

Лариса Гнилицька,
д.е.н., професор кафедри обліку
підприємницької діяльності
ДВНЗ «Київський Національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

**ПОРЯДОК ВИЗНАННЯ ВИТРАТ, ПОВ'ЯЗАНИХ
З ДІЯЛЬНІСТЮ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Larisa Gnilitska,
Doctor of Economic sciences,
Professor Entrepreneurship
Activities Accounting Department
SHEE «Vadym Hetman Kyiv
National Economic University»

**PROBLEM QUESTIONS OF CONFESSION
AND ESTIMATION OF THE CHARGES RELATED
TO ACTIVITY FROM PROVIDING
OF SAFETY OF ENTERPRISE**

АНОТАЦІЯ. У статті розкрито методологічне підґрунтя визнання витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки підприємства в системі бухгалтерського обліку, охарактеризовано складові цих витрат і вказано шляхи вдосконалення методу бухгалтерського обліку, що підвищить точність ідентифікації та оцінювання зазначених витрат.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: витрати, пов'язані з діяльністю із забезпечення безпеки підприємства, спеціальні заходи з безпеки, організаційні витрати, транзакційні витрати, оцінювання витрат, ідентифікація витрат.

ANNOTATION. The article describes the methodological basis for the recognition costs associated with the activities of the enterprise's security in the accounting system, describes the components of these costs and the ways of improvement of the method of accounting, which will increase the accuracy of the identification and evaluation of these costs.

KEY WORDS: costs associated with the activities of the enterprise's security, special event security, organization expenses, transaction costs, estimation of costs, identification of costs.

Постановка проблеми. Витрати уособлюють у собі характер активів і зобов'язань, пов'язаних зі протіканням господарських процесів. Тому вони у повній мірі розкривають особливості здійснення окремих видів діяльності підприємства та потребують відображення в системі бухгалтерського обліку. У цьому контексті особливого значення набувають витрати, спричинені відповідними напрямками діяльності із забезпечення безпеки підприємства, серед яких основними є:

- охорона майна та фізичний захист власників і персоналу підприємства;
- захист інформації, що становить комерційну таємницю;
- інформаційно-аналітичне забезпечення процесів, пов'язаних з підтриманням безпечного функціонування та розвитку підприємства;
- спеціальне забезпечення кадрової та економічної безпеки.

Здійснюючи ці напрями забезпечення безпеки, підприємство несе певні витрати, склад і джерела (первинні документи), відображення яких показано в табл. 1.

Таблиця 1

**СКЛАД (УМОВНИЙ ПЕРЕЛІК) ВИТРАТ,
ПОВ'ЯЗАНИХ ЗІ ЗДІЙСНЕННЯМ
ДІЯЛЬНОСТІ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА**

Вид витрат	Джерело відображення
1	2
<i>Витрати, пов'язані з охороною майна та фізичним захистом власників і персоналу підприємства</i>	
Амортизація спеціальних засобів забезпечення особистої безпеки співробітників відділу охорони	Відомість нарахування амортизації основних засобів
Амортизація спеціальних засобів зв'язку, що забезпечують особисту охорону власників і персоналу підприємства (радіостанції)	Відомість нарахування амортизації основних засобів
Амортизація технічних засобів забезпечення пожежної безпеки та охорони (датчики задимлення, системи контролю управління доступом, системи відео нагляду, сигналізація)	Відомість нарахування амортизації основних засобів

