

ПРИДНІПРОВСЬКА ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ БУДІВНИЦТВА ТА  
АРХІТЕКТУРИ

# ***Економічний простір***

Збірник наукових праць  
([www.eprostir.dp.ua](http://www.eprostir.dp.ua))

***№ 102***

Дніпропетровськ  
ПДАБА  
2015

УДК 336  
ББК 65.01  
Е 45

Друкується відповідно рішення Вченої Ради  
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури.  
(Протокол №5 від 27.10.2015 р.)

Свідоцтво про Державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації 279/3  
видано Міністерством юстиції України 17.05.07р.

Науковий збірник «Економічний простір» включено до спеціалізованого  
Переліку ВАК України з економіки (Наказ МОНУ №1081 від 29.09.2014р.)

Збірник включений до міжнародних наукометричних баз даних  
INDEX COPERNICUS – з жовтня 2012р. :

<http://journals.indexcopernicus.com/+,p3843,3.html>

Российский индекс научного цитирования (РИНЦ) – з грудня 2013р.:  
[http://elibrary.ru/title\\_about.asp?id=41282](http://elibrary.ru/title_about.asp?id=41282)

Головний редактор:

доктор економічних наук, професор Орловська Юлія Валеріївна.

Редакційна колегія:

д.т.н, заслужений діяч науки

і техніки України Большаков В.І.,

д.е.н. Божанова В.Ю.,

д.е.н. Вакульчик О.М.,

д.е.н. Верхоглядова Н.І.,

д.е.н. Дубницький В.І.,

д.е.н. Задоя А.О.,

д.е.н. Залунін В.Ф.,

д.е.н. Іванов С.В.,

д.е.н. Коломицева О.В.,

д.е.н. Максимова Т.С.,

д.е.н. Поповиченко І.В.,

д.е.н. Стукало Н.В.,

д.е.н. Уманець Т.В.,

д.е.н. Чимшит С.І.,

д.е.н. Чужиков В.І.,

д.е.н. Шейнфілде М.

Е 45 Економічний простір: Збірник наукових праць. – №102. –  
Дніпропетровськ: ПДАБА, 2015. – 274 с.

В збірнику розглядаються сучасні проблеми просторових економічних систем, сталого екологізберезуючого розвитку економіки, інноваційних процесів макро і мікрорівня, кластерних форм організації бізнесу, ресурсозбереження, фінансових та інвестиційних аспектів економічного зростання, ефективності регуляційних дій органів державного управління та місцевого самоврядування.

Окремої уваги в збірнику набувають питання підвищення якості освітянських функцій вищих навчальних закладів, ролі освіти в постіндустріальному суспільстві.

Для студентів, аспірантів, науковців, викладачів, представників органів державного управління та місцевого самоврядування.

УДК 336

ББК 65.01

© ПДАБА, оформлення, 2015

<i>Іванова М.І., к.е.н.</i> ОСОБЛИВОСТІ ТИПОЛОГІЇ ФАКТОРІВ У ЛОГІСТИЧНОМУ ПІДХОДІ.....	136
<i>Копчикова І.В.</i> ІНФОРМАЦІЙНЕ МОДЕЛЮВАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ТОВАРНИХ ВТРАТ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	146
<i>Костюк Г.В., к.е.н., Константінова А. Д.</i> СУЧАСНІ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ІНТЕГРОВАНІХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ТА ТЕХНОЛОГІЙ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	157
<i>Кремень О. І., к.е.н., Юрченко В. В.</i> ГРАФІЧНИЙ КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ТА ПОТОЧНОЇ ЛІКВІДНОСТІ НА ОСНОВІ БАЛАНСУ КОМПАНІЇ.....	169
<i>Петухова О.М., д.е.н., Хмара Н.О.</i> АНАЛІЗ І УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕДУРИ «АНАЛІЗ ПОСТАЧАЛЬНИКА» СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ЯКОСТІ ЗАВОДУ.....	178
<i>Пікуліна Н. Ю, к.е.н., Филиппович А. С.</i> МАТЕРІАЛЬНО-ТЕХНІЧНІ ФАКТОРИ ВПЛИВУНА ПІДВИЩЕННЯ ПРОДУКТИВНОСТІ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	188
<i>Приходько Д. О., к.е.н.</i> ОЦІНКА ВКЛАДУ ТОРГОВЕЛЬНОЇ МАРКИ В БРЕНД ПІДПРИЄМСТВА.....	199
<i>Сорочак О.З., к.т.н., Гвоздь М.Я.</i> МЕТОДИКА ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ПРИЛАДОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ВИБОРУ ВІДПОВІДНОГО ВИДУ ЇХ РЕІНЖИНІРИНГУ.....	210
<i>Судакова О.І., к.т.н., Герасимова О.Л., к.т.н., Залунін В.Ф., д.е.н., Обух В.В.</i> ДІАГНОСТИКА РІВНЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ В КРИЗОВИХ УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ.....	225
<i>Турко Д. О., к.е.н.</i> ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ ВИСОКОТЕХНОЛОГІЧНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ОБГРУНТУВАННЯ РЕЗЕРВІВ ЙОГО ПІДВИЩЕННЯ.....	236
<i>Шандова Н.В., д.е.н.</i> РОЗВИТОК КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В КОНТЕКСТІ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ ОРГАНІЗАЦІЇ.....	249
<b>СТАЛИЙ РОЗВИТОК, ЕКОЛОГІЧНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ ТА АЛЬТЕРНАТИВНА ЕНЕРГЕТИКА</b>	
<i>Шабатин Н.Ю.</i> СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ СТАНОВЛЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ.....	260

