємства із заінтересованими користувачами через систему інформаційно-комунікаційних зв’язків.

6. Трансформація економічного устрою України зорієнтована на її інтеграцію в світове співтовариство, що вимагає перегляду організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю з урахуванням прогресивного міжнародного досвіду. Розвинуто підхід до організації та методики внутрішнього контролю, який спирається на концепції COSO-ERM, що представлено у взаємопов’язаних етапах організації витрат на збереження майна підприємства: 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 дозволило підвищити дієвість внутрішнього контролю як постійно діючої системи за процесами управління, функціональна спрямованість яких забезпечує збереження майна підприємства.

7. Недостатній розвиток ризик-орієнтованої концепції внутрішнього контролю ускладнює вибір інструментів контролю за ризиками втрат майна підприємства. Запропонований методичний підхід внутрішнього контролю в частині 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.

8. Констатуючи високий рівень порушень матеріально відповідальними особами правил проведення господарських операцій, визначено доцільність розвитку такої форми внутрішнього контролю як самоконтроль. Розроблено схему дій матеріально відповідальних осіб при прийманні-передачі матеріальних



цінностей як способу підвищення відповідальності даними особами виконання посадових обов'язків та дотримання техніки самоперевірки, що дозволяє знизити ризик розкрадання майна працівниками та ризик втрат майна від неналежної організації зберігання майнових цінностей.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Статті у наукових періодичних виданнях інших держав:**

1. 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 (заг. обсяг 1,0 друк. арк., індивід. автора 0,73 друк. арк.: проведено дослідження міжнародних стандартів внутрішнього контролю та визначено етапи організації внутрішнього контролю для вітчизняних підприємств).

2. 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 (0,79 друк. арк.).

### **Статті у наукових фахових виданнях:**

3. 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 (0,83 друк. арк.).

4. 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 (0,53 друк. арк.).

5. Мірошник В.В. Класифікація втрат майна підприємства у системі бухгалтерського обліку / В.В. Мірошник // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – № 2 (60). – С. 63-69 (0,62 друк. арк.).

6. 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 (0,61 друк. арк.).

7. 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.).

8. Мірошник В.В. Самоконтроль матеріально відповідальних осіб як складова системи внутрішнього контролю / В.В. Мірошник // Збірник наукових праць

Черкаського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Черкаси, 2012. – № 30 (1). – С. 84-88 (0,43 друк. арк.).

9. Мірошник В.В. Причинно-наслідковий зв'язок втрат майна на підприємстві та його вплив на систему бухгалтерського обліку і контролю / В.В. Мірошник, Л.В. Чижевська // Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України “Кримський агротехнологічний університет” / Серія: Економічні науки. – 2012. – Вип. 147. – С. 60-68 (заг. обсяг 0,52 друк. арк., індивід. автора 0,32 друк. арк.: окреслені ризики втрат майна підприємства та визначено їх вплив на систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю).

#### **Матеріали конференцій:**

10. Мірошник В.В. Особливості відображення в бухгалтерському обліку витрат на зберігання запасів / В.В. Мірошник // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез Дев'ятої Всеукраїнської наукової конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову, (м. Житомир, 23-24 лютого 2011 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 79-81 (0,18 друк. арк.).

11. Мірошник В.В. Відповідальність в системі бухгалтерського обліку / В.В. Мірошник // Современный мир: проблемы и перспективы: сборник тезисов и докладов международной научной конференции, (г. Чернигов, 20-21 мая 2011 г.) / Киевский славистический университет черниговский филиал. – Чернигов, 2011. – Ч. II. – С. 80-83 (0,21 друк. арк.).

12. Мірошник В.В. Ентропія категорії “актив” в бухгалтерському обліку / В.В. Мірошник // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сборник тезисов научной интернет-конференции, посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова, (м. Житомир, 17 червня 2011 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 101-103 (0,16 друк. арк.).

13. Мірошник В.В. Вимоги до професії бухгалтера в сучасних умовах господарювання / В.В. Мірошник // Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні: збірник тез і матеріалів науково-практичної конференції, присвячених Дню бухгалтера, (м. Житомир, 16 липня 2011 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 69-71 (0,18 друк. арк.).

14. Мірошник В.В. Договір як підтвердження здійснення господарської операції для відображення в бухгалтерському обліку / В.В. Мірошник // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики: тези виступів X-ої Ювілейної Міжнар. наук. конф. / МОНмолодьспорт

України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 170-172 (0,18 друк. арк.).

