

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МУКАЧІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІКА ТА СУСПІЛЬСТВО

Електронне наукове фахове видання
Випуск 9

Мукачево
2017

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:

Головний редактор:

Стегней Маріанна Іванівна, доктор економічних наук, доцент, декан факультету економіки управління та інженерії Мукачівського державного університету.

Заступник головного редактора:

Іртищева Інна Олександрівна, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри менеджменту Національного університету кораблебудування імені адмірала Макарова.

Відповідальний секретар:

Лінтур Інна Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів Мукачівського державного університету.

Члени редакційної колегії:

Щербан Тетяна Дмитрівна, доктор психологічних наук, професор, заслужений працівник освіти України, ректор Мукачівського державного університету.

Гоблик Володимир Васильович, доктор економічних наук, кандидат філософських наук, доцент, заслужений економіст України, перший проректор Мукачівського державного університету.

Реслер Марина Василівна, доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування Мукачівського державного університету.

Нестерова Світлана Василівна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів Мукачівського державного університету.

Agata Malak-Rawlikowska, dr inż, Wydział Nauk Ekonomicznych Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego (м. Варшава, Польща).

Клеменс Будзовський, Ph.D, професор економіки, канцлер Краковської академії імені Анджее Фрича Моджевського (м. Краків, Польща).

Стройко Тетяна Володимирівна, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри міжнародної економіки та менеджменту освіти Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського.

Лагодієнко Володимир Вікторович, доктор економічних наук, професор, професор кафедри маркетингу, підприємництва і торгівлі Одеської національної академії харчових технологій.

Шапошников Костянтин Сергійович, доктор економічних наук, професор, декан факультету економіки та менеджменту Херсонського державного університету.

Язлюк Борис Олегович, доктор економічних наук, доцент, декан факультету аграрної економіки і менеджменту Тернопільського національного економічного університету.

Дейнеко Людмила Вікторівна, доктор економічних наук, професор, завідувач відділу промислової політики Інституту економіки та прогнозування Національної академії наук України.

Левковська Людмила Володимирівна, доктор економічних наук, старший науковий співробітник, завідувач відділу економічних проблем водокористування Інституту економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України.

Мінакова Світлана Михайлівна, доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри системного аналізу та логістики Одеського національного морського університету.

Войт Сергій Миколайович, доктор економічних наук, генеральний директор «Виробниче об'єднання Південний машинобудівний завод імені О.М. Макарова».

Паук Маріанна Іванівна, кандидат економічних наук, головний економіст бюджетного відділу фінансового управління Мукачівської РДА.

Vladimir Gozora, Dr.h.c. prof. trx.h.c. prof. Ing., PhD – директор інституту економіки та управління Вищої школи економіки та менеджменту в державному управлінні у Братиславі (м. Братислава, Словаччина).

Видання входить до «Переліку електронних фахових видань, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук» на підставі Наказу МОН України від 9 березня 2016 року № 241

**Рекомендовано до поширення в мережі інтернет Вченою радою
Мукачівського державного університету
(Протокол № 18 від 27.04.2017 р.)**

Журнал включено до міжнародної наукометричної бази
Index Copernicus (ICV 2015: 35.93)

Сайт видання: www.economyandsociety.in.ua

Проблеми ідентифікації та обліку товарних втрат

Копчикова І.В.

аспірант кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету

Стаття присвячена актуальним проблемам більшості українських торговельних мереж, зокрема процесам ідентифікації, відображення в обліку та розроблення заходів щодо скорочення товарних втрат. Доведено, що в процесах ідентифікації та обліку товарних втрат є істотні проблеми, що знижують інформаційні можливості в галузі контролю та регулювання втрат і ускладнюють пошук шляхів їх скорочення.

Ключові слова: ідентифікація, інвентаризація, товарні втрати, природні втрати, природний убуток.

Копчикова И.В. ПРОБЛЕМЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ И УЧЕТА ТОВАРНЫХ ПОТЕРЬ

Статья посвящена актуальным проблемам большинства украинских торговых сетей, в частности процессам идентификации, отражения в учете и разработки мероприятий по сокращению товарных потерь. Доказано, что в процессах идентификации и учета товарных потерь есть существенные проблемы, которые снижают информационные возможности в области контроля и регулирования потерь и усложняют поиск путей их сокращения.

Ключевые слова: идентификация, инвентаризация, товарные потери, естественные потери, естественная убыль.