УДК 657.471(045)

**ІНФОРМАЦІЙНЕ МОДЕЛЮВАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ТОВАРНИХ ВТРАТ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ****Копчикова І.В.***Київський національний торговельно-економічний університет*

В статті розглянуто особливості обліку результатів інвентаризації в частині обліку нестач і втрат на підприємствах України. Основним завданням наукового дослідження є вивчення сучасних проблем аналітичного обліку товарних втрат та розробка пропозицій щодо їх усунення з метою забезпечення збереження майна власників та підвищення інформаційної, контрольної та аналітичної функції бухгалтерського обліку. В процесі дослідження проаналізовано пропозиції вчених-економістів щодо вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку товарних втрат. Крім то, з метою розробки пропозицій щодо усунення проблем аналітичності обліку товарних втрат у роботі досліджено порядок відображення в обліку результатів інвентаризації, зокрема нестач і втрат товарів в різних країнах світу. Результати проведених досліджень свідчать про недостатню аналітичність інформації при відображенні товарних втрат в обліку, виходячи лише із законодавчо пропонованих інструкцій та рекомендацій. Існуюча облікова інформація по списанню втрат не надає потрібних даних про можливі напрями списання втрат. Отже, до цього часу залишаються невирішеними багато важливих питань, пов'язаних з розробкою науково обґрунтованої системи обліку втрат товарів.

**Ключові слова:** аналітичний облік, втрати майна, нестача, облік товарних втрат, інвентаризація, псування цінностей.

UDC 657.471(045)

**INFORMATIVE MODELING OF REFLECTION OF LOSSES OF GOODS IN THE ACCOUNTING SYSTEM****Kopchikova I.***Kiev National University of Trade and Economics*

The features of accounting of results of the inventory and mainly concerning accounting of shortages and losses in the Ukrainian enterprises were examined. The main objective of research is the study of contemporary issues of analytical accounting of losses of goods and own proposals for their removal to ensure preservation of property of owners and enhance information, control and analysis functions of accounting. Recommendations of well-known economists for improving working model of analytical accounting of losses of goods were analyzed. The procedure of recording in accounting of inventory results, including shortages and loss of goods in different countries were investigated in this work in order to develop proposals of

solving the problem of analyticity of accounting of losses of goods. The studies show a lack of analytical information in displaying of losses of goods accounted for on the basis only of legislation proposed guidelines and recommendations. The current accounting information about writing off losses does not provide a relevant information on the possible direction of writing off losses. So this time many important issues remain without answer which related with development of science-based system of accounting of losses of goods.

**Keywords:** analytical accounting, property loss, shortage, accounting of losses of goods, inventory, property damage.

**Актуальність проблеми.** Суб'єкти господарювання в процесі здійснення господарської діяльності постійно стикаються з ризиками втрат майна, що безперечно впливає на дестабілізацію економічного стану підприємства. Дестабілізація економічного стану виражається в фінансових та нефінансових втратах, впливає на імідж фірми в конкурентному середовищі та економічну привабливість для інвестиційних проектів. Для забезпечення ефективного функціонування ринків капіталу необхідною умовою є створення захисту прав власників майна.