Продовження табл. 1

1	2
Вартість форменного одягу охоронників	Акт списання форменного одягу (МШП)
Заробітна плата охоронників	Табель обліку робочого часу, Листки на доплату тощо
Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати охоронників	Зведена відомість відрахувань до Фондів соціального страхування
Витрати, пов'язані з навчанням охоронників	Акти виконаних робіт, Сертифікати, що підтверджують отримання знань за спеціальністю
Вартість послуг сторонніх організацій пов'язаних з охоронною діяльністю	Акт виконаних робіт
Витрати консультаційного характеру	Акт виконаних робіт
Інші витрати, пов'язані з охоронною діяльністю	Вимоги на відпуск матеріальних цінностей, рахунки-фактури, чеки тощо
<i>Витрати, пов'язані з захистом інформації, що становить комерційну таємницю</i>	
Заробітна плата співробітників відділу захисту інформації	Табель обліку робочого часу, Листки на доплату
Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати співробітників відділу захисту інформації	Зведена відомість відрахувань до Фондів соціального страхування
Витрати, пов'язані з навчанням співробітників відділу захисту інформації	Акти виконаних робіт, Сертифікати, що підтверджують отримання знань за спеціальністю
Амортизація програмного забезпечення, що використовується з метою захисту інформації	Відомість нарахування амортизації нематеріальних активів
Вартість послуг по підтриманню програмного забезпечення	Акт виконаних робіт
Вартість спеціальної літератури	Відомість списання необоротних матеріальних активів
Інші витрати, пов'язані з діяльністю співробітників, що здійснюють захист інформації	Вимоги на відпуск матеріальних цінностей, рахунки-фактури, чеки тощо
<i>Витрати, пов'язані з інформаційно-аналітичним забезпеченням процесів у системі безпеки підприємства</i>	
Заробітна плата спеціалістів, зайнятих збиранням та оцінюванням інформації в сфері забезпечення економічної безпеки	Табель обліку робочого часу, Листки на доплату тощо

Продовження табл. 1

1	2
Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати спеціалістів, зайнятих збиранням та оцінюванням інформації у сфері забезпечення економічної безпеки	Зведена відомість відрахувань до Фондів соціального страхування
Витрати, пов'язані з навчанням спеціалістів, зайнятих збиранням та оцінюванням інформації в сфері забезпечення економічної безпеки	Акти виконаних робіт, Сертифікати, що підтверджують отримання знань за спеціальністю
Вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних з проведенням науково-дослідних робіт при забезпеченні економічної безпеки	Акти виконаних робіт
Амортизація програмного забезпечення, що використовується з метою підготовки інформації у сфері економічної безпеки підприємства	Відомість нарахування амортизації нематеріальних активів
Вартість послуг по підтриманню програмного забезпечення	Акт виконаних робіт
Вартість послуг зовнішніх експертів (консультантів) при розробці рішень у сфері забезпечення економічної безпеки	Акт виконаних робіт
Амортизація клієнтських баз даних	Відомість нарахування амортизації нематеріальних активів
Плата за користування Інтернет послугами	Рахунок-фактура
Вартість спеціальної літератури (каталогів, статистичних довідників тощо)	Відомість списання необоротних матеріальних активів
Втрати на канцелярське приладдя та інші матеріали, що використовуються спеціалістами відділу збирання та оцінювання інформації у сфері безпеки	Вимога на відпуск матеріальних цінностей, акт списання МШП
Інші витрати, пов'язані з діяльністю зі збирання та оцінювання інформації в сфері безпеки	Рахунки-фактури, чеки тощо
<i>Витрати, пов'язані зі спеціальним забезпеченням кадрової та економічної безпеки</i>	
Заробітна плата спеціалістів, зайнятих спеціальним забезпеченням економічної безпеки	Табель обліку робочого часу, Листки на доплату тощо

