

## РОЗДІЛ 9

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

**Боднар О. В.**Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України  
«Бережанський агротехнічний інститут»

### СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО НЕСТАНДАРТНОЇ ПРОДУКЦІЇ

Стаття присвячена обліку витрат на виробництво нестандартної продукції. Розкрито документування браку. Досліджено порядок формування собівартості бракованої продукції.

**Ключові слова:** витрати на виробництво, нестандартна продукція, бракована продукція, брак, собівартість.

**Постановка проблеми.** В процесі конкурентної боротьби суб'єкти бізнесу намагаються не втратити своєї частки на ринку та, при можливості, навіть збільшити її. Одним із дієвих заходів є виробництво якісної продукції. Але постає питання, як споживачам та клієнтам розрізнити продукцію різної якості та як відобразити в бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з підтвердженням та підвищенням якості продукції, яка виготовляється; витрати з підтвердженням того, що дана продукція не відповідає встановленим стандартам і технічним умовам, тобто виникає брак у виробництві.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню теоретичних проблем бухгалтерського, управлінського обліку витрат на нестандартну продукцію та практичних аспектів їх розв'язання присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних науковців, як Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, К. Друрі, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, Е. Майер, Д. Мідлтон, Л.В. Нападовської, Б. Нідлз, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченка, А.Д. Шеремета та багатьох інших. Вчені внесли вагомий науковий вклад в розвиток теорії і практики витрат в управлінському обліку.

**Виділення невирішених раніше часин загальної проблеми.** Вивчивши стан і основні напрямки обліку бракованої продукції, можна відмітити, що дослідження і наукові розробки з проблем обліку витрат не здійснювалися. У Методичних рекомендаціях з обліку і планування витрат і калькулювання продукції відсутні будь-які вказівки про склад і групування витрат на нестандартну продукцію з метою їх управління.

Дискусійними залишаються питання теорії і методології обліку витрат, пов'язаних із нестандартною продукцією [1, с. 4].

**Мета статті.** Систематизувати та дослідити окремі питання обліку витрат на виробництво нестандартної продукції на сучасному етапі.

**Виклад основного матеріалу.** Одним з важливих питань щодо обліку витрат на нестандартизовану продукцію є документування браку. Необхідно констатувати той факт, що не так легко знайти відповідь на запитання, як документувати брак. Зокрема, не вдалося розшукати жодного нормативного документа, прийнятого після 1992 року, в якому б описувалася ця процедура. Хоча у наказі Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20.07.98 р. № 41 згадується

низка документів, які стосуються обліку бракованої продукції, зокрема журнали обліку бракованої продукції, акти тощо.

Тому з метою обліку втрат від браку та систематизації відомостей про брак на підприємстві доцільно встановити перелік причин браку і відповідальних працівників (або посад) за його виникнення, розробити класифікатори виробів з переліком операцій, за яким передбачаються технологічні втрати та плановий брак. У свою чергу, наведені в таких класифікаторах шифри втрат (витрат) вказуються в первинних документах, у т. ч. у них фіксується факт виявлення браку.

На виявлений на виробництві брак відділом технічного контролю складається акт (повідомлення про брак), але уніфікованої форми документа, в якому фіксується факт виявлення внутрішнього виправного (часткового) та невинного (повного) браку, немає. Тому пропонуємо підприємству розробити його самостійно та затверджувати наказом керівника. Таким документом може бути акт про брак, де наводиться, зокрема, така інформація: місце виявлення браку, характеристика дефектів, причини їх виникнення, кількість забракованих виробів та їх найменування, винні у виникненні браку особи (за їх наявності) тощо. Одразу ж декілька фактів виникнення браку можна реєструвати в загальній відомості (книзі).

Зазначимо, що іноді для виявлення причини браку та встановлення його конкретних винуватців потрібно провести додаткові службові розслідування. В такому випадку рекомендуємо фіксувати в акті тільки сам факт та місце виявлення браку, за можливості наводити характеристику дефектів, причини їх виникнення, кількість забракованих виробів та їх найменування, надавши право іншим службам підприємства робити певні висновки (наприклад, на підставі проведених тестувань, досліджень, замірів тощо) [2].