Система бухгалтерського обліку акумулює інформацію, щодо використання майна в процесі здійснення підприємством своєї місії. Таким чином бухгалтерський облік несе відповідальність перед власником за надану йому інформацію. Втрати є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку з тієї точки зору, що вони виникають в ході здійснення господарських операцій та в більшій мірі їх не можливо спрогнозувати чи передбачити. Втрати несуть за собою ризики зменшення фінансового результату діяльності підприємства та збільшення собівартості готової продукції, перевищення бюджету виробництва, так, як збільшуються витрати на відновлення первинного стану майна. В деяких випадках, показники фінансового стану штучно завищуються, що з часом призводить до банкрутства підприємства та втрати власником вкладеного майна в підприємство та власного майна в разі настання відповідальності за збитки підприємства.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Проблеми підприємств роздрібної торгівлі залишились ще з радянських часів і останніми роками тільки поглиблювались та набували нових аспектів, тому в науковій літературі їх вирішенню приділено досить багато уваги. В умовах розвитку нових форматів торгівлі набуває серйозних масштабів проблема збереження майна власників.

У вітчизняній науковій літературі питання, пов'язані з збереженням майна власника, вдосконаленням обліку товарних втрат та недостатністю його аналітичності, знайшли відображення в чисельних працях Новохацької А.Я., Камлика І.М., Корнеєвої А.Є., Дернюк А.Ф., Німчинова П.П., Грінмана Г.І., Бардаша С.В. та інших. Проте, незважаючи на значну кількість праць, дана тема не втрачає своєї актуальності.

Дискусії навколо питання втрат майна підприємств роздрібною торгівлі ведуться більш ніж століття. Низький рівень аналітичності облікової інформації, ускладнює контроль за збереженням майна.

**Метою статті** є дослідження сучасних проблем аналітичного обліку товарних втрат та розробка пропозицій щодо їх усунення з метою забезпечення збереження майна власників та підвищення інформаційної, контрольної та аналітичної функції бухгалтерського обліку.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Сучасний бухгалтерський облік повинен відповідати вимогам міжнародних стандартів, задовольняти потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, сприяти створенню ефективної системи контролю та управління витратами на всіх етапах господарської діяльності [15, с.139].

Основними видами контролю за збереженням майна правознавець Г.Б. Шишко вважає інвентаризацію та ревізію [16, с. 119]. Дійсно, в збереженні майна власника інвентаризації належить виключне значення.

Дослідження діючої 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:

По-перше - синтетичний рахунок 947 «Недостачі і втрати від псування цінностей» не має субрахунків і всі виявлені втрати відображаються на ньому загальною сумою. Це знижує аналітичність облікової інформації, ускладнює контроль за рівнем втрат і відшкодуванням завданої матеріальної шкоди.

По-друге - на рахунку 947 «Нестачі й втрати від псування цінностей» відображається лише вартість виявлених нестач, а сума відшкодування збитку вважається доходом від іншої операційної діяльності із відображенням за кредитом рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів». Існуюча облікова інформація по списанню втрат не надає потрібних даних про можливі напрями списання втрат, тому на

сьогоднішній день у великих торговельних компаніях для аналізу структури втрат та з метою прийняття оперативних управлінських рішень проводиться додаткова та досить трудомістка робота.

Для внесення пропозицій щодо вдосконалення облікового відображення товарних втрат в системі рахунків нами було проведено ретроспективний аналіз наукових праць дослідників з порядку обліку нестач і втрат від псування цінностей в II половині ХХ та на початку ХХІ століття.

Перші наукові публікації з досліджуваного питання були опубліковані в журналі «Счетоводство и хазяйство» вченим-істориком Отто Бауером у 1912р. Але підвищення інтересу до даної тематики спостерігається починаючи з 70-х рр. ХХ ст.

На початку 40-х рр. ХХ ст. гостро постала проблема товарних втрат. Такі науковці, як М. Жебрак, М. Корзин, Н. Кузін, А. Маргуліс, В. Піщев, А. Швальбе піднімали питання відображення в обліку втрат від знищення чи пошкодження товарних запасів. У більшості статей цього періоду автори розглядали проблеми виникнення різного роду втрат, пошкодження та знищення товарів з різних причин.

Протягом 50-60-х рр. ХХ ст. кількість публікацій у журналах зросла та вони присвячувалися не лише обліковому відображенню, а й аналізу втрат. Статті даного періоду за своїм змістовним наповненням не втрачають актуальності вирішуваних проблем й нині.