Продовження табл. 1

1	2
Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати спеціалістів, зайнятих спеціальним забезпеченням економічної безпеки	Зведена відомість відрахувань до Фондів соціального страхування
Амортизація технічних засобів забезпечення економічної та кадрової безпеки (генераторів послаблення шумів, поліграфів тощо)	Відомість нарахування амортизації основних засобів
Вартість послуг по підтриманню технічних засобів забезпечення економічної та кадрової безпеки	Акт виконаних робіт
Витрати, пов'язані з навчанням спеціалістів, зайнятих спеціальним забезпеченням економічної та кадрової безпеки	Акти виконаних робіт, Сертифікати, що підтверджують отримання знань за спеціальністю
Представницькі витрати	Кошторис представницьких витрат, звіт відповідальної особи, що використовувала кошти
Послуги зовнішніх аналітиків з моніторингу зовнішнього середовища та перевірки надійності контрагентів (бізнес-розвідка)	Акти виконаних робіт, службові записки щодо доцільності використаних сум
Оплата послуг представників органів державної влади (політичні витрати)	Службові записки щодо доцільності використаних сум
Оплата послуг консультативного характеру (утримання зовнішніх суб'єктів забезпечення безпеки — фізичних осіб)	Службові записки щодо доцільності використаних сум
Вартість виробничих запасів і МШП, що використовуються спеціалістами підрозділів спеціального забезпечення економічної безпеки	Вимога на відпуск матеріальних цінностей, акт списання МШП
Інші витрати, пов'язані зі спеціальним забезпеченням безпеки	Рахунки-фактури, чеки тощо
<i>Загальні (спільні) витрати підрозділу безпеки</i>	
Заробітна плата управлінського складу служби (підрозділу) безпеки	Табель обліку робочого часу
Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати управлінського складу служби (підрозділу) безпеки	Зведена відомість відрахувань до Фондів соціального страхування

1	2
Витрати, пов'язані з навчанням керівників служби безпеки	Акти виконаних робіт, Сертифікати, що підтверджують отримання знань за спеціальністю
Вартість комунальних послуг, пов'язаних з утриманням підрозділу безпеки	Рахунок-фактура, акт виконаних робіт
Транспортні витрати	Маршрутний лист
Інші витрати спільного призначення, генеровані підрозділом безпеки	Чеки, рахунки-фактури, вимоги на відпуск матеріальних цінностей тощо

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню природи витрат та особливостям їх формування залежно від виду діяльності присвячено нормативні акти в галузі бухгалтерського обліку, а також праці таких відомих вітчизняних і зарубіжних учених, як: А. Апчерч, С. Голов, К. Друрі, В. Добровський, Л. Нападовська, М. Чумаченко, А. Шеремет та інших. У свою чергу, окремі питання, пов'язані з ідентифікацією та визнанням витрат, спричинених діяльністю із забезпечення безпеки підприємства розкриваються в роботах І. Белоусової [1], С. Галузіної [2], І. Димової [3] та С. Хмельова [4].

Невирішені раніше питання загальної проблеми. Однак, не зважаючи на значні доробки в галузі бухгалтерського обліку та розмаїтість видів витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки підприємства, їх склад і порядок відображення в системі бухгалтерського обліку та звітності у більшості випадків не закріплені на державному (законодавчому) рівні. Це потребує вирішення низки питань, серед яких найістотнішими, з точки зору автора, є:

- порядок визнання витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки в системі бухгалтерського обліку;
- визначення джерел фінансування витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки підприємства;
- порядок відображення цих витрат у системі бухгалтерських рахунків.

Тому, **метою написання даної статті** є формування концепції комплексного відображення витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки підприємства в системі бухгалтерського обліку через реалізацію інституціонального підходу до визнання та методики оцінювання цих витрат, а також діяльнісного (про-

цесного) підходу до узагальнення їх у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Комплексне відображення витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки підприємства в системі бухгалтерського обліку, передбачає здійснення кроків, наданих на рис. 1.

Відображення витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки в системі відкритої фінансової звітності

1-й варіант — у вписуваному рядку 2045 «У тому числі витрати на забезпечення безпеки» I-го розділі Звіту про фінансові результати, що буде конкретизувати ці витрати у складі адміністративних витрат підприємства;
2-й варіант — у складі розділу V «Доходи і витрати» Приміток до фінансової звітності з виділенням відповідного рядка «Витрати, пов'язані із забезпеченням безпеки»



Узагальнення витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки в системі рахунків бухгалтерського обліку. Виділення окремої комплексної статті «Витрати, пов'язані з забезпеченням безпеки підприємства» у складі адміністративних витрат



Оцінювання витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки потребує

— закріплення переліку документів (як типових, так і внутрішніх), що виступатимуть підтвердженням понесених витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки;
— визначення джерел покриття витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки;
— розроблення норм використання витрат, пов'язаних зі спеціальним забезпеченням безпеки;
— встановлення порядку витрачання коштів на здійснення діяльності із забезпечення безпеки та визначення кола осіб, що мають відношення до використання цих коштів;
— встановлення порядку контролю за списанням витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки



Ідентифікація витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки потребує закріплення розпорядчим документом (наказом або розпорядженням керівника організації) переліку заходів, що потребують забезпечення безпеки та встановлення кола витрат, що пов'язані з такими заходами

Рис. 1. Алгоритмізація комплексного відображення витрат, пов'язаних із забезпеченням безпеки в системі бухгалтерського обліку та відкритої звітності

Підмурком такого відображення виступає закріплений на законодавчому рівні порядок визнання витрат діяльності підприємств України в системі бухгалтерського обліку. Методологічні основи визнання витрат регламентовані нормами пунктів 5, 6, 7 і 8 П(С)БО 16 «Витрати» [5], згідно з якими витрати визнаються в системі бухгалтерського обліку, якщо виконуються такі умови:

- зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до отримання додаткових економічних вигод;
- економічна обґрунтованість понесених витрат;
- достовірна оцінка витрат.

Інституціонального підходу до визнання та методики оцінювання цих.

У свою чергу Податковий кодекс України [6] крім зазначених вимог до визнання понесених витрат висуває ще й обов'язковість їх документального підтвердження.

Зупинимось на кожній із вказаних вимог у контексті формування витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки підприємства.

Не викликає сумнівів, що усі перераховані в табл. 1 види витрат викликані зменшенням активів і збільшенням зобов'язань підприємства, що спричиняє отримання додаткових економічних вигод. Ці вигоди можуть носити як реальний характер, що проявляється у зниженні собівартості продукції через ефективне використання ресурсів та узгодженість інтересів усіх зацікавлених у діяльності підприємства осіб, так і умовний характер, що проявляється у зростанні конкурентних переваг підприємства у порівнянні з аналогічними суб'єктами господарювання, а відповідно зростанні нематеріальної складової його капіталу.

Згідно з чинним законодавством економічна обґрунтованість витрат при їх визнанні в бухгалтерському обліку повинна підтверджуватися зв'язком цих витрат з процесами виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт або послуг. У зв'язку з цим викликає певний сумнів щодо відображення в системі бухгалтерського обліку низки витрат, пов'язаних із забезпеченням економічної безпеки, що носять упереджувальний характер, таких як представницькі витрати, консультаційні витрати, вартість послуг зовнішніх аналітиків, витрати політичного характеру (утримання адміністративного ресурсу), витрати пов'язані з перевіркою надійності зовнішніх контрагентів тощо.

Норми П(С)БО 16 зазначають, що такі витрати слід відображати в обліку лише за умови, що вони призвели до укладання господарських договорів, які будуть мати позитивний економічний

ефект (спричинять отримання доходу). Однак, при забезпеченні безпеки непоодинокими є ситуації, коли здійснювані заходи (понасені витрати) не підтверджуються подальшим укладанням господарських договорів з тим чи тим контрагентом.

Отже, відповідно до чинного законодавства такі витрати не можна відображати в бухгалтерському обліку. Разом з тим не підписана угода з недобросовісним контрагентом спричинить більше економічних вигод і матиме вищу доцільність для підприємства ніж зірваний цим контрагентом контракт, відволікання коштів у безнадійну дебіторську заборгованість, чи втрати від неякісних поставок.

У такій ситуації, обґрунтовуючи економічну доцільність витрат, слід відштовхуватися не від банального зв'язку їх з отриманими доходами, а від економічних вигод (не завжди матеріального характеру), спричинених цими витратами. Це, в свою чергу, буде потребувати перегляду підходів до визнання витрат в бухгалтерському обліку. Як справедливо зазначає Т. Давидюк [7, с. 326], на зміну правовому підходу до визнання витрат повинен прийти економічний підхід, в основу якого покладено не юридичний факт здійснення операції, а її економічна доцільність для підприємства.

Певні труднощі з позицій сучасного бухгалтерського законодавства викликає і достовірна оцінка витрат, пов'язаних із забезпеченням безпеки. Для обґрунтування такого оцінювання доцільно здійснити їх класифікацію.