При надходженні продукції (товарів, робіт, послуг) від постачальників, підзвітних осіб чи з переробки у разі повної відповідності кількості і якості вантажу даним документам постачальника матеріально-відповідальна особа виписує прибутковий ордер. У випадку централізованого постачання постачальник виписує товарну-транспортну накладну. При оформленні продукції, що надійшла без платіжних та супровідних документів, або у випадку розбіжностей між фактичною наявністю і даними товарних докумен-

тів спеціально створена комісія складає акт про прийняття бракованих (якісних) товарів у двох примірниках.

Перший направляє до відділу бухгалтерії як підстава для бухгалтерських записів на рахунках і підрахунку суми недостачі або лишок; другий – надходить до відділу постачання для направлення постачальнику претензійного листа (у випадку виявлення дефектів) або повідомлення постачальника про необхідність пред’явлення ним платіжної вимоги на залишки.

Переміщення бракованої (якісної) продукції зі складу на склад оформлюється накладною на внутрішнє переміщення.

При видачі продукції високої якості зі складу застосовуються такі документи:

- лімітно-забірна картка (ф. № М-8, М-9), яка складається планово-виробничим відділом або відділом постачання на кожний вид продукції з урахуванням норм витрат у виробництві;
- вимога (ф. № М-10, М-10а) – виписується начальниками цехів, дільниць або майстрами в разі перевитрати або заміни матеріалів;
- накладна (ф. М-14, М-15) – виписується, коли матеріальні цінності випускаються на сторону, тобто за межі підприємства.

На практиці досить часто виникають такі ситуації, коли продукція, що відповідає встановленим стандартам і технічним умовам, надходить на склад через підзвітних осіб. У таких випадках на такі матеріали складається прибутковий ордер, а на рахунках, які додаються до авансового звіту завідуючим складом, проставляється позначка «оплачено» з посиланням на номер прибуткового ордеру.

При отриманні якісної чи бракованої продукції зі складу постачальника уповноваженій особі видається наряд і доручення на їх доставку.

У випадку, коли підприємство отримує від постачальника продукцію належної чи неналежної якості, витрачання яких заборонено до здійснення оплати, ці матеріали приймаються на відповідальне зберігання (рахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»).

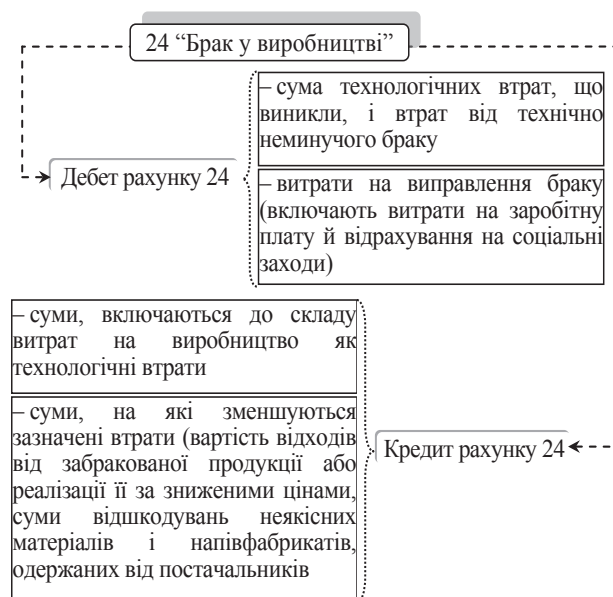
Порядок і строки приймання продукції за кількістю і якістю встановлюються інструкціями, розробленими і затвердженими Державним арбітражем України.

Таким чином, первинні документи надходять до фінансового відділу, де вони перевіряються і реєструються в журналі реєстрації документів покупців і постачальників. Після цього документи передаються у відділ матеріально-технічного постачання з метою запобігання порушення строків постачання і правил приймання матеріалів.

Але часто виникають ситуації, коли головні бухгалтери чи управлінський персонал підприємства (як з боку покупців, так і з боку постачальників) неправильно оформлюють первинні документи з придбання й продажу нестандартної продукції. Це, в свою чергу, призводить до вирішення спорів в судовому порядку.

З метою аналізу та прийняття управлінських рішень, Інструкцією щодо застосування Плану рахунків № 291 передбачено рахунок 24 «Брак у виробництві». На даному рахунку відображено такий склад витрат (рис. 1).