У 1980 р. підняла проблему обліку товарних втрат та облікового відображення матеріальної шкоди А.Е. Корнеєва. У своїй статті «Учет товарных потерь в розничной торговле» автор навела ряд тодішніх проблем. Зокрема, на рахунку «Розрахунки з відшкодування матеріального збитку», субрахунку «Псування товарно-матеріальних цінностей» обліковувалися розрахунки з працівниками, з вини яких зіпсовані товари, сплачені штрафи, пені, неустойки, понесені збитки, невиробничі витрати тощо, тобто, поряд із товарними втратами відображалися також й інші види матеріальної шкоди, завданої працівниками підприємства [7, с. 29].

В Плані рахунків 1979 р. до вищезазначеного рахунку було відкрито чотири субрахунки: «Розрахунки по нестачах, крім дрібних», «Розрахунки по дрібних нестачах», «Розрахунки за заподіяним збитком від псування цінностей», «Розрахунки за іншу заподіяну шкоду» [7, с. 29]. Зазначені дані

свідчать, що облік втрат, нестач, матеріальної шкоди вівся з відповідальністю. В діючому на той час Плані рахунків виділено чотири субрахунки, які давали змогу уточнити, згрупувати й точно визначити суму відповідного виду втрат.

Слід відмітити, що в діючому на сьогодні Плані рахунків усі втрати внаслідок нестач і втрат матеріальних цінностей обліковуються на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». В інструкції до Плану рахунків зазначено, що на субрахунку 947 «Нестачі й втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей, втрат від псування цінностей, що виявлені у процесі заготівлі, переробки, збереження та реалізації [12]. Аналітичні рахунки відкривають бухгалтери відповідно до потреб системи управління підприємства та свого професійного судження.

В сучасних умовах господарювання не втрачає актуальності думка А.Е. Корнєєвої, про те, що необхідно надати рахунку «Нестачі і втрати від псування цінностей» функцій, передбачених Інструкцією із застосування єдиного плану рахунків. На даному рахунку пропонувалося відображати всі товарні втрати незалежно від того, за якої умови вони виникли, їх характеру, та в якому порядку вони відшкодовані [7, с. 29].

Необхідно зазначити, що на той час товарні втрати відображалися у декількох звітних формах: «Звіт про витрати обігу по торгівлі і громадського харчування», «Звіт про нестачі, розкрадання, псування товарно-матеріальних і інших цінностей», «Звіт про прибутки і збитки» [7, с. 29], що суттєво підвищувало інформативність бухгалтерської звітності порівняно з фінансовою звітністю в Україні з 2000 р.

У фінансовій звітності сьогодні відсутня інформація по недостачах та втратах матеріальних цінностей, оскільки рахунок «Недостачі і втрати від псування цінностей» списується на фінансовий результат і не має сальдо. Читаючи звітність підприємства не зрозуміло, чи були випадки недостач, псування, розкрадання на підприємстві і за рахунок яких джерел вони списані. Визначити, як на підприємстві здійснюється контроль за збереженням майна, які вживаються заходи щодо боротьби з безгосподарністю без аналізу даного рахунку неможливо. Питанням відображення сум нестач і втрат у звітності



досліджували такі науковці як І.М. Камлик [6]. П.П. Немчинов [8], С. Остроумов, С. Фортинський [11]. Науковці наголошували на необхідності відображення сум нестач окремою статтею у балансі.

Більшість авторів, що досліджували це питання, а саме: Ю.С. Цалко, Є.М. Коркоцька, Г.І. Грінман, Н.Д. Расулов та інші вважали, що з метою отримання в системному порядку інформації про виявлені факти нестач, розкрадання, знищення, навмисного і ненавмисного псування, а також з метою посилення контролю за своєчасним стягненням сум щодо відшкодування матеріальної шкоди з винних осіб до рахунку «Недостачі і втрати від псування цінностей» необхідно ввести субрахунки. Наведемо пропозиції вчених-економістів з цього приводу (тал. 1):

*Таблиця 1 - Пропозиції щодо застосування субрахунків до рахунку «Нестачі і втрати від псування цінностей»*