Спираючись на класифікаційні ознаки витрат підприємства, запропоновані у своїх дослідженнях російським ученим В. Вольчиком [8], вважаємо, що витрати, пов'язані з процесами забезпечення безпеки, доцільно розмежувати на дві групи: організаційні — спричинені забезпеченням контролю та розподілу ресурсів у середині підприємства, та трансакційні — пов'язані з мінімізацією опортуністичної поведінки зовнішніх контрагентів, що потребує додаткового інформаційного ресурсу при виборі взаємовідносин з ними.

До організаційних витрат відносять витрати на охорону майна та фізичний захист власників і персоналу підприємства, витрати на захист інформації, яка становить комерційну таємницю, спільні витрати пов'язані з утриманням служби безпеки, витрати на оплату праці, соціальні заходи, амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, що виникають при здійсненні інформаційно-аналітичного та спеціального забезпечення безпеки.

Трансакційні витрати при забезпеченні процесів з підтримання безпеки в основному пов'язані з отриманням комерційної інформації про зовнішнє середовище. І це цілком зрозуміло, адже координувати взаємодію підприємства з контрагентами стосовно взаємовигідного партнерства можна лише за умов наявності достовірної, якісної, своєчасно отриманої та правильно використаної інформації про них. Саме через недостовірність інформації, наданої у офіційних джерелах, виникають витрати контролю, моніторингу, збору альтернативних даних про партнерів, що потребує створення додаткової інфраструктури поза межами підприємства (зовнішніх суб'єктів забезпечення безпеки).

Організаційні витрати є операційними витратами підприємства, порядок оцінювання яких урегульований на законодавчому рівні, тоді як оцінювання та облік трансакційних витрат є досить проблематичним, навіть незважаючи на те, що такі витрати останніми роками є предметом підвищеного інтересу економістів. Це пояснюється, з одного боку, високою часткою витрат, неофіційного характеру в їх складі, а, з іншого — законодавчою неврегульованістю щодо складу, порядку визнання та оцінювання подібних витрат у системі бухгалтерського обліку.

Сучасний бухгалтерський облік, базуючись на ортодоксальній неокласичній теорії, розглядає ринок як досконалий механізм, де не потрібно враховувати витрати на обслуговування угод між контрагентами. Відтак, питання безпеки взаємовідносин між суб'єктами ринку не заслуговують на увагу, оскільки в ринкових умовах обмінні процеси відбуваються без будь-яких перешкод, а отримання додаткової інформації про цих суб'єктів є безкоштовним. Таке припущення є хибним з двох причин: по-перше, ринкові взаємовідносини неодмінно потребують додаткових інформаційних ресурсів, а по-друге, обмінні операції не обов'язково здійснюються через ринок, а й через інші канали.

На відміну від неокласичної, інституціональна теорія показує необхідність виділення і оцінювання трансакційних витрат, пов'язаних з підготовкою та здійсненням угод між господарюючими суб'єктами, як визначальних чинників ефективності діяльності підприємства. Запровадження поняття трансакційних витрат зумовило зміну постулатів неокласичної економічної теорії, що вказували на існування лише одного виду витрат — пов'язаних з протіканням внутрішніх бізнес-процесів і відсутність витрат на отримання інформації про зовнішнє середовище.

Розкриваючи природу трансакційних витрат, один із розробників теорії неінституціоналізму Р. Коуз визначає їх як витрати

за користування ринковим механізмом [9, с. 34]. А Д. Норт зазначає, що небезкоштовність інформації про ринкових суб'єктів є ключем до розуміння трансакційних витрат [10, с. 40].

З позицій забезпечення економічної безпеки цікавими є такі тлумачення трансакційних витрат:

— це витрати, що виникають внаслідок існування проблем у спілкуванні між суб'єктами ринку, обробкою інформації, дотриманням умов договору тощо [11, с. 64];

— це оплата послуг посередників щодо пошуку та переробки інформації [12, с. 516];

— це витрати на моніторинг за поведінкою суб'єктів ринку [13].