Kopchikova I.V. PROBLEMS OF IDENTIFICATION AND ACCOUNTING OF LOSSES OF TRADING NETWORKS

The article is devoted to actual problems of the majority of Ukrainian trading network, including the process of identification, accounting and development of measures for reducing commercial losses. It is proved that in the process of identification and registration of trade losses appeared significant problems that reduce the possibility of information in the field of control and regulation losses and complicate the search for ways to reduce them.

Keywords: identification, inventory, losses of goods, natural loss, theft.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Стрімкий розвиток мережевої торгівлі, різних форматів торгівлі (супермаркетів, мегамаркетів, гіпермаркетів) в Україні, поява інших форм торгівлі спонукають вітчизняних ритейлерів замислитися про одне з проблематичних питань, що постійно супроводжує товарообіг, – товарні втрати. Масштабний перехід до торгівлі шляхом самообслуговування став потужним каталізатором зростання проблеми товарних втрат. Вагомим фактором є те, що самообслуговування збільшує товарообіг втричі і на чверть підвищує прибутковість, проте і втрати збільшуються у декілька разів [1]. Технологія торгівлі в супермаркеті робить окреслену проблему однією з основних у визначенні рівня доходу та фінансової стратегії його розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку нестач товарних запасів неодноразово піднімалися та розглядалися такими авторами, як М. Лучко, О. Адамик, Т. Лисиця, О. Тучак, Д. Кузьмін, Л. Котенко. Сучасні науковці наводять облікові схеми товарних втрат, керуючись законодавством часів колишнього СРСР. Проте детальне дослідження цього питання довело, що роз-

рахунковий механізм формування природного убутку в сучасній торгівлі не спрацьовує. Унаслідок цього виникають непорозуміння з контролюючими органами, які наполягають на застосуванні застарілої методики відображення в обліку товарних втрат [2].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на численні розробки авторів, практика досліджуваних підприємств свідчить про існування великої кількості проблемних питань, що потребують вирішення, які виникли в процесі розвитку торговельної діяльності.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). На підставі викладеного вище можна сформулювати мету цієї статті. Отже, нею є визначення невирішених теоретично-методичних питань ідентифікації та обліку товарних втрат, що притаманні торговельним мережам, викладених в дисертаційних роботах, наукових конференціях та періодичних виданнях, з метою подальшого їх вирішення на практиці та розвитку в теорії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження роздрібних торговельних мереж, проведені автором, показали, що в процесах ідентифікації та обліку товар-

них втрат є істотні проблеми, що знижують інформаційні можливості в галузі контролю та регулювання втрат і ускладнюють пошук шляхів їх скорочення.

Головною метою ідентифікації товарних втрат є створення умов для можливості їх подальшого вимірювання і зниження.

Встановлення факту товарних втрат можна здійснити двома способами:

1) за фактом встановлення кількісних та якісних характеристик товару (ідентифікуються і обліковуються по факту їх виникнення); це товари з втраченим товарним виглядом, термін придатності яких закінчився, втрати під час передпродажної підготовки;

2) під час інвентаризації (ідентифікуються і обліковуються в процесі інвентаризації); це природні втрати, крадіжки.

Виявлення фактичних втрат зрозуміло та не викликає запитань. Вони обліковуються (списуються) безпосередньо після їх виявлення, тобто за фактом виникнення. Складається акт на списання або ж накладна переведення в іншу матеріально-відповідальну зону, здійснюється фіксація використання втрат (переробка у відділах власного виробництва, віднесення до категорії некондиційних товарів, встановлення знижки) або їх утилізації. Основним завданням під час виявлення фактичних товарних втрат є правильне визначення причин їх виникнення та джерела їх відшкодування, що залежить від етапу, на якому були виявлені втрати (постачання, реалізація, зберігання).

Оптимальна ситуація для підприємства роздрібною торгівлі, коли продукцію із терміном придатності, що закінчився, або з втраченим товарним виглядом, забирає поставальник. При цьому або товар обмінюється на рівноцінний, або заміна відбувається товаром цього ж поставальника, але на відповідну суму в грошовому еквіваленті, або оформляється накладна на повернення товару поставальнику. Якщо ж товар через свою специфіку, через закінчення терміну придатності або ж згідно із договором з поставальником не підлягає обміну, то він може бути відправлений на переробку. Наприклад, розірвана упаковка надає продукції нетоварний вигляд, проте даний товар можна переробити в цехах власного виробництва. На даному етапі важливим є контроль за правильністю порядку списання та визначенням спрямування таких товарів.