Автор (джерело)	Запропоновані субрахунки
Грінман Г.І. [3, с.30]	I. Недостачі II. Розкрадання III. Втрати від псування
Дернюк А.Ф., Рачковський І.Ф., Єфименко А.М., Грищук В.А. [4, с.23]	I. Втрати від псування цінностей II. Недостачі в результаті розкрадання (с. 23)
Ігнатенко М.С., Белебега І.А. [5, с.23]	I. Недостачі II. Розкрадання III. Втрати від падіння і загибелі худоби IV. Втрата при реалізації продукції V. Падіння молодняку тварин і тварин на відгодівлі
Организационно-методические материалы по комплексной механизации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях [10, с.135]	I. Основні засоби II. Продукція сільськогосподарського виробництва III. Сировина і матеріали IV. Паливні і мастильні матеріали V. Будівельні матеріали VI. Запасні частини VII. Молодняк тварин і тварин на відгодівлі VIII. Малоцінні і швидкозношувані предмети IX. Недостача в касі.
Расулов Н.Д. [14, с.304]	I. Недостачі, виявлені в результаті інвентаризації II. Недостачі і втрати від псування цінностей за нерозглянутими актами III. Недостачі, що виникли внаслідок дії обставин непереборної сили
Цал-Цалко Ю.С. [15, с.102]	I. Недостачі основних засобів II. Недостачі товарно-матеріальних цінностей III. Недостачі грошових коштів IV. Недостачі тварин, птиці, бджілоосімей V. Втрати від псування основних засобів VI. Втрати від псування товарно-матеріальних цінностей VII. Втрати від падіжу і загибелі тварин, птиці і бджілоосімей VIII. Різниця в цінах при заліку пересортування IX. Інші недостачі і втрати

Практично усі досліджені думки науковців наголошують на необхідності введення субрахунків і таким чином покращення аналітичності для потреб управління та контролю.

Серед економістів були й інші думки. Так, В.К. Радостовець [13, с. 20] і А.Я. Новохацька [9, с. 29] в свій час звертали увагу на те, що в разі збільшення кількості субрахунків буде суттєво ускладнюватись бухгалтерський облік, який вівся в ручних умовах.

Однак, в сучасних умовах комп'ютеризації облікового процесу досягти мети, яку ставили перед собою вчені зовсім нескладно.

Проблема посилення аналітичності недостач і втрат є нерозв'язною, а, відповідно, актуальною, тому що саме цей фактор може значно покращити стан інвентаризаційної роботи на підприємстві.

Така інформація буде вкрай необхідною не лише для зовнішніх користувачів бухгалтерської та фінансової звітності підприємств державної форми власності, засновників, акціонерів колективних підприємств. Вона дозволить оцінювати рівень заходів щодо контролю за збереженістю майна власників.

Слід зазначити, що ще за часів радянської доби в економічній літературі досить часто ставилося питання про зміну назви рахунку «Нестачі і втрати від псування цінностей». Так, М.С. Ігнатенко і проф. І.А. Белебеха пропонували назвати цей рахунок «Втрати і недостачі цінностей» [5, с. 23], А.Я. Важов і М.Я. Штейнман – «Недостачі та втрати від псування цінностей, падіння та вимирання тварин» [2, с. 23].

Ю.С. Цал-Цалко [15] зазначав, що не слід розширювати назву рахунку, яку пропонували А.Я. Важов і М.Я. Штейнман [2, с. 23], тому що, на його думку, це не відповідало б вимогам формування назви бухгалтерських рахунків. Тому, на думку автора, назву рахунку слід було змінити на «Недостачі і втрати від псування майна» [15, с. 111].

Навряд чи з даною пропозицією можна погодитись. Рахунок «Недостачі і втрати від псування цінностей» призначений для відображення результатів інвентаризації майна господарюючого суб'єкту, причиною недостачі якого може бути не лише його псування, а й розкрадання. Тому, на нашу думку, найбільш правильно було б цей рахунок назвати «Недостачі і втрати майна».

З метою розробки пропозицій щодо усунення проблем аналітичності обліку товарних втрат крім аналізу наукових праць

дослідників у роботі вважаємо за доцільне дослідити порядок відображення в обліку результатів інвентаризації, зокрема нестач і втрат товарів в різних країнах світу. Крім того при розгляді звертаємо увагу на особливості обліку залежно від: способів відшкодування сум нестач; наявності чи відсутності винної особи.

Передусім слід відмітити, практика відображення результатів інвентаризації в країнах світу відрізняється. Інформація про виявлені лишки, нестачі накопичується на різних за інформаційним призначенням рахунках (табл.2).