15. Мірошник В.В. Економічні злочини проти майна в системі бухгалтерського обліку / В.В. Мірошник // Перспективи управлінської діяльності суб'єктів господарювання: збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Черкаси, 17 лютого 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Черкаси. нац. ун-т ім. Б. Хмельницького. – Черкаси, 2012 р. – С. 113-115 (0,19 друк. арк.).

16. 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. (заг. обсяг 0,15 друк. арк., індивід. автора 0,07 друк. арк.: визначено власність, як економічну категорію та право власності, як правову категорію).

17. Мірошник В.В. Проблеми трактування “внутрішнього аудиту” та “внутрішнього контролю” / В.В. Мірошник // Актуальні проблеми сучасної науки і практики: збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, (м. Черкаси, 20 квітня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Черкас. нац. ун-т ім. Б. Хмельницького. – Черкаси, 2012 р. – С. 114-117 (0,21 друк. арк.).

18. Мірошник В.В. Бухгалтерський облік як інформаційна система забезпечення повноти висвітлення виконання податкових обов'язків підприємствами / В.В. Мірошник // Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: тези виступів XI-ої Міжнар. наук. конф., (м. Житомир, 18-20 жовтня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 356-358 (0,18 друк. арк.).

19. Мірошник В.В. Формирование учетной информации о затратах, основанной на процессно-ориентированном бюджетировании / В.В. Мірошник // Финансово образование и научните изследвания във висшите училища в България – стратегия “Европа 2020”: научно-методическа конференція, (г. Свищов, 9-10 ноября 2012 г.). – България, 2012. – Том 2. – С. 214-220 (0,34 друк. арк.).

#### **В інших наукових виданнях:**

20. Мірошник В.В. Управління ризиками та загрозами економічній безпеці суб'єктів господарювання в системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю / В.В. Мірошник // Сучасні перспективи розвитку систем економічної безпеки держави та суб'єктів господарювання: Монографія / за ред. проф. Мігус І.П. – Черкаси: ТОВ “МАКЛАУТ” – Черкаси, 2012. – С. 387-407 (1,27 друк. арк.).

21. 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.opi.ua/> (заг. обсяг 0,65 друк. арк., індивід. автора 0,43 друк. арк.: описано способи фальсифікації документів бухгалтерського обліку).

## АНОТАЦІЯ

**Мірошник В.В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль витрат на збереження майна підприємства. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2014.

У дисертаційній роботі поглиблено теоретичні та організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства. Уточнено елементи майна як об'єктів бухгалтерського обліку та удосконалено підхід до класифікації витрат на збереження майна підприємства.

Удосконалено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат на збереження майна підприємства в частині їх відображення, порядку розподілу та формування внутрішньої звітності. Розроблено організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролю витрат на збереження майна підприємства шляхом удосконалення етапів організації, процедур оцінки ризиків витрат майна та порядку здійснення самоконтролю матеріально відповідальними особами, що сприятиме розвитку бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю як науки та ефективного управлінню витратами на збереження майна підприємства.

*Ключові слова:* майно, витрати на збереження майна, бухгалтерський облік витрат на збереження майна, управлінський облік витрат на збереження майна, внутрішній контроль витрат на збереження майна.

## АННОТАЦИЯ

**Мирошник В.В. Бухгалтерский учет и внутренний контроль расходов на сохранность имущества предприятия. – Рукопись.**

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства науки и образования Украины, Житомир, 2014.

В диссертационной работе расширены теоретические и организационно-методические положения бухгалтерского учета и внутреннего контроля расходов на сохранность имущества предприятия. В частности предложены решения следующих проблемных вопросов: согласование элементов имущества как объектов бухгалтерского учета, урегулирование учетного отражения и распределения расходов на сохранность имущества предприятия, формирование подхода к представлению информации о таких расходах для удовлетворения потребностей управления, а также необходимость изменения организационно-методических положений внутреннего контроля расходов на сохранность имущества предприятия в соответствии к прогрессивному международному опыту.

Объектом исследования является процесс учетного отражения и внутреннего контроля расходов на сохранность имущества предприятия.

Предметом исследования является совокупности теоретических и организационно-методических положений бухгалтерского учета и внутреннего контроля расходов на сохранность имущества предприятия.