Виявлення товарних втрат методом інвентаризації та списання нестач є досить склад-

ним і дискусійним питанням. В цьому випадку товарні втрати обліковуються не відразу після їх виникнення. Виникнення товарних втрат та їх виявлення зазвичай не співпадають у часі та вимагають проведення інвентаризації.

Поява сучасних форматів торгівлі потребує різних методів контролю, їх удосконалення або введення нових модифікацій. Всі методи контролю тісно пов'язані між собою і фактично доповнюють один одного, використовуються на практиці в різних поєднаннях, чим досягається значна ефективність контролю. Однак найбільш дієвим методом подальшого господарського контролю була і є інвентаризація. Чим ефективніше здійснюється контроль через проведення інвентаризації, тим досконаліше є система управління підприємством.

Питання інвентаризації, порядку її проведення розглядали більше ста вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед відомих фахівців слід назвати таких, як Ф. Бутинець, С. Бардаш, В. Рудницький, Б. Усач, Ю. Цал-Цалко, А. Шпіг, М. Штейнман, М. Белов, М. Кужельний, Ю. Литвин, В. Макаров, О. Шпіг. Протягом останнього десятиріччя теоретичним та практичним аспектом інвентаризаційної роботи приділяли увагу В. Андрєєв, В. Сопко, В. Рудницький.

Більшість авторів визначає інвентаризацію як спосіб виявлення фактичної наявності та стану майна на певну дату за допомогою спостереження, реєстрації, вимірювання, зважування та порівняння фактичних даних з даними бухгалтерського обліку. Це найбільш загальне визначення.

Ми вважаємо, що інвентаризацію здійснюють не тільки для того, щоб перевірити стан та достовірність бухгалтерського обліку, як зазначають вищеназвані науковці, але й для ідентифікації товарних втрат та контролю за діяльністю матеріально-відповідальних осіб.

Поява нових форматів торгівлі привела до потреби застосування нового визначення складу об'єктів власності господарюючих суб'єктів, які, будучи матеріальною основою здійснення різних видів діяльності, одночасно виступають об'єктами бухгалтерського обліку, господарського контролю, а отже, й інвентаризації. Йдеться про товари, запаси, незавершене виробництво, готову продукцію.

Ці об'єкти є найбільш проблемними з тієї точки зору, що, незважаючи на важливість їх достовірного відображення у звітності, в науковій та практичній літературі, інвентаризації таких об'єктів на підприємствах торговельних

мереж увага не приділялася. Тому на законодавчому рівні необхідно передбачити також порядок здійснення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, незавершеного виробництва та готових виробів в торговельних мережах.

Підприємства торговельних мереж мають специфічну виробничо-торговельну діяльність, функціонування якої забезпечується значним асортиментом сировини й товарів. Саме в цехах власного виробництва слід приділяти увагу таким важливим питанням, як збереження й вихід продукції за кількісними і якісними показниками, дотримання норм закладки сировини згідно з чинними збірниками рецептур, встановлення реалізаційних цін з метою визначення резервів і використання зниження вартості страв.

В магазинах торговельних мереж, де є цехи власного виробництва, особливістю є те, що запаси можуть бути в сирому вигляді, напівфабрикатами, готовими виробами, малоцінним інвентарем. Кожний вид запасів потребує специфічної ретельної перевірки за допомогою відповідних способів і методів.

Можна зауважити, що в частині розробки методики проведення інвентаризації спеціальна література з бухгалтерського обліку є дещо відсталою від вимог практики. Зокрема, автори літературних джерел у своїх працях описують тільки інструктивні матеріали, техніку проведення інвентаризації (що і як треба інвентаризувати). Значні недоліки в практичній діяльності є результатом невизначеності цих питань в теоретичному аспекті.

Інвентаризаційний процес повинен мати один центр відповідальності, яким слід вважати інвентаризаційну комісію, що самостійно складає порівняльні відомості та виконує всі інші процедури результативної стадії інвентаризаційного процесу. Членами інвентаризаційної комісії також повинні проводитись такі процедури:

1) проведення розрахунку щодо зарахування пересортувань;

2) проведення розрахунку щодо списання природного убутку;

3) відображення даних на списання природного убутку в порівняльній відомості.