Дані рис. 1 свідчать про те, що рахунок 24 «Брак виробництва» формується з собівартості остаточного браку та витрат на виправлення такого браку. Проте, згідно з Інструкцією № 291, склад витрат від браку дещо відрізняється:



**Рис. 1. Статті витрат, які формують дебетовий і кредитовий обороти на рахунку 24 «Брак виробництва»**

Узагальнено на основі: [3, с. 586]

– за дебетом рахунку 24 «Брак у виробництві» відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невинного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень;

– за кредитом – суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції [4].

Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництва.

Також виявлено, що однією з основних проблем у сфері бухгалтерського обліку браку виробництва є формування собівартості, пов’язаних з його виникненням.

Вважаємо, що собівартість браку для кожного виробничого підрозділу суб’єктів підприємницької діяльності має свій склад витрат, які визначаються внутрішньо фірмовими стандартами та положеннями підприємств.

Так, наприклад, на думку О. Жукової [5, с. 41], до собівартості втрат від зовнішнього невинного браку може бути включено штрафи, сплачені підприємством, яке поставило споживачу браковану продукцію. Проте, на думку Р. Грачової, штрафи, нараховані на користь покупця бракованої продукції, не включаються до собівартості бракованого виробу, а зараховуються до витрат звітного періоду (в період виникнення таких зобов’язань).

Тому даний склад витрат слугує лише основою для проведення такої оцінки.

Але відзначимо, що раніше вартість невинного браку цілком відносилася на собівартість випущеної продукції. З прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 втрати від браку включені до складу загальновиробничих

витрат. Однак в Інструкції до Плану рахунків не передбачене списання витрат від браку на рахунок загальновиробничих витрат. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» сказано, що до складу собівартості запасів не включаються витрати вище нормативу і вони відносяться до витрат того періоду, у якому виникли [6].

Згідно з п. 138.7 ст. 138 ПКУ, фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім витрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, у разі реалізації такої продукції. Норми витрат (витрат) встановлюються КМУ. Платник податків має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку наказом підприємства за умови обґрунтування його розміру. Такі самостійно встановлені норми діють до прийняття відповідних норм КМУ.

Відповідно до п. 140.3 ст. 140 ПКУ, до витрат не включається сума фактичних витрат товарів, крім витрат у межах норм природних витрат або технічних (виробничих) витрат та витрат на розбалансування природного газу в газорозподільних мережах, які не перевищують розмір, визначений КМУ або уповноваженим ним центральним органом виконавчої влади, або іншим органом, визначеним законодавством України.

Необхідно відмітити, що, якщо на підприємстві не встановлені нормативи витрат від браку або виявлений брак є непередбачуваним браком (тобто виникають понаднормативні витрати), то відповідні витрати, в тому числі вартість сировини і матеріалів, які були використані при виготовленні бракованої продукції, необхідно виключити їх зі складу витрат, оскільки вони пов'язані з господарською діяльністю підприємства.

У випадку виявлення остаточного непередбаченого браку такі товари або послуги фактично використовуються в операціях, що не пов'язані з господарською діяльністю, тому оподаткування ПДВ такі товари або послуги рахуються проданими в податковому періоді, на який припадає таке використання в тому випадку, якщо платники податку скористалися правом на податковий кредит за такими товарами або послугами (п. 198.5 ст. 198 розділу V ПКУ) [7, с. 27].

Таким чином, до складу витрат може бути віднесена вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), а також витрати на виправлення такого браку, але тільки в разі реалізації такої продукції і в межах допустимих норм технічно неминучого браку, розмір яких встановлено в наказі підприємства за умови їх обґрунтування. У тому випадку, якщо в процесі визнання продукції остаточно забракованою підприємство отримує зворотні відходи, то собівартість цієї продукції зменшується на вартість таких відходів (п.п. 138.8.1 п. 138.8 ст. 138 ПКУ).

В бухгалтерському обліку операцій з недотриманням стандартів виробництва важливим є питання калькулювання собівартості готових виробів. Оскільки, не знаючи та не розуміючи специфіки виробництва будь-якої продукції (в тому числі й бракованої продукції), неможливо спрогнозувати господарську діяльність для отримання найбільш ефективного й максимально-позитивного ефекту від провадження будь-яких змін на підприємстві.