*Таблиця 2 - Характеристика рахунків для відображення товарних втрат в країнах світу*

Країна	Назва рахунку для відображення втрат	Порядок відображення на рахунку	Примітка
Україна	947 «Нестачі й втрати від псування цінностей»	відображається лише вартість виявлених нестач. Сума відшкодування збитку вважається доходом і відображається за кредитом рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».	отримання інформації про можливі напрями списання є досить трудомістким процесом та практично унеможливає отримання зведеної інформації у великих компаніях.
Білорусія	94 «Нестачі й втрати від псування цінностей»	відображається чиста вартість нестач, рахунок має залишок на кінець звітного періоду у тому випадку, якщо мають місце нестачі понад норми природного убутку й винні особи не встановлені. Залишок «висить» до того часу, доки не буде прийнято рішення про списання даних сум на витрати діяльності або ж не буде встановлено винних осіб, які покриють шкоду.	інформація, що накопичується на рахунку є корисною для управлінського персоналу, дає можливість точно знати розмір втрат, шляхи їх списання, приймати рішення щодо зменшення їх розміру в подальшому.
Польща	241 «Розрахунок нестач, втрат та лишків» 234 «Розрахунки та відшкодування нестач та втрат»	на рахунку 241 визначається чиста вартість втрат майна з вирахуванням різного роду націнок та ПДВ з перенесенням даної суми на рахунок 234. По дебету рахунку дана сума знову збільшується на вартість ПДВ і мусить бути відшкодована винною особою.	процес накопичення інформації є дещо ускладненим і достатньо трудомістким.
Румунія	498 «Дебітори»	розмір нестач одразу відноситься до складу дебіторської заборгованості винних осіб, а не до складу витрат.	облік є максимально спрощеним. Винна особа сплачує суму більшу ніж вартість матеріальних цінностей, за якими виявлено нестачу. Діє певний виховний характер.
Болгарія	«Претензії за втратами і нестачами»		
Америка Франція Німеччина Естонія	відсутні рахунки, які б передбачали відображення фактів нестач, розкрадання та псування майна	суми нестач списуються на витрати або собівартість виготовленої продукції, таким чином, зменшують прибуток	

На основі проведених досліджень вважаємо, що найкращий досвід відображення результатів інвентаризації в Білорусії оскільки інформація, що накопичується на рахунок 94 «Нестачі й втрати від псування цінностей» є корисною для управлінського персоналу, дає можливість точно знати розмір втрат, шляхи їх списання, приймати рішення щодо зменшення їх розміру в подальшому. В зв'язку з цим доцільно ввести в діючий План рахунків бухгалтерського обліку новий рахунок 378 «Розрахунок втрат майна» та відмовитись від використання рахунку 947 «Нестачі й втрати від псування цінностей». Інформаційна наповнюваність рахунку 378 «Розрахунок втрат майна» буде аналогічною білоруському рахунку 94 «Нестачі й втрати від псування цінностей» й відкриватиметься в розрізі матеріально-відповідальних осіб. Інформація про можливі напрями списання втрат надаватиме потрібні дані для аналізу структури втрат та з метою прийняття оперативних управлінських рішень. Залишок по рахунку відобразатиметься в балансі у складі іншої дебіторської заборгованості.

Одним з важливих питань реформування діючої системи бухгалтерського обліку є вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку товарних втрат розрахунків за відшкодування матеріального збитку. У табл.3 запропоновано робочий план рахунків підприємств роздрібною торгівлі та наведено зміни в структурі рахунку з обліку втрат і нестач товарних цінностей.

*Таблиця 3 - Робочий план рахунків підприємств роздрібною торгівлі*

Рахунки I порядку	Субрахунки II порядку	Субрахунки III порядку	Субрахунки IV порядку
<i>Рекомендований робочий план рахунків по обліку товарних втрат</i>			
378 Розрахунки за втраченими цінностями	3781 Розрахунки за втраченими необоротними активами		
	3782 Розрахунки за втраченими товарно-матеріальними цінностями	Розрахунок нестач товарно-матеріальних цінностей	В межах норм Понаднормативні втрати
		Розрахунок псування товарно-матеріальних цінностей	В межах норм Понаднормативні втрати
		Розрахунок розкрадань товарно-матеріальних цінностей (самообслуговування)	В межах норм Понаднормативні втрати
	3783 Розрахунки за втраченими коштами		

Однак окремі дослідники навпаки пропонували спрощення бухгалтерського обліку. Так, Я. Скуратівський велику роль відводив контролю за виконанням плану й дотриманням режиму економії, збереженню майнових, товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів у боротьбі з безгосподарністю та втратами. У зв'язку з цим досить важливим, на думку дослідника, є спрощення і удосконалення бухгалтерського обліку. Дослідник зазначав, що на тих підприємствах, де керівники недооцінюють роль бухгалтерського обліку, зневажливо відносяться до думки бухгалтерів, допускаються невиробничі втрати та збитки, а в ряді випадків – прямі зловживання та розкрадання державного майна.