Открытые рыночные условия работы отечественных предприятий обуславливают необходимость в юридической защите их активов, что в свою очередь предполагает взаимодействие с институтами права, где объектом выступают не активы, а имущество, значение и структура которого отсутствует в теории и законодательстве бухгалтерского учета Украины. Исследование учетной и юридической сущности имущества позволило определить элементы имущества как объекты бухгалтерского учета, что дало возможность уточнить расходы на сохранность конкретных элементов имущества. С целью конкретизации объекта исследования выделены расходы на сохранность имущества предприятия материально-вещественной формы, сохранение которых обеспечиваются такими направлениями деятельности, как противопожарная охрана, техническая безопасность, силовая охрана, обеспечение информационного сопровождения от внешних угроз рынка, транспортировка и складирование. Выделенные характерные признаки группы имущества и способ их сохранности позволило предложить подход к их классификации – за направлением их осуществления расходов. Это стало основой при разработке организационно-методического обеспечения бухгалтерского учета и внутреннего контроля расходов на сохранность имущества предприятия.

Исследование традиционной методики формирования информации о расходах на сохранность имущества, в частности отсутствие их регламентации учетного отражения в системе счетов бухгалтерского учета, обусловило необходимость усовершенствования организационно-методического обеспечения в части таких элементов метода бухгалтерского учета как двойная запись, калькулирование и отчетность.

Эффективное управление расходами на сохранность имущества возможно, только при наличии у субъектов управления соответствующей аналитической информации. Наиболее целесообразно в данном случае использовать ABC-метод, поскольку только его инструментарий позволяет определить объем расходов на сохранность имущества предприятия в нескольких разрезах (по ресурсам, операциями и объектами расходов), что обеспечивает расширение аналитической информации для бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Инструментарий ABC-метода, дал возможность предложить: 1) счет-экран “Расходы на сохранение имущества предприятия” с соответствующими аналитическими разрезами; 2) распределения косвенных расходов на основе коэффициентов, предложено выделять по показателям объема, структуры, динамики и инноваций. Предложенная форма внутренней отчетности “Отчет о расходах на сохранение имущества предприятия”, позволяет: 1) управлять материальными, кадровыми, финансовыми и информационными ресурсами по направлениям их потребления (техники безопасности, противопожарной безопасности, силовой охраны, обеспечения

информационного сопровождения внешних угроз рынка; безопасности транспортировки и хранения); 2) формировать данные о расходах для различных заинтересованных групп пользователей. Разработанное методическое обеспечение бухгалтерского учета обеспечивает точное отнесение косвенных расходов по объектам их распределения и позволяет построить учетное обеспечение управления затратами на сохранение имущества предприятия.

Усовершенствовано организационно-методическое обеспечение внутреннего контроля расходов на сохранность имущества предприятия путем выделения этапов организации внутреннего контроля. Усовершенствованно процедуру оценки рисков потерь имущества предприятия, которая заключается в идентификации рисков и наглядной визуализации полученных результатов. В работе усовершенствована такая форма внутреннего контроля, как самоконтроль, а именно предложена схема действий материально ответственных лиц в процессе приема имущественных ценностей.

*Ключевые слова:* имущество, расходы на сохранность имущества, бухгалтерский учет расходов на сохранность имущества, управленческий учет расходов на сохранность имущества, внутренний контроль расходов на сохранность имущества.

#### **ABSTRACT**

**Miroshnyk V.V. Accounting and internal control of expenses for preservation of enterprise's property. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2014.

Theoretical, organizational and methodical statements of accounting and internal control of expenses for preservation of enterprise's property have been extended in the thesis. Elements of property as objects of accounting have been specified as well as approach to classifying expenses for preservation of enterprise's property has been improved.

Organizational and methodical statements of accounting for expenses for property preservation in part of their accounting reflection, allocation as well as presenting internal reporting has been improved. Organizational and methodical provision of internal control of expenses for preservation of enterprise's property by improving stages of organization, procedures of risk evaluation of property loss and order of carrying out self-control by financially responsible employees, that will contribute to development of accounting and internal control as a science and effective management of expenses for preservation of enterprise's property, have been developed.

*Key words:* property, expenses for property preservation, accounting for expenses for property preservation, managerial accounting for expenses for property preservation, internal control of expenses for property preservation.