На сучасному етапі актуальним питанням є розрахунок витрат від браку. На думку В.М. Пархоменка [8, с. 236], розрахунок витрат від браку повинен здійснюватися в залежності від видів бракованої продукції: остаточної чи виправної.

Погоджуємося з даною думкою, що такий розподіл витрат від браку надасть можливість більш точно визначити їх фактичну вартість, а також допоможе запобігти заниженню витрат від браку у виробництві.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат від внутрішнього браку залежить від його виду: остаточної чи виправної браку. У випадку виправного браку підприємство несе додаткові витрати на його виправлення (заробітна плата, матеріали тощо), а потім витрати списуються на витрати виробництва. Якщо ж остаточної браку, то підприємство ліквідує бракований виріб та оприбутковує матеріальні залишки від такої ліквідації. Схожий порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку й витрат від технічно неминучого браку [9, с. 237].

Відображення на рахунках витрат від зовнішнього браку залежить від того чи повернена продукція підлягає виправленню чи є остаточно забракованою. Для обох випадків на підприємстві спочатку коригується дохід та відповідна сума податку на додану вартість, покупцю повертаються кошти або продукція, взамін на браковану та оприбутковується повернена бракована продукція.

Якщо повернена продукція є виправним браком, то підприємство несе витрати на її виправлення (сировина, заробітна плата, відрахування на заробітну плату, загальновиробничі витрати тощо). Після виправлення браку продукція повертається на склад. Понесені витрати підприємства можуть списуватися за рахунок резерву забезпечення гарантійних зобов'язань, якщо такий резерв створений на підприємстві. Якщо продукція є невиправним браком, то на рахунок бухгалтерського обліку відображається її ліквідація, оприбуткування та уцінка матеріальних залишків [9, с. 237].

Звичайно, при відображенні в обліку повернення продукції неналежної якості покупцям необхідно керуватися правилами, визначених в Податковому кодексі України. Згідно з цими правилами, якщо після продажу товарів відбувається будь-яка зміна суми їх компенсації (у тому числі перерахунок у разі повернення продажних товарів), то і продавець, і покупець здійснюють у себе відповідний перерахунок доходів та витрат у звітному періоді, в якому відбулася така зміна суми компенсації.

Таким чином, узагальнивши вищевказану інформацію, доцільно запропонувати ознаки, за якими необхідно будувати синтетичний та аналітичний облік витрат на нестандартну продукцію.

Для синтетичного обліку витрат на нестандартну продукцію пропонуємо введення наступних субрахунків до рахунку 24 «Брак у виробництві»:

- 241 «Продукція з минулим терміном придатності і використання»
- 242 «Продукція, яка не відповідає нормативно-технічній документації»
- 243 «Продукція, що має нетоварний вигляд»
- 244 «Продукція забракована покупцями та постачальниками»
- 245 «Продукція, на якій відсутній знак торгової марки»
- 246 «Продукція з недотриманням умов договорів»

– 247 «Продукція, яка знаходиться під митним контролем»

– 248 «Інша продукція нестандартного призначення».

Аналітичний облік витрат на нестандартну продукцію доцільно ввести в розрізі термінів корисного використання, за видом торгової марки, за видом виготовленої продукції та за відповідним кодом готової продукції.

Використання запропонованого підходу щодо ведення аналітичного обліку витрат від браку дасть можливість задовольняти інформаційні потреби управлінського обліку шляхом групування та перегрупування даних аналітичних рахунків за різними видами браку. Інформація про розмір витрат від запланованого браку в розрізі структурних елементів бракованої продукції дасть можливість управлінському персоналу встановлювати відхилення від запланованих показників, у випадку необхідності переглядати їх або приймати рішення щодо доопрацювання конструкторської документації, удосконалення технологічного процесу, модернізації виробничого обладнання та оновлення інструментів [10, с. 214].

Не менш важливим є питання відображення показників витрат від браку у фінансовій звітності підприємства. Оскільки особливу увагу відіграють ефективні управлінські рішення, які можливо прийняти тільки при використанні якісного інформаційного забезпечення.

Так, аналізуючи ситуацію, що склалася на сьогодні, можна стверджувати, що відображення витрат від браку (бракованої продукції) у фінансовій звітності підприємства є проблемним питанням у багатьох суб'єктів господарювання.