На сьогодні маємо складний недосконалий креативний облік, при якому все залежить від особистого професійного судження бухгалтера, на якого намагаються покласти ще й контрольні та аналітичні функції. Отже, поради дослідників залишаються без уваги, дослідження й наукові розробки не впроваджуються в життя, між теорією й практикою – величезна прірва.

**Висновки.** Основою ефективної діяльності будь-якого суб'єкта господарювання виступає чітко налагоджена система бухгалтерського обліку. Результати проведених досліджень свідчать про недостатню аналітичність інформації при відображенні товарних втрат в обліку, виходячи лише із законодавчо пропонованих інструкцій та рекомендацій. Запропонована модель аналітичного обліку товарних втрат дозволить підвищити ефективність взаємодії різних користувачів інформації та відображення достовірної інформації в фінансовій звітності підприємства. Також, у ході дослідження встановлено, що більшість авторів розглядають питання класифікації та відображення в обліку нестач, що виявлені за результатами інвентаризації. Діяльність кожного суб'єкта господарювання пов'язана із втратами майна, що обумовлює необхідність правильного відображення їх в системі обліку та здійснення контролю за їх виникненням. Одним із дієвих способів контролю за походженням, структурою та рівнем втрат майна підприємства є раціональна організація аналітичного обліку.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бардаш С. В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація / Бардаш С.В. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.

2. Важов А.Я., Штейнман М.Я. Усиление контрольных функций бухгалтерского учета. // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1983. - № 3. – С. 20-24.
3. Грінман Г.І. О совершенствовании план счетов бухгалтерского учета // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1982. - № 7. – С. 27-30.
4. Дернюк А.Ф., Рачковский И.Ф., Ефименко А.М., Грищук В.А. О совершенствовании план счетов бухгалтерского учета // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1984. - № 4. – С. 20-24 115
5. Игнатенко М.С., Белебега И.А. О плане счетов бухгалтерского учета // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1983. - № 8. – С. 19-25.
6. Камлик І.М. Особливості обліку і використання обліково-бухгалтерських документів при виявленні та розслідуванні корисливих злочинів у галузях економіки. Судова бухгалтерія. – К.: 1995. – 256 с.
7. Корнеева А.Е. Учет товарных потерь в розничной торговле / А.Е. Корнеева // Бухгалтерский учет. – 1980. – № 9. – С. 28-30.
8. Немчинов П.П. Новая классификация счетов бухгалтерского учета: текст лекции / П.П. Немчинов. – К.: КИНХ, 1976. – 44 с.
9. Новохацька А.Я. О плане счетов бухгалтерского учета // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1983. - № 7. – С. 28-29.
10. Организационно-методические материалы по комплексной механизации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях. – Выпуск 1. – М.: Статистика, 1974. – 160 с.
11. Остроумов С., Фортинський С. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы.- М.: издательство МГУ, 1964. – 290 с.
12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.) / [укладачі Т.А. Бутинець, О.П. Войналович, С.Ф. Легенчук, Н.А. Остап'юк]. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 100 с.
13. Радостовець В.К. О плане счетов бухгалтерского учета // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1983. - № 1. – С. 15-20.
14. Расулов Н.Д. Бухгалтерский учет в общественном питании. (Схема проводок и корреспонденция счетов): Справочное пособие / Расулов Н.Д. – Киев: Издатель Расулов Н.Д., 1997. – 310 с.
15. Цал-Цалко Ю.С. Инвентаризация как средство обеспечения сохранности имущества колхозов. Дисертація на сосискание ученой степени канд..экон. наук. – Житомир, 1985. – 165 с.
16. Шишко Г.Б. Юридическая служба предприятия: Учеб.пособие / Шишко Г.Б., Кеник К.И., Войтик А.А.; под ред. Г.Б. Шишко. – Мн.: Книжный дом, 2003. – 320 с.