Підтримуючи вказані точки зору на сутність трансакційних витрат, хочемо наголосити, що з посиленням конкурентної боротьби та підвищенням не добропорядних відносин між суб'єктами ринку відбувається зростання частки трансакційних витрат, пов'язаних з забезпеченням безпеки підприємства (в частині протистояння опортуністичній поведінці контрагентів) і, як наслідок, поява нових їх видів, серед яких основними є:

— витрати на конкурентну розвідку (створення баз даних);

— витрати на моніторинг та оцінювання економічної надійності взаємовідносин з зовнішніми контрагентами;

— утримання зовнішніх суб'єктів забезпечення безпеки (приватних детективів чи інших суб'єктів) тощо.

Однією з основних умов достовірного оцінювання витрат, пов'язаних із забезпеченням безпеки підприємства, є їх ідентифікація. В системі бухгалтерського обліку ідентифікація здійснюється на основі документування. Документ характеризує юридичний факт здійснення операції між окремими суб'єктами господарювання чи всередині підприємства, який призводить до утворення певного виду витрат, що потребує використання грошових коштів, чи інших активів.

Разом з тим, серед витрат трансакційного характеру, пов'язаних з забезпеченням безпеки, значна частка таких, що з тих чи тих причин не можуть бути підтвердженими документально. Мова йде про витрати на проведення переговорів (представницькі витрати), утримання зовнішніх суб'єктів забезпечення безпеки, політичні витрати, спеціальні витрати пошукового характеру тощо.

Видається досить сумнівним підписання акту приймання-передачі з посадовою особою, що отримала презент за лобювання інтересів підприємства чи надання інформації консультативного характеру. Разом з тим, як зазначають окремі дослідники

[14, с. 77], «розмір трансакційних витрат, пов'язаних з оплатою послуг представників державної влади коливається від «скромних подарунків» (вартість яких вимірюється кількома сотнями доларів) до 10 % розміру вартості забезпеченого контракту».

Не менше питань викличе і списання витрат на проведення перевірок контрагентів із застосуванням спеціальних методів забезпечення безпеки, адже у цьому випадку підприємство не зможе отримати акт виконаних робіт. Це ж саме можна сказати й про витрати пов'язані з оплатою праці зовнішніх суб'єктів забезпечення безпеки (приватних детективів чи інших фізичних осіб), що не можуть бути підтвердженими видатковим касовим ордером.

Бездокументальне формування витрат спричинить ще одну проблему — визначення джерел їх покриття. В правовому полі сучасного бухгалтерського обліку спеціальні (неофіційні) витрати, пов'язані з забезпеченням безпеки, можуть потребувати створення так званих «чорних кас» для їх оплати. Подолання цієї проблеми передбачає розроблення механізму легалізації спеціальних витрат, оскільки, як було вже сказано, вони є джерелом отримання додаткових економічних вигод підприємства.

В основу такого механізму має бути покладений закріплений відповідним розпорядчим документом (наказом або розпорядженням керівника організації) перелік заходів, що потребують спеціального забезпечення безпеки, порядок витрачання коштів на формування спеціальних витрат, їх документальне оформлення та контроль, включаючи встановлення кола осіб, що мають відношення до здійснення діяльності зі спеціального забезпечення безпеки.

Для фінансового забезпечення здійснення спеціальних заходів з безпеки слід розробити кошторис спеціальних витрат за аналогією з представницькими витратами. Він складається на підставі затверджених на підприємстві допустимих норм використання коштів на цілі спеціального забезпечення з обов'язковим встановленням осіб, відповідальних за фактичне списання фінансових ресурсів.

Підтвердженням фактичного використання кошторисних сум можуть виступати затверджені керівником підприємства Звіти про фактично понесені спеціальні витрати чи Акти про здійснення спеціальних витрат, в яких зазначають мету здійснення заходів зі спеціального забезпечення безпеки, результати їх проведення, а також витрачені на ці заходи суми грошових коштів. При цьому усі витрати, перелічені у звіті чи акті повинні бути підтвердженими первинними документами.