Беручи до увагу ситуацію, яка склалася на сьогоднішній день, виявлено, що нестандартна продукція має місце в журналі-ордері № 5 та № 5А.

Але вважаємо, що таке відображення нестандартної продукції є некоректним. Це зумовлено тією причиною, що в даному реєстрі не відображено нестандартну продукцію за аналітикою. Тому пропонуємо сформулювати журнал – реєстр

обліку № 5Б за дебетовою ознакою рахунка 24 «Брак у виробництві».

Отже, такий розподіл видів бракованої продукції надасть можливість користувачам облікової інформації отримувати більш точні й достовірні дані про відсоток бракованої продукції.

**Висновки і пропозиції.** На сучасному етапі найбільшої актуальності набуває облік витрат на нестандартну продукцію, а саме продукція з виявленими дефектами. Тому для ефективності реалізації даних цілей визначено послідовність етапів облікового процесу: від реєстрації фактів господарського життя на рахунках бухгалтерського обліку до відображення їх в первинних документах та звітності підприємства.

Одним із головних проблемних питань є оцінка браку у виробництві. Тобто виникають проблемні питання у визначенні собівартості браку: що необхідно включити до складу витрат, а що до складу бракованої продукції.

Наступним проблемним питанням є документування. Як відомо, в Україні типової форми немає, що призводить до проблем реєстрації та відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку (покладається на професійне судження головних бухгалтерів чи уповноваженої на це особи).

На сучасному етапі відображення нестандартної продукції має місце на рахунку 24 «Брак у виробництві». Так як в Україні відсутня чітка методика обліку браку у виробництві, доповнено розроблені правила обліку бракованої продукції, а саме: як необхідно відображати в обліку продукцію повернену покупцем чи продавцем, а також запропоновано кодування синтетичного рахунку 24 «Брак у виробництві» з виділенням таких субрахунків: промислові товари (якістю до 95%), продовольчі товари (якістю до 95%), товари з виявленими дефектами, товари, забраковані покупцями та постачальниками, товари з гарантією, товари на забезпеченні, товари з недотриманням умов договорів, інші товари нестандартного призначення. Такий підхід підвищить швидкість прийняття управлінських рішень з метою покращення ситуації на підприємстві.

#### Список літератури:

1. Виробничий брак і основна зарплата [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://advocatesanswers.in.ua/2011-09-06-08-32-04/499-2011-09-17-13-26-53.html>.
2. Волкова М.В. Удосконалення методики розподілу загальногосподарських витрат, що входять у собівартість готової продукції [Електронний ресурс] / М.В. Волкова // Режим доступу : <http://masters.donntu.edu.ua/2002/fem/volkova/diss/lib/volkova.htm>.
3. Жукова О. Облік бракованої продукції / О. Жукова // Бухгалтерія. – 2005. – № 30(653). – С. 38-43.
4. Извекова І.М. Класифікація браку та її практичне використання на підприємстві машинобудування / І.М. Извекова, Г.О. Король, Н.П. Потрус // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1(55). – С. 211-215.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Міністерством фінансів України від 30.11.99 № 291 (із змінами та доповненнями від 09.12.2011 р. № 1591) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>.
6. Каплиенко М. Потери от брака с позиций МСФО, П(С)БУ и НУ Украины / М. Каплиенко // Экспресс-анализ. – 2012 г. – № 13(847). – С. 22-27.
7. Маланчак В.С. Вирішення судово-економічною експертизою питань, пов'язаних з документуванням у бухгалтерському обліку виробничого браку / В.С. Маланчак, П.В. Тимкович // Теорія і практика судової експертизи і криміналістики. – 2010. – Випуск 10. – С. 583-588.
8. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік та внутрішньогосподарський контроль витрат на якість продукції в розрізі програмного забезпечення «1С» та «Парус» / В.М. Пархоменко // Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 2(17). – С. 273-290.
9. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології [Текст] : монографія / В.М. Пархоменко. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 560 с.
10. Садовська І.Б. Обліково-інформаційна система у правлінні витратами на забезпечення якості продукції / І.Б. Садовська // Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Випуск 7(26). – ч. 3. – 2010. – С. 3-11.