В ході цих процедур визначається природа відхилень (лишки, недостача, пересортування). На суму недостачі, викликаної природним убутом, для якого існують норми списання, проводиться розрахунок і визначається залишок недостачі в грошовому вимірі.

Отже, однією з причин недостач, якої неможливо уникнути, є природний убуток, що виникає в процесах постачання, реалізації та під час зберігання товарних запасів внаслідок їх фізико-хімічних властивостей та технологічних втрат (неминучі втрати). Управляти ними практично неможливо, тим більше неможливо уникнути. При цьому природних втрат товарів з простроченим терміном придатності, з втраченим товарним виглядом можна уникнути. Підкреслимо, що теоретично їх можна звести до нуля.

Практично ж це важко, оскільки в процесі замовлення товару, його зберігання, реалізації (продажу, підготовки до продажу) бере участь людина. Людський чинник вельми впливовий у всіх економічних операціях через специфіку самої науки економіки. Уникнути втрат товарів з простроченим терміном придатності або втраченим товарним виглядом можливо, застосувавши організаційні й економічні методи управління.

Крім того, на багатьох підприємствах ще й сьогодні під час визначення інвентаризаційних різниць використовують норми природного убутку, що визначені Наказом «Про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів в торгівлі та інструкції по їх застосуванню», затвердженим Міністерством торгівлі СРСР від 2 квітня 1987 р. № 88 [3]. Виходячи з цього, потрібно визначити і законодавчо закріпити єдиний систематизований перелік норм природного убутку, що відповідав би сучасним умовам господарювання українських підприємств. Там передбачено, що норми природного убутку переглядаються не рідше одного разу на 5 років, чого не зроблено за останні 25 років [4].

Сьогодні є досить актуальним питання списання втрат в магазинах самообслуговування. Але сучасні торгові формати користуються Наказом Мінторгу СРСР «Про затвердження диференційованих розмірів списання втрат продовольчих і непродовольчих товарів у магазинах (відділах, секціях) самообслуговування» від 23 березня 1984 р. № 75 [5]. У ньому і визначаються норми природних втрат у зв'язку з крадіжками покупцями товарів з магазинів самообслуговування. Злегка відкоректований Листом Міністерства економіки та європейської інтеграції України від 7 травня 2001р. № 56-31/164 Наказ № 75 продовжує діяти і донині.

Поява сучасних технологій виробництва і переробки сировини спричинила зміну складу товарів, тобто речовин, які входять до них та обумовлюють їх нові фізико-хімічні власти-

вості, зокрема здатність до вивітрювання, усушування, випаровування, кристалізації тощо. Саме тому норми убутку, прийняті двадцять років тому, можуть викривляти дані фактичної наявності матеріальних цінностей, залишати непоміченими крадіжки на підприємстві, оскільки не відображають сучасного стану речей. Тому значна кількість дослідників стверджує, що норми природного убутку потребують термінового перегляду на державному рівні.

Дослідження чинної методики обліку результатів інвентаризації показало, що організація аналітичного обліку недостатч і втрат не відповідає сучасним вимогам контролю. Головним недоліком такого становища, на нашу думку, є те, що синтетичний рахунок «Недостачі і втрати від псування цінностей» не має субрахунків, а всі виявлені втрати відображаються на ньому загальною сумою. Це знижує аналітичність облікової інформації, ускладнює контроль за рівнем втрат і відшкодуванням завданої матеріальної шкоди.

Інвентаризовані товарні втрати не формуються одноразово, а накопичуються послідовно під час здійснення господарської діяльності у міжінвентаризаційний період, тому необхідно підкреслити нерівномірний розподіл величини інвентаризованих товарних втрат впродовж року. Це пов'язане з тим, що торговельні мережі інвентаризують групи товарів з періодичністю в декілька місяців. Таким чином, зменшуються витрати періодів, у яких не відбувались контрольні заходи, і, відповідно, штучно збільшуються витрати в періодах проведення інвентаризацій. Тому з позиції методології бухгалтерського обліку порушується при цьому принцип обачності.

Висновки з цього дослідження. В межах проведеного дослідження нами виявлені такі проблеми ідентифікації, обліку та контролю товарних втрат:

1) виникнення товарних втрат та їх виявлення зазвичай не співпадають у часі та вимагають проведення інвентаризації;

2) правильне визначення причин виникнення товарних втрат та джерел їх відшкодування;

3) в частині розробки методики проведення інвентаризації спеціальна література з бухгалтерського обліку є дещо відсталою від вимог практики;

4) нормативне регулювання відображення в обліку товарних втрат недосконале і, виходячи з наведених вище проблем, потребує змін та доповнень;

5) на законодавчому рівні не передбачено порядок здійснення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, незавершеного виробництва та готових виробів в торговельних мережах;

6) організація аналітичного обліку недостатч і втрат не відповідає сучасним вимогам контролю.