Однак, треба зазначити, що офіційних первинних документів, які засвідчують фактичне здійснення спеціальних витрат на сьо-

годнішній день не існує (у деяких випадках підприємства використовують товарні та фіскальні чеки, прибуткові накладні, транспортні квитки тощо), хоч реалії сьогодення висувають їх створення як нагальну потребу. Тому формат таких документів розробляється підприємством самостійно залежно від потреби в інформації. Найбільшого розповсюдження у практиці вітчизняних підприємств для підтвердження фактично понесених спеціальних витрат отримала Службова записка.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропоновані процедури дослідження сутності витрат на забезпечення безпеки не суперечать загальноприйнятим поглядам на визнання витрат діяльності в системі бухгалтерського обліку, що дає можливість вважати їх складником загальних витрат підприємства.

Це потребуватиме подальших наукових розробок стосовно формування плану рахунків бухгалтерського обліку для інформаційного забезпечення управління цими витратами, спрощення процесів планування і контролю над їх здійсненням і розв'язання проблеми щодо визначення джерел покриття витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки, про що мова піде у наступних публікаціях.

Література

1. Белоусова *І. А.* Управлінський облік — інформаційна складова системи економічної безпеки підприємства: [монографія] / І.А. Белоусова. — К.: Дорадо-Друк, 2010. — 432 с.
2. Галузіна *С. М.* Учетно-аналитическая информация в управлении организацией: [монографія] / С. М. Галузіна. — СПб.: Знание, ИВЭСЭП, 2006. — 267 с.
3. Дымова *И. А.* Учетно-аналитические аспекты экономической безопасности бизнеса: дис. канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / И.А. Дымова. — М.: РГБ, 2005.
4. Хмелев *С. А.* Методология и организация комплексной учетно-информационной системы обеспечения экономической безопасности предприятия: автореф. дис. на соискание ученой степени доктора экон. наук: 08.00.05, 08.00.12 / Хмелев Сергей Александрович. — М., 2011. — 18 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
6. Податковий кодекс України. — К.: Юриком Інтер, 2012. — 608 с.
7. Давидюк *Т. В.* Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія: [монографія] / Т.В. Давидюк. — Житомир: ЖДТУ, 2011. — 508 с.
8. Вольчик *В. В.* Курс лекцій по інституціональній економіці. — Ростов н/Д: изд-во Рост. ун-та, 2000. — // <http://ie.boom.ru/Lecture3.htm>.

9. *Coase R. H.* Comment. Contract Economics. — Cambridge: Blackwell Publishers, 1992.

10. *Норт Д.* Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт; пер. з англ. — К.: Основи, 2000. — 198 с.

11. *Alchian A.* Economic Forces at Work. With an Introduction by R. Coase. — Indianapolis: Liberty Press, 1977. — 523 p.

12. *Stigler J. J.* The Economics of Information // Journal of Political Economy. — 1961. — Vol. 69 № 3. — P. 496 — 540.

13. *Jensen M. C. Meckling W.H.* Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure // Journal of Financial Economics. — 1976. — Vol. 3. — № 4.

14. *Радаев В. В.* Деформация правил и уход от налогов в российской хозяйственной деятельности / В. В. Радаев // Вопросы экономики. — 2001. — № 6. — С. 60—79.

Стаття надійшла до редакції 10.06.2013 р.

УДК 657

Осмятченко В. О.,

д.е.н., професор,

Комаров К. С.,

аспірант,

кафедра обліку в кредитних і

бюджетних установах та економічного аналізу,

ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

МОДЕЛЮВАННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ ЗАТРАТ ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ В СТРУКТУРІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

V. O. Osmyatchenko,

doctor of science, professor

«Kyiv National Economic University named
after Vadym Hetman»

K. S. Komarov,

postgraduate student

«Kyiv National Economic University named
after Vadym Hetman»

BUDGETING SIMULATION OF EXPENSES TRADE ENTERPRISES IN STRUCTURE MANAGEMENT ACCOUNTING

АНОТАЦІЯ. Стаття присвячена дослідженню моделі бюджетування затрат торговельних підприємств. Уточнена відмінність між поняття-