**Боднар О. В.**

Обособленное подразделение Национального университета биоресурсов и природопользования Украины  
«Бережанский агротехнический институт»

## СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО НЕСТАНДАРТНОЙ ПРОДУКЦИИ

### Резюме

Статья посвящена учету затрат на производство нестандартной продукции. Раскрыто документирование брака. Исследованы порядок формирования себестоимости бракованной продукции.

**Ключевые слова:** затраты на производство, нестандартная продукция, бракованная продукция, брак, себестоимость.

**Bodnar O. V.**

Separated Unit of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine  
«Berezhansky Agrotechnical Institute»

## CURRENT STATUS COST ACCOUNTING FOR MANUFACTURING NON-STANDARD PRODUCTS

### Summary

The article is devoted to keeping the cost of production of non-standard products. Reveals a lack of documentation. Investigated the cost of the procedure of forming defective products.

**Key words:** production costs, custom products, defective products, lack, cost.

УДК 65.012.8 (477)

**Больботенко І. В.**

Університет економіки та права «КРОК»

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНИЙ БАЗИС ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ СУБ'ЄКТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Розглянуто теоретико-методичний базис організації системи економічної безпеки суб'єктів аудиторської діяльності з позиції ітеративного підходу. Досліджено цілі, функції, структуру та процеси економічної безпеки суб'єкта аудиту в сфері внутрішнього та зовнішнього середовища.

**Ключові слова:** економічна безпека, суб'єкт аудиторської діяльності, ітеративний метод, організація системи економічної безпеки, внутрішнє середовище, зовнішнє середовище.

**Постановка проблеми.** Економічну безпеку суб'єкта аудиторської діяльності можна представити як складну систему, що взаємодіє із зовнішнім середовищем й перебуває у постійному розвитку. Концептуально проблема економічної безпеки суб'єкта аудиту не вичерпується лише тим, від яких загроз та в який спосіб потрібно забезпечувати захист його життєво важливих економічних інтересів. Більш вагомим є розуміння економічної безпеки як динамічної характеристики, завдяки якій забезпечується життєздатність суб'єкта аудиторської діяльності протягом періоду його життєвого циклу. Багатоаспектність категорії економічної безпеки дозволяє її розглядати як систему окремих підсистем та елементів, що взаємодіють один з одним та зазнають взаємного впливу. Звідси витікає потреба в організації раціональної структури системи економічної безпеки, з огляду на визначені цілі розвитку та існуючі ресурсні обмеження. Причому під організаційною структурою системи розуміється не тільки сукупність її елементів, а й взаємозв'язки між ними. Розробка ефективних запобіжних заходів щодо протидії негативним чинникам екзогенного та ендогенного впливу не може спиратися лише на інтуїтивні припущення та суб'єктивні оцінки. Тому особливого значення набуває проблема розробки теоретико-методичної бази, яка б враховувала особливості цілей, структури, функцій та процесів

економічної безпеки суб'єктів аудиту та трансформувала їх в комплекс відповідних організаційних процедур.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У дослідженнях проблематики економічної безпеки система економічної безпеки суб'єкта господарювання розглядається фахівцями достатньо широко й всебічно. Значна частина науковців, зокрема М.І. Камлик [1, с. 73], Л.І. Донець, Н.В. Ващенко [2, с. 51], Т.М. Іванюта, А.О. Заїчковський [3, с. 25], Л.О. Матвійчук [4, с. 196] визначають систему економічної безпеки підприємства як множину взаємопов'язаних елементів, що забезпечують безпеку підприємства та досягнення ним цілей бізнесу. Наявне також розуміння системи економічної безпеки підприємства як комплексного утворення, до якого належать суб'єкти, об'єкти та механізм реалізації безпеки на підприємстві [5, с. 84]. Окремі науковці, а саме О.А. Кириченко [6, с. 67-68], В.Д. Зеркалов [7, с. 274], формують поняття системи економічної безпеки як організаційного комплексу, який складається з сукупності організаційних, управлінських, технічних, правових та інших заходів, спрямованих на забезпечення безпеки підприємства.

**Невирішені раніше частини загальної проблеми.** Аналіз літературних джерел засвідчує про наявність двох основних підходів до розуміння поняття «система економічної безпеки підприєм-