Дослідження роздрібних торговельних мереж, проведені автором, показали, що в процесах ідентифікації, обліку та контролю товарних втрат є істотні проблеми, що знижують інформаційні можливості в галузі контролю та регулювання втрат і ускладнюють пошук шляхів їх скорочення.

Перспективи подальших досліджень полягають у розробці системи заходів внутрішньогосподарського контролю товарних втрат супермаркетів та розробці пропозицій з мінімізації їх обсягу.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Чумарин И. Предотвращение потерь в розничной торговле. Проверенные способы / И. Чумарин. – СПб. : Питер, 2007. – 192 с.
2. Котенко Л. Удосконалення обліку втрат на підприємствах роздрібної торгівлі / Л. Котенко, Т. Тарасова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 1(1). – С. 105–112.
3. Про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів в торгівлі та інструкції по їх застосуванню : Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 2 квітня 1987 р. № 88 (Додаток 2. Інструкція із застосування норм природного убутку продовольчих товарів у роздрібній мережі державної і кооперативної торгівлі).
4. Кузьмін Д. Втрати майна та їх класифікація: обліково-правові основи / Д. Кузьмін // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 3 (61). – С. 80–87.
5. Про затвердження диференційованих розмірів списання втрат продовольчих і непродовольчих товарів у магазинах (відділах, секціях) самообслуговування : Наказ Мінторгу СРСР від 23 березня 1984 р. № 75.

Швець Н.Р., Юшкалюк А.А. VaR як основний метод розрахунку величини інтегрального фінансового ризику банківських установ.	1092
Штефан Л.Б., Ільніцька Н.П. Проблеми формування універсальної системи оцінювання фінансової безпеки банку та банківської системи.	1100
Яструбецька Л.С. Особливості організації рейдерських захоплень підприємств в Україні.	1107

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

Гаркуша С.А. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах та напрями їх вирішення.	1113
Жидєєва Л.І., Пінаєва К.О. Облік формування фінансових результатів та використання прибутку: проблеми та шляхи їх вирішення.	1117
Жидєєва Л.І., Стародуб І.В. Облік виплат працівникам: проблеми теорії та практика використання ПСБО 26 та МСБО 19.	1122
Зінкевич О.В. Облік основних засобів на етапі реалізації реальних (капітальних) інвестицій.	1127
Карпенко Н.Г. Особливості обліку експорту товарів.	1134
Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Аналіз витрат машинобудівних підприємств на основі методу стандарт-кост.	1139
Колісник О.П., Коваленко Н.С. Види бухгалтерського обліку: узгодження та порівнянність.	1146
Колісник О.П., Поліщук М.С. Формування елементів облікової політики щодо основних засобів.	1152
Копчикова І.В. Проблеми ідентифікації та обліку товарних витрат.	1158
Кучер С.В., Захаров Д.М. Історія розвитку гудвілу як облікової категорії та основні підходи до його визначення.	1162
Левченко З.М. Організація бухгалтерського обліку розрахунків із дебіторами.	1167
Материнська О.А., Ковальчук І.В., Глов'юк А.С. Сучасна валютна позиція комерційного банку та її особливості в Україні.	1172
Подмешальська Ю.В., Курбатова В.О. Особливості оподаткування заробітної плати у системі бухгалтерського обліку.	1177
Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії «витрати».	1181
Романова О.В., Казеян Н.К. Актуальні проблеми зближення фінансового, управлінського та податкового обліку.	1186
Сахаров П.О. Окремі аспекти обліку електронних грошей та особливості проведення їх аналізу та аудиту у банках.	1192
Сисоєва І.М., Пилявець В.М. Облікова політика – джерело формування інформації для менеджменту.	1198
Славкова О.П., Баранік О.О. Особливості відображення в обліку витрат на користування послугами таксі під час відрядження.	1202
Тимрієнко І.Ю., Большанек Н.М., Сидорук І.М. Особливості екологічного аудиту об'єктів природоохоронного призначення підприємств на етапі виробничого циклу